

Solidaris Revisions-GmbH WPG StBG, Postfach 92 02 55, 51152 Köln

**Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.**
Hauptfachausschuss
Tersteegenstraße 14
40474 D Ü S S E L D O R F

**Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten
der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen
(IDW ERS HFA 21; Stand: 13.08.2007)**

Anmerkungen und Vorschläge

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu dem vorliegenden Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21; Stand: 13.08.2007) machen wir für die weiteren Beratungen die nachfolgenden Anmerkungen und Vorschläge:

Zu RdNr 11

Spenden sammelnde Organisationen, die sich ausschließlich bzw. weit überwiegend über Spenden finanzieren, sollten die Spenden und ähnlichen Erträge grundsätzlich als ersten Ertragsposten vor den Umsatzerlösen bzw. anstelle der Umsatzerlöse ausweisen.

Neben Organisationen, die sich vollständig oder weit überwiegend durch Spenden finanzieren, bestehen jedoch eine Vielzahl von sozialen Einrichtungen, die sich überwiegend über Leistungsentgelte finanzieren (z. B. Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen, Behinderteneinrichtungen etc.) und teilweise besondere Gliederungsschemata für die GuV z. B. nach Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) bzw. Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) zu beachten haben. In derartigen Fällen sollte auch zugelassen werden, dass Spendenerträge im Wege der Erweiterung des handelsrechtlichen Gliederungsschemas nach § 275 HGB bzw. der Gliederungsschemata nach Anlagen 2 zur KHBV bzw. PBV als zusätzlicher Posten (gemäß § 265 Abs. 5 HGB) hinter den Umsatzerlösen und nicht grundsätzlich als erster GuV-Posten ausgewiesen werden.

Telefon 0 22 03/89 97-0
Telefax 0 22 03/89 97-199

Von-der-Wettern-Straße 13
51149 Köln

koeln@solidaris.de
www.solidaris.de

Berlin
Erfurt
Freiburg
Hamburg
Köln
München
Münster

Ansprechpartner/in

Herr Dickopp

Durchwahi

146

Datum

14. Februar 2008
01-5wem2758DA/59999-01

Geschäftsführer
Dr. Rüdiger Fuchs, WP, StB
Dr. Heinz J. Koch, WP, StB
Dr. Robert Mayr, WP, StB
Joachim Preiss, WP, StB
Michael Rudolph, WP, StB
Dr. Axel Stephan Scherff, RA
Raiph Wedekind, WP, StB
Norbert Wiedermann, WP, StB, RA

Sitz der Gesellschaft
51149 Köln
Registergericht Köln
HRB 20223

Bank für Sozialwirtschaft AG, Köln
Kto.-Nr. 80 889 00
BLZ 370 205 00
Kreissparkasse Köln
Kto.-Nr. 97741
BLZ 370 502 99
Pax-Bank eG, Köln
Kto.-Nr. 20 749 016
BLZ 370 601 93

 Unser Signet zeigt zwei stilisierte Hände, in deren Mitte das „S“ für Solidaris sichtbar wird. Die Hände sollen das Vertrauen zwischen uns und unseren Mandanten symbolisieren. Das Signet ist aus den lat. Worten „mandatum“ (Auftrag) bzw. „manus“ (Hand) und „dare“ (geben) hergeleitet.

Bei Einbeziehung der Spenden und ähnlichen Erträge in den Posten „Sonstige betriebliche Erträge“ wäre nach unserer Ansicht ein „davon-Vermerk“ hilfreich.

Alternativ sollte festgestellt werden, dass diese Stellungnahme nur solche Organisationen die sich weit überwiegend durch Spenden finanzieren und Körperschaften, die sich überwiegend durch Leistungsentgelte finanzieren (z. B. Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen etc.) und bei denen Spenden eine untergeordnete Bedeutung haben, von dieser Stellungnahme nicht betroffen sind.

Zu 3.2.1: Zeitpunkt der ertragswirksamen Vereinnahmung von erhaltenen Spenden

Dieser Absatz enthält eine Abgrenzung von

bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden und
Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Gemäß den nachfolgenden Ausführungen liegt eine bedingt rückzahlbare Spende nur vor, wenn die Spende von vorne herein mit einer Bedingung bezüglich ihrer Verwendung verbunden ist und der Spender bis zum Bedingungseintritt einen konkreten Rückforderungsanspruch hat.

Ein „bloßer“ Verwendungshinweis bei der Überweisung führt nicht zum Vorliegen einer bedingt rückzahlungspflichtigen Spende. Damit dürften in der Praxis nur wenige ausgewählte (Groß-)Spenden diese Bedingung erfüllen und den ‚bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden‘ zuzurechnen sein.

Es sollte unseres Erachtens noch deutlicher herausgestellt werden, dass in der Praxis im Ergebnis nur relativ wenige Spenden (in der Regel wohl Großspenden) die Voraussetzungen für das Vorliegen einer ‚bedingt rückzahlbaren Spende‘ erfüllen werden und der weitaus größte Teil der Spenden den ‚Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung‘ zuzuordnen sind.

Zu RdNr 15: Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung sind im Zeitpunkt ihres Zugangs ertragswirksam zu erfassen.

Diese Festlegung erscheint sinnvoll, da die Spenden sammelnde Organisation auf den Zeitpunkt des Zugangs auch die steuerliche Zuwendungsbestätigung ausstellt.

Auch wenn grundsätzlich zwischen der handelsrechtlichen und der steuerrechtlichen Rechenschaftslegung zu differenzieren ist, sollte zur Vermeidung von zusätzlichem Verwaltungsaufwand darauf geachtet werden, dass die handelsrechtliche Rechnungslegung soweit als möglich auch für steuerliche Zwecke Verwendung finden kann.

Wir verkennen dabei keineswegs, dass dies nicht vollumfänglich möglich sein wird, wie das Beispiel der „gemeinnützigkeitsrechtlichen“ Rücklagen im Sinne des § 58 AO zeigt. Die Problematik rührt daher, dass sowohl das Handelsrecht als auch das Steuerrecht den Begriff

der „Rücklagen“ kennen und verwenden. Während allerdings handelsrechtlich die Rücklagen ein Teil des Eigenkapitals sind, betrachtet das Steuerrecht die „Rücklagen“ aus kameralistischer Sicht und meint damit im Ergebnis „freie liquide Mittel“ oder betriebswirtschaftlich ausgedrückt, das „Netto-Umlaufvermögen“. Dieser Diskrepanz trägt zum einen der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zum Beispiel dadurch Rechnung, dass er hinsichtlich der Rücklagen nach § 58 Nrn. 6 und 7 AO [sog. „Freie Rücklage“] AO ausdrücklich eine Nebenrechnung zulässt, zum anderen auch z. B. auch die Stellungnahme IDW RS HFA 14.

Zu RdNr 16: In der Regel stehen den Spendenerträgen Aufwendungen aus der Verwendung der Spenden in ein und demselben Geschäftsjahr gegenüber.

Diese Annahme, dass den Spendenerträgen eines Geschäftsjahres regelmäßig Aufwendungen aus der Verwendung der Spenden in ein und demselben Geschäftsjahr gegenüberstehen, wird nach unseren Erfahrungen in der Praxis nur teilweise bzw. nicht bestätigt.

Spenden sammelnde Organisationen haben keinen Rechtsanspruch auf Spenden und können damit im Regelfall nur die Spenden verwenden, die ihnen zuvor zugeflossen sind. Damit wird die Spendenverwendung regelmäßig zeitlich dem Zufluss nachgelagert sein und auch ins Folgejahr bzw. bei mittel-/langfristigen Projekten in die Folgejahre reichen.

Berücksichtigt man zudem, dass viele Spenden sammelnde Organisationen einen erheblichen Teil ihres gesamten Spendenaufkommens in der Adventzeit erhalten, gelangt regelmäßig ein nicht unerheblicher Teil des Spendenaufkommens erst im Folgejahr zur Verwendung.

Insbesondere in Jahren mit sehr hohem Spendenaufkommen z. B. als Folge von Naturkatastrophen (Tsunami, Erdbeben, Überschwemmungskatastrophen etc.) werden nicht unerhebliche Anteile der zugeflossenen Spenden erst im Folgejahr bzw. in den Folgejahren (Wiederaufbauprojekte) verwendet bzw. können erst in Folgejahren verwendet werden.

Der Entwurf der IDW-Stellungnahme sieht in diesen Fällen vor, dass der Überhang der Spendeneingänge eines Jahres über die Verwendungen des gleichen Jahres zunächst das Jahresergebnis erhöht und dann Gegenstand von Ergebnisverwendungsbeschlüssen der zuständigen Organe ist. Der Entwurf sieht z. B. eine Einstellung in (zweckgebundene) Rücklagen vor. In den nachfolgenden Jahren mit Verwendungsüberhängen werden konsequenterweise „Jahresfehlbeträge“ auszuweisen sein, die dann durch Rücklagenentnahmen (gemäß den Beschlüssen der Organe) auszugleichen sind.

Nach der vorgeschriebenen Gliederung des Eigenkapitals gemäß § 266 Abs. 3 HGB käme dabei nur ein Ausweis als Gewinnrücklage (satzungsmäßige Rücklage oder andere Gewinnrücklagen) in Betracht. Das Handelsrecht kennt keine „zweckgebundene Rücklage“.

wie vom Entwurf des Rechnungslegungsstandards vorgesehen. Die „zweckgebundene Rücklage“ ist ein gemeinnützigkeitsrechtlicher Begriff und insoweit nicht HGB-konform.

Der Ausweis einer Verbindlichkeit wird im Entwurf des Rechnungslegungsstandards abgelehnt mit der Begründung, dass bei Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung eben keine Rückzahlungsverpflichtung bestehe und damit auch kein Gläubiger für eine Verbindlichkeit existent sei.

In der Praxis führt die vom IDW vorgeschlagene Methode dazu, dass in einzelnen Jahren erhebliche Jahresüberschüsse auszuweisen sind und in anderen Jahren entsprechende Jahresfehlbeträge.

Beides wird dem mit diesen Besonderheiten der Rechnungslegung nicht vertrauten Spender wohl nur schwer zu vermitteln sein. Da der Rechnungslegungsstandard – wie einfürend unter RdNr 9 ausdrücklich festgestellt wird – auch dem besonderen Vertrauensschutz des Spenders dienen soll, muss die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen so klar und transparent ausgestaltet sein, dass sie auch vom Spender ohne besondere Kenntnisse im Rechnungswesen verstanden wird.

Die vom IDW vorgeschlagene Vorgehensweise birgt aus unserer Sicht die Gefahr, dass die Spender die „Jahresüberschüsse“, die in Jahren mit einem Überhang an Spendenzuflüssen auszuweisen sind, dahingehend interpretieren, dass die Organisation sich die Mittel „einverleibt“, statt sie der Absicht des Spenders entsprechend zu verwenden. Die Jahresfehlbeträge in den Jahren mit Verwendungsüberhängen können im Gegenzug leicht als „Missmanagement“ interpretiert werden, welches der Spender mit seinen Spenden ebenfalls nicht unterstützen will.

Unter Bezugnahme auf RdNr 10, wo ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die üblicherweise Anwendung findenden Gliederungsschemata der §§ 266 und 275 HGB den Strukturmerkmalen von Spenden sammelnden Organisationen durch Hinzufügen neuer Posten gemäß § 265 Abs. 5 HGB Rechnung zu tragen ist, schlagen wir eine Ergänzung der Passivseite der Bilanz um einen Posten **„Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“** vor.

Die der Spenden sammelnden Organisation zugewendeten Spenden unterliegen grundsätzlich der satzungsmäßigen sowie ggf. einer vom Spender zugewiesenen Zweckbindung. Die Organisation hat also die Verpflichtung, die am Bilanzstichtag noch nicht zweckentsprechend verwendeten Spenden in der Folgezeit zweckentsprechend zu verwenden. Diese Verpflichtung sollte in der Bilanz klar und auch für den Spender eindeutig zum Ausdruck kommen. Dieser Verpflichtung vermag eine (zweckgebundene) Rücklage unseres Erachtens nicht hinreichend Ausdruck zu verleihen.

Es handelt sich vorliegend um eine interne, satzungsmäßige und moralische Verpflichtung besonderer Art, die als solche von den nach § 266 HGB vorgesehenen Posten nicht erfasst wird. Diese Verpflich-

tung entspricht einerseits qualitativ mangels konkreter Rückzahlungsverpflichtung nicht vollumfänglich einer Verbindlichkeit, geht aber andererseits weit über das hinaus, was durch eine der Beschlussfassung der zuständigen Gremien unterworfenen Rücklage zum Ausdruck gebracht werden könnte. Das Gliederungsschema des HGB wurde aber unter klarer Ausrichtung auf Kaufleute geschaffen, Besonderheiten von Spenden sammelnden Organisationen bedurften dabei keiner Berücksichtigung.

Die zum Bilanzstichtag noch nicht zweckentsprechend verwendeten Spenden stellen unter dieser Betrachtung einen Posten besonderer Art dar, der von den nach § 266 HGB vorgeschriebenen Posten nicht erfasst wird und daher die Ergänzung des Gliederungsschemas um einen zusätzlichen, gesonderten Posten zulässt bzw. erfordert. Dieser zusätzliche Posten „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ wäre dabei auf der Passivseite der Bilanz vor den Verbindlichkeiten einzufügen.

Ein solcher nach § 265 Abs. 5 HGB zusätzlich eingefügter gesonderter Posten wäre nach unserer Überzeugung wesentlich besser als eine Rücklage (die gemäß § 266 Abs. 3 HGB ausschließlich eine Gewinnrücklage nach HGB sein könnte) in der Lage, dem Verpflichtungscharakter des vorliegenden Sachverhaltes Ausdruck zu verleihen und auch gegenüber dem Spender eine klare, transparente und eindeutige Aussage zu treffen.

Eine Bezeichnung als „Sonderposten aus“ sollte dabei vermieden werden, um Verwechslungen mit dem handelsrechtlichen „Sonderposten mit Rücklagenanteil“ (§ 273 HGB) oder den nach den Bestimmungen der KHBV bzw. PBV zwingend auszuweisenden „Sonderposten aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung des (Sach-)Anlagevermögens“ zu vermeiden.

Bei letzteren handelt es sich ausdrücklich um den Ausweis von bereits zweckentsprechend verwendeten Zuschüssen der öffentlichen Hand bzw. Dritter (einschl. Spenden). Die „Sonderposten aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung des (Sach-)Anlagevermögens“ dokumentieren, in welcher Höhe das auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesene Anlagevermögen durch Zuschüsse der öffentlichen Hand oder Dritter finanziert ist. Diese Sonderposten stellen ein exaktes Spiegelbild zu den Teilen des Anlagevermögens dar, die durch Zuschüsse oder Spenden finanziert sind.

Bei den hier auszuweisenden Verpflichtungen handelt es sich hingegen um Mittel, die noch nicht zweckentsprechend verwendet sind. Insofern sollte daher der Begriff „Sonderposten“ vermieden werden.

Zuführungen zu diesem Verpflichtungsposten sowie Inanspruchnahmen dieser Verpflichtungen sind als Aufwendungen bzw. Erträge vor dem Jahresergebnis auszuweisen.

Ein offener Ausweis dieser Aufwendungen und Erträge dient zudem der Transparenz und erlaubt es, die Entwicklung dieses Verpflichtungspostens unmittelbar aus der GuV heraus nachvollziehen zu

können. Diese Transparenz wäre auch in den Fällen gegeben, in denen die Körperschaft zulässigerweise keinen Anhang aufstellt.

Ergänzender Hinweis zu KHBV und PBV:

Die Gliederungsschemata zur KHBV als auch zur PBV (jeweils Anlage 2) sehen ausdrücklich den Ausweis der zum Bilanzstichtag noch nicht zweckentsprechend verwendeten Zuschüsse als „Verbindlichkeiten aus noch nicht zweckentsprechend verwendeten Investitionszuschüsse“ vor. Dieser Ausweis ist nach der ausdrücklichen Vorgabe des Gesetzgebers vorzunehmen, obwohl zum Bilanzstichtag regelmäßig keine Rückzahlungsverpflichtung besteht. Erst nach Abschluss der gesamten Investitionsmaßnahme kommt bei Kostenunterschreitung eine Rückzahlung der endgültig nicht verbrauchten Mittel in Betracht.

Zu Tz 3.2.1.3: Bedingt rückzahlungspflichtige Spenden

Zu RdNr 19 / Fußnote 11

In RdNr 19, Satz 2, wird im Zusammenhang mit der Verwendung von bedingt rückzahlbaren Spenden zur Finanzierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens ausgeführt: „In diesen Fällen ist mit Abschluss der Anschaffung oder Herstellung und Beginn der vereinbarten Nutzung anstelle einer Verbindlichkeit aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden ein gesonderter Passivposten (Sonderposten für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen) ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu bilden, der entsprechend dem Abschreibungsverlauf aufzulösen ist und damit zu einer zeitlichen Verteilung des Ertrags aus dem Spendenerhalt nach Maßgabe der Nutzung des betreffenden Vermögensgegenstandes führt.“

Die Aussage in dieser Fußnote zu Investitionszuschüssen ist sachlich nicht vollständig bzw. möglicherweise irreführend dargestellt. Die Bestimmungen der KHBV bzw. PBV sehen ausdrücklich vor, dass derartige Zuschüsse bzw. Spenden im Zeitpunkt ihrer Bewilligung bzw. ihres Zuflusses ertragswirksam (Kontengruppen 45 und 46 der PBV) zu erfassen sind. Bis zum Bilanzstichtag bereits für Investitionen verwendete Mittel (hierzu gehört auch die Verwendung für Anzahlungen auf Anlagen und Anlagen im Bau) sind im gleichen Jahr aufwandswirksam dem „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“ (Kontengruppen 22 bzw. 23) zuzuführen (Kontengruppe 75), noch nicht zweckentsprechend verwendete Mittel sind ebenfalls aufwandswirksam den „Verbindlichkeiten aus noch nicht zweckentsprechend verwendeten Zuschüssen zur Finanzierung von Investitionen“ (Kontengruppe 35) zuzuführen. Diese Geschäftsvorfälle sind nach den Bestimmungen der KHBV wie der PBV ausdrücklich in der GuV (d.h. mit Berührung der GuV) auszuweisen.

Diese ertragswirksame Erfassung als „Erträge aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“ (Kontengruppe 4) mit nachfolgenden „Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderpos-

ten/Verbindlichkeiten" (Kontengruppe 75) führt genau zu der beabsichtigten Ergebnisneutralität der bewilligten bzw. zugeflossenen Investitionszuschüsse im Jahr des Zuflusses.

Auch wenn Spenden sammelnde Organisationen überwiegend nicht in den Anwendungsbereich der KHBV bzw. PBV fallen, führt die vorgeschlagene Vorgehensweise zu einem hohem Maß an Transparenz in der GuV und zwar auch in den Fällen, in denen zulässigerweise kein Anhang aufgestellt wird.

Wird ein im Geschäftsjahr aufwandswirksam den Verbindlichkeiten zugeführter Betrag im Folgejahr zweckentsprechend verwendet, erfolgt in diesem Folgejahr (ohne erneute Berührung der GuV) eine erfolgsneutrale Umbuchung von Verbindlichkeiten zu Sonderposten.

Erst die nachfolgenden „Erträge aus der Auflösung von Sonderposten“ (Kontengruppe 49) entsprechend den auf die mit diesen Mitteln finanzierten Anlagegüter verrechneten Abschreibungen führen zum letztendlichen Ausweis von Erträgen. Diese stehen in den Folgejahren den zugehörigen Abschreibungsaufwendungen gegenüber, so dass diese das Jahresergebnis letztlich nicht belasten.

Auch die Formulierung „Sonderposten für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen“ wirkt eher verwirrend, da das Wort „für“ andeutet, dass es sich um Mittel handelt, die noch nicht für den entsprechenden Zweck eingesetzt worden sind. Hier sollte man sich an die aus KHBV und PBV bekannten Formulierungen anlehnen („Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“).

Zu 3.2.1.4: Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung

Zu RdNr 21

Hier wird eine Nebenrechnung in einer Vorspalte der Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschlagen. Alternativ kann eine entsprechende Aufgliederung auch in den Anhang aufgenommen werden.

Die vorgeschlagene Nebenrechnung ist als solche nachvollziehbar. Es ist jedoch durchaus möglich, dass ein im Rechnungswesen nicht ausgebildeter Spender, zu dessen Vertrauensschutz die gesamte Rechnungslegung nach der Intention der Stellungnahme dienen soll, diese Nebenrechnung nicht versteht und sie ihn mehr verwirrt, als sie Klarheit schafft.

Wir schlagen daher eine Empfehlung dahingehend vor, eine derartige Nebenrechnung in den Anhang aufzunehmen, sofern ein solcher (freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschrift) aufgestellt wird. Die Aufnahme in den Anhang würde zugleich die Möglichkeit eröffnen, diese Nebenrechnung dort zum besseren Verständnis auch ergänzend zu erläutern.

Zu 3.2.2: Erhaltene Sachspenden

Zu RdNr 24

Hier wird im Entwurf ausgeführt: „Sind empfangene Sachspenden, Schenkungen, Erbschaften oder Vermächtnisse mit Auflagen oder Verpflichtungen (z. B. Leibrenten, Darlehen) verbunden, ist im Interesse einer klaren Rechenschaftslegung das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB zu beachten; die erhaltenen Vermögensgegenstände einerseits und die Verpflichtungen (z. B. Rückstellung für Leibrenten, übernommene Darlehensverbindlichkeiten) andererseits sind getrennt voneinander auszuweisen.“

Grundsätzlich stimmen wir zu, dass in derartigen Fällen das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB selbstverständlich zu beachten ist.

Nach unserer Überzeugung liegt in derartigen Fälle keine bzw. nur noch teilweise eine Sachspende vor (Spende = Zuwendung ohne Gegenleistung).

In Höhe der Gegenleistung liegen „Anschaffungskosten“ vor. Auch darf insoweit keine steuerliche „Zuwendungsbestätigung“ ausgestellt werden.

Zu RdNr 26

Im 2. Satz wird ausgeführt: „Für bedingt rückzahlungspflichtige Sachspenden, die bei Zugang als Vermögensgegenstand des Anlagevermögens aktiviert wurden, ist ein Sonderposten ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung zu bilden, der entsprechend ihrem Abschreibungsverlauf aufzulösen ist (vgl. Tz. 19).“

Die hier vorgeschlagene Bildung des Sonderpostens grundsätzlich ohne Berührung der GuV widerspricht den Bestimmungen von KHBV und PBV, dürfte also von Einrichtungen, die der KHBV bzw. der PBV unterliegen, nicht praktiziert werden.

Wir schlagen auch im Interesse der Transparenz der Rechnungslegung sowie der Übereinstimmung mit KHBV und PBV vor, die Bildung des „Sonderpostens aus Zuweisungen und Zuschüssen zur Finanzierung des (Sach-)Anlagevermögens“ bzw. entsprechender Verbindlichkeiten aus zum Bilanzstichtag noch nicht zweckentsprechend verwendeter Spenden grundsätzlich über die Gewinn- und Verlustrechnung vorzunehmen. Auf die Ausführungen zu RdNr 19 / Fußnote 11 wird verwiesen.

Zu Tz 3.2.3: Spenden in Form von Arbeits- oder Dienstleistungen

Zu RdNr 27

Für sog. „Verzichtsspenden“, bei denen zunächst ein Vergütungsanspruch entsteht und anschließend auf die Vergütung verzichtet wird, sollen die Grundsätze über erhaltene Sachspenden entsprechend gelten.

Auch wenn die Stellungnahme betont, die Sachverhalte nicht steuerlich zu betrachten, sollten Konflikte mit dem Steuerrecht soweit möglich vermieden werden.

Nach steuerlichen Vorgaben für die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen liegt in derartigen Fällen eine „Geldspende“ mit verkürztem Zahlungsweg vor.

Wir verweisen in diesem Zusammenhang auch auf die verbindlichen amtlichen Muster für steuerliche Zuwendungsbestätigungen. Das verbindliche Muster für Zuwendungsbestätigung über Geldspenden enthält zwingend den ausdrücklichen Hinweis:

Es handelt sich um Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen. Ja Nein

Ein entsprechender Hinweis auf den vorgeschriebenen Mustern für Sachspenden fehlt.

Im Interesse einer (soweit möglich) einheitlichen Rechnungslegung empfehlen wir die Zuordnung derartiger Spenden von Arbeits- und Dienstleistungen unter anschließendem Verzicht auf die Vergütung zu den Geldspenden.

Zu Tz 3.2.5: Spendensammlung im Verbund

Zu RdNr 32

Hier wird in Satz 2 ausgeführt: „In diesen Fällen haben die Spender die Organisation, für die eine Spende bestimmt ist, genau zu bezeichnen, um zu gewährleisten, dass die jeweiligen Beträge der entsprechenden Organisation auch zugewiesen werden können.“

Die vorstehend beschriebene Praxis der Spendensammlung im Verbund ist in den letzten Jahren verstärkt in Erscheinung getreten.

Die Anweisung an die Spender, in derartigen Fällen die von ihm jeweils begünstigte Organisation innerhalb des Verbundes genau zu bezeichnen, erscheint uns jedoch kaum realisierbar. Nach vorliegenden Informationen machen die Spender in derartigen Fällen auch auf entsprechende Nachfrage (z. B. durch Mitarbeiterinnen von Call Centern) hin diesbezüglich keine klaren Angaben bzw. äußern, es sei ihnen egal, welche der an der Sammlung beteiligten Organisationen den Betrag erhalte. Auch gehen wir davon aus, dass den Spendern diese Vorgabe der IDW-Stellungnahme nicht bekannt ist.

Erfahrungsgemäß werden bei Spendensammlungen im Verbund die Spenden, sofern nicht im Einzelfall vom Spender eine bestimmte Organisation benannt worden ist, nach einem vorher zwischen den beteiligten Organisationen vereinbarten Schlüssel aufgeteilt bzw. zugewiesen.

Wir schlagen vor, diesen Satz dahingehend abzuändern, dass bei Spendensammlungen im Verbund empfohlen wird, den Spender diesbezüglich zu befragen, sofern dies (z. B. bei telefonisch veranlassten Spenden über Call Center) mit einem vertretbaren Verwaltungsaufwand verbunden ist. Bei Spendeneingängen unmittelbar auf

ein gemeinsam geführtes Bankkonto ohne Benennung der begünstigten Organisation durch den Spender erscheint uns dagegen der Verwaltungsaufwand für umfängliche Rückfragen beim Spender (wobei in vielen Fällen zuvor noch die Anschrift bzw. Telefonnummer des Spenders bzw. der Spenderin ermittelt werden müssten) unvertretbar hoch.

Zu Tz 3.3: Rechnungslegung über Mitgliedsbeiträge

Zu RdNr 33

In diesem Absatz wird ausgeführt: „Erhält eine Spenden sammelnde Organisation Mitgliedsbeiträge, sollten diese in der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils gesondert von den Spenden ausgewiesen werden. Sofern es sich nur um unwesentliche Beträge handelt, sind diese Beträge unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen. Forderungen aus Mitgliedsbeiträgen sind nach Maßgabe ihrer Einbringlichkeit zu bewerten. Gleiches gilt für empfangene Bußgelder.“

Bei Forderungen aus Mitgliedsbeiträgen sollte unterschieden werden zwischen Mitgliedsbeiträgen an Vereine, die für den Mitgliedsbeitrag eine Gegenleistung erbringen (z. B. Sportvereine) und so genannten „Förderbeiträgen“, wie sie gerade bei Wohlfahrtsverbänden oder Hilfswerken üblich sind.

Der Ausweis einer Forderung sollte auf die Fälle beschränkt werden, in denen die berechtigte Körperschaft (z. B. Verein) für den Mitgliedsbeitrag eine Gegenleistung erbringt bzw. bereits erbracht hat, da in Fällen von Förderbeiträgen nach unseren Erfahrungen von den Spenden sammelnden Organisationen regelmäßig keine Mahnverfahren durchgeführt werden und damit derartige Ansprüche im Regelfall nicht durchgesetzt werden.

Der letzte Satz hinsichtlich **Bußgelder** erscheint aus unserer Sicht sehr kritisch. Nach unserer Überzeugung hat die Spenden sammelnde Organisation nämlich bei Zuweisung von Bußgeldern keine (aktivierungsfähige) Forderung erworben.

Die Verhängung eines Bußgeldes ist ein Sachverhalt, der rechtlich ausschließlich zwischen einem Gericht bzw. einer staatlichen Behörde und dem Büßer stattfindet.

Daran ändert sich auch nichts, wenn das Bußgeld statt an die Staatskasse an eine Spenden sammelnde Organisation zu zahlen ist. Diese erlangt durch eine derartige an den Büßer gerichtete gerichtliche bzw. behördliche Auflage keine aktivierungsfähige Forderung. Der Büßer zahlt lediglich mit befreiender Wirkung gegenüber dem Staat an die jeweils begünstigte Organisation.

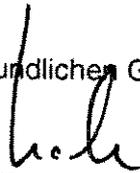
Dass die Spenden sammelnde Organisation keine Forderung erworben hat, zeigt sich spätestens dann, wenn der Büßer nicht oder nicht fristgerecht zahlt. Die Spenden sammelnde Organisation hat dann keine eigenständigen Möglichkeiten, gegen den Büßer vorzugehen, sondern kann sich nur darauf beschränken, der bußgeldverhängenden Stelle (Gericht; Behörde) eine entsprechende Mitteilung zu

machen. Die Durchsetzung der Zahlung oder die Zahlung ersetzende andere Maßnahmen (Zwangmaßnahmen bis hin zur Haft) können ausschließlich durch die bußgeldverhängende Stelle erfolgen.

Der Ausweis einer Forderung durch die Spenden sammelnde Organisation ist daher nach unserer Überzeugung nicht zulässig.

Wir hoffen, mit unseren Anmerkungen und Vorschlägen zur Weiterentwicklung der Stellungnahme beitragen zu können. Für Rückfragen im Rahmen der weiteren Beratungen stehen wir Ihnen selbstverständlich zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



(Dr. Koch)
Wirtschaftsprüfer



(Dickopp)
Wirtschaftsprüfer