

CURACON GmbH · Hülsmannstraße 5 · 24768 Rendsburg

Institut der Wirtschaftsprüfer
In Deutschland e. V.
Geschäftsstelle
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

CURACON GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Holstenstraße 5
24768 Rendsburg

Tel. 0 43 31/12 94-0

Fax 0 43 31/7 25 74

E-Mail zentraleRD@curacon.de
www.curacon.de

Teilgenommen am System
der Qualitätskontrolle der
Wirtschaftsprüferkammer und die
Teilnahmebescheinigung erhalten

23. Juli 2009 - NöM

**Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung:
Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen
(IDW ERS HFA 21 n. F.)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

zu der Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n. F.) haben wir folgende Anmerkungen bzw. Anregungen:

Zu Tz. 2 und 3

Unseres Erachtens ist der Begriff der *Spenden sammelnden Organisation* nicht hinreichend definiert. Wann sind die Spendeneinnahmen im Verhältnis zu den übrigen Aktivitäten als unwesentlich einzustufen? Ist eine Förderkörperschaft i. S. d. § 58 Nr. 1 AO immer als eine *Spenden sammelnde Organisation* i. S. d. IDW Stellungnahme ERS HFA 21 n. F. einzustufen? Gilt dies auch, wenn laut Satzung neben der Fördertätigkeit auch eigene steuerbegünstigte Zwecke verfolgt werden?

Wann liegt eine rechtlich unselbstständige Untereinheit vor, die als *Spenden sammelnde Organisation* anzusehen ist? Ist hierfür dann ein eigenständiger Bilanzierungskreis einzurichten oder erfolgt eine Abgrenzung über eine Kostenstellenrechnung? Kann für diese unselbstständige Untereinheit die IDW Stellungnahme ERS HFA 21 n. F. überhaupt Anwendung finden, da die

Rechnungslegung einer juristischen Person ja sämtliche Teile zu umfassen hat? Ist es möglich, im Jahresabschluss des Rechtsträgers Spenden nach dem Zuflussprinzip zu vereinnahmen und in der unselbstständigen Untereinheit dann die satzungsgemäße Verwendung als Bilanzierungsmaßstab heranzuziehen? U. E. würde dies zu einem unverhältnismäßig hohen Mehraufwand führen, der mit dem Wirtschaftlichkeitsgebot nicht in Einklang zu bringen ist.

Zu Tz. 12

In Tz. 12 wird ausgeführt, dass ein Ausweis der Spendenerträge als Umsatzerlöse auf Grund des fehlenden Leistungsaustausches nicht in Betracht kommt. Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Auch gegen den gesonderten Ausweis von Spendenerträgen von Spenden sammelnden Organisationen in einem gesonderten Posten vor den Umsatzerlösen ist nichts einzuwenden. Finanziert sich die Spenden sammelnde Organisation in wesentlichem Umfang über Leistungsentgelte und sind die Spendenerträge im Vergleich zu diesen Leistungsentgelten von geringer Bedeutung, dann wird ein gesonderter Ausweis nach den Umsatzerlösen bzw. unter den sonstigen betrieblichen Erträgen mit einem entsprechenden Davon-Hinweis vorgeschlagen. Auch dies ist aus Gründen der Klarheit und Transparenz zu begrüßen. Findet aber die Stellungnahme zur Rechnungslegung für solche Spenden sammelnden Organisationen überhaupt Anwendung? Wären für diese Organisationen die Spendenerträge nicht als insgesamt unwesentlich einzustufen und käme damit eine Anwendung dieser IDW Stellungnahme für diese Organisationen überhaupt nicht in betracht (vgl. Tz. 3 des Entwurfs)?

Zu Tz. 14

Für Spenden sammelnde Organisationen wird für die Gewinn- und Verlustrechnung die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens empfohlen. Unseres Erachtens geht diese Empfehlung an der derzeitigen Bilanzierungspraxis vorbei. Nach unserer Erfahrung wenden gemeinnützige Organisationen, und nur um solche kann es sich bei den Spenden sammelnden Organisationen handeln, fast ausschließlich das Gesamtkostenverfahren an. Eine Umstellung auf das Umsatzkostenverfahren würde zu einem erheblichen Mehraufwand bei diesen Organisationen führen, der u. E. in keinem Verhältnis zum Nutzen des Umsatzkostenverfahrens steht.

Zu Tz. 16 und 17

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass für Fragen der handelsrechtlichen Bilanzierung auch immer die zivilrechtliche Gestaltung relevant ist. Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung für

Zwecke der handelsrechtlichen Bilanzierung sind nur in engen Ausnahmen möglich. Daher sollte auch die zivilrechtliche Gestaltung bei der bilanziellen Behandlung von Spenden beachtet werden.

Eine Spende stellt grundsätzlich eine freiwillige und unentgeltliche Zuwendung dar; die Spende wird um der Sache willen ohne die Erwartung eines (besonderen) Vorteils gegeben.

Die Aufteilung in Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtungen und in bedingt rückzahlungspflichtige Spenden ist u. E. nicht sachgerecht. In Tz. 17 des Entwurfs wird ausgeführt, dass eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende dann vorliegen soll, „wenn die Spende von vornherein mit einer konkreten Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden ist und der Spender aufgrund der noch nicht erfolgten Erfüllung der Bedingungen einen Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat“. Das bedeutet u. E., dass ein Rückforderungsanspruch des Spenders bereits im Zeitpunkt des Mittelzuflusses und bis zur Erfüllung der Bedingung besteht. Eine Rückzahlungsverpflichtung durch die Spenden sammelnde Organisation setzt u. E. aber voraus, dass die Spenden sammelnde Organisation die Zweckerfüllung (Bedingung) endgültig nicht mehr sicherstellen kann/will. Im Hinblick auf die nicht mehr sichergestellte Zweckerfüllung bedarf es dann einer Feststellung der Unmöglichkeit durch die Spenden sammelnde Organisation, einer Mitteilung an und einer tatsächlichen Rückforderung durch den Spender.

Alternativ ist von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen, wenn der Spender bereits im Zeitpunkt der Gewährung der Spende ausdrücklich die Rückforderung der nicht (vollständig) zweckentsprechend verwendeten Spendenmittel verlangt und die Spendenmittel nicht vollständig zweckentsprechend verwendet wurden oder eine zweckentsprechende Verwendung nicht mehr erfolgen kann.

In diesem Zusammenhang möchten wir auch auf die gemeinützigkeitsrechtlichen Fragestellungen hinweisen, die sich ggf. aus einer Rückzahlung von Spenden an den Spender ergeben (Ausstellung von unrichtigen Zuwendungsbestätigungen, Spendenhaftung).

Zu Tz. 18 bis 24

Das IDW hat sich in der Neufassung des ERS HFA 21 n. F. dazu entschieden, eine ertragswirksame Realisierung von Spenden nicht im Zeitpunkt der Vereinnahmung, sondern erst im

Zeitpunkt der satzungsmäßigen Verwendung als sachgerecht anzusehen. Als Begründung wird in Tz. 18 ausgeführt, dass bei Spenden sammelnden Organisationen die Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke und nicht die Gewinnerzielung im Vordergrund steht. U. E. kommt es aber bei der Bestimmung des Zeitpunkts der Ertragsrealisierung nicht darauf an, ob eine Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund steht oder die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke.

Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtungen werden vom Spender im Sinne einer freiwilligen, unentgeltlichen Zuwendung den Spenden sammelnden Organisationen zur freien Disposition nach Maßgabe der Satzung zur Verfügung gestellt. Eine Spenden sammelnde Organisation erfüllt ihre satzungsmäßigen Zwecke laufend. Eine Zuordnung einzelner Spenden zu abgrenzbaren satzungsmäßigen Ausgaben ist bei Spenden ohne konkrete Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung faktisch nicht möglich und wirtschaftlich nicht vertretbar. Dies gilt insbesondere bei den sogenannten Massenspenden.

Es besteht grundsätzlich kein direkter Zusammenhang zwischen dem Zufluss der Spende und ihrer Verausgabung für satzungsmäßige Zwecke. Daher sind nicht rückzahlungspflichtige Spenden u. E. im Zuflusszeitpunkt vollständig ertragswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen. Ein nachrichtlicher Ausweis der in einer Rechnungsperiode zugeflossenen Spenden, wie in Tz. 24 des Entwurfs vorgeschlagen, wäre daher entbehrlich.

Dass die vorgeschlagene Vorgehensweise der direkten Passivierung von Spenden in einem Sonderposten die Ertragslage der Spenden sammelnden Organisation ggf. sogar verfälscht, wird an dem Beispiel Grund und Boden in der Tz. 19 der Stellungnahme deutlich. Sollte aus Spendenmitteln ein Grundstück angeschafft werden, ergibt sich eine Ertragsrealisation nach der Stellungnahme erst im Zeitpunkt des Abgangs dieses Grundstücks, damit ggf. nie. Die Spende wird in diesem Beispiel erst als Spendenertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst, wenn eine Nutzung des mit Spendenmitteln erworbenen Grundstücks durch die Spenden sammelnde Organisation nicht mehr erfolgt. Der Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung suggeriert eine satzungsmäßige Verwendung der Spendenmittel erst im Veräußerungszeitpunkt. Die satzungsmäßige Verwendung erfolgte aber bereits mit Anschaffung und Nutzung des Grundstücks und endet mit dessen Veräußerung.

Unklar ist an dem Beispiel Grund und Boden in Tz. 19 auch, ob der Sonderposten bei Abgang in jedem Fall ertragswirksam aufzulösen ist oder nur in den Fällen, in denen ein Veräußerungs-

verlust entsteht? Erfolgt dann die Auflösung nur in Höhe des Veräußerungsverlustes? Fraglich ist auch in diesem Zusammenhang, wie ein etwaiger Gewinn aus dem Verkauf des Grundstücks zu behandeln ist.

Zu unterscheiden von der ertragswirksamen Erfassung der Spenden ist die Bilanzierung tatsächlich rückzahlungspflichtiger Spenden. Liegen zum Bilanzstichtag tatsächlich Rückzahlungsverpflichtungen vor oder zeichnen sich diese ab, sind diese als Verbindlichkeiten bzw. Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu passivieren. Handelt es sich um Spenden des Geschäftsjahres, sind die Spenderträge entsprechend zu kürzen. Bei Spenden aus Vorjahren erfolgt eine aufwandswirksame Erfassung der Verbindlichkeiten/Rückstellungen.

Die vollständige ertragswirksame Erfassung der Spenden im Zeitpunkt des Zugangs erhöht das Jahresergebnis der Spenden sammelnden Organisation. Die Verwendung des Jahresergebnisses steht dann in der Disposition des jeweilig zuständigen Gremiums. Die Bildung eines Sonderpostens ist entbehrlich.

Die Bezeichnung „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ ist u. E. missverständlich. Folgt man der Auffassung des IDW, enthält dieser Sonderposten sowohl noch nicht verwendete Spendenmittel als auch Spendenmittel, die bereits zweckentsprechend für aktivierungspflichtige Investitionen verwendet, aber noch nicht aufwandswirksam (bzw. ertragswirksam) erfasst wurden. Allgemein werden aber als Sonderposten erhaltene, zweckentsprechend verwendete Investitionszuschüsse ausgewiesen (vgl. Stellungnahme HFA 1/1984, Regelungen der KHBV und der PBV). Das Zusammentreffen von „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ und „Sonderposten für Investitionszuschüsse“ kann beim Bilanzleser zu erheblichen Irritationen führen, insbesondere, wenn inhaltlich tatsächlich Überschneidungen gegeben sind. Hier wären zusätzliche Erläuterungen z. B. im Anhang notwendig. Ein Anhang ist aber nicht verpflichtend von allen Spenden sammelnden Organisationen zu erstellen.

Zu Tz. 27 und 28

Hinsichtlich der Behandlung von Sachspenden verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen.

Zu Tz. 37 und 39

Hinsichtlich der Behandlung von Spenden im Verbund verweisen wir auf unsere obigen Ausführungen.

Zu Tz. 42

Die Erfassung von Förderbeiträgen und unechten Mitgliedsbeiträgen erfolgt nach den oben dargestellten Grundsätzen im Zeitpunkt des Zuflusses ertragswirksam.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Curacon GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Christian Dreyer
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

 Ralf Schönrock
Wirtschaftsprüfer