

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

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

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
Würzburg

Ansprechpartner/in
Herr Dickopp/Herr Kempenich

**Entwurf IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten
der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen
(IDW ERS HFA 21 n.F.; Stand: 05.12.2008)**

Anmerkungen und Vorschläge

Durchwahl
146/192

Sehr geehrte Damen und Herren,

Datum
30. Juli 2009
01-5w1h2647DA/59999-01

zu dem vorliegenden Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n.F.; Stand: 05.12.2008) machen wir für die weiteren Beratungen die nachfolgenden Anmerkungen und Vorschläge:

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
Ralph Wedekind, WP, StB
Norbert Wiedermann, WP, StB, RA

Zu RdNr 4


Der Hinweis, dass die steuerliche Rücklagenbildung bzw. -fortschreibung in einer gesonderten Nebenrechnung erfolgen sollte, erscheint notwendig, da der steuerrechtliche und der handelsrechtliche Rücklagenbegriff nicht deckungsgleich sind, sondern vollkommen unterschiedliche Inhalte betrachten. Das Steuerrecht versteht im Bereich der Mittelverwendung unter Rücklagen freie liquide Mittel (Netto-Umlaufvermögen), das Handelsrecht dagegen versteht unter Rücklagen Bestandteile des Eigenkapitals auf der Passivseite der Bilanz. Dies macht eine Nebenrechnung für steuerliche Zwecke aus unserer Sicht unverzichtbar.

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

Zu RdNr 14 / Empfehlung zur Anwendung des Umsatzkostenverfahrens

„Es empfiehlt sich die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens, da es den Informationsbedürfnissen der Spender sowie dem Anliegen nach einer satzungsmäßigen Verwendung der Spenden i.d.R. besser Rechnung trägt als das Gesamtkostenverfahren. Anstelle der Kategorien „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrach-

 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.

ten Leistungen“ und „Vertriebskosten“ sollte eine Gliederung nach Projektaufwendungen sowie Werbeaufwendungen gewählt werden.“

Der Vorteil einer Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist für uns nicht ersichtlich. Das Umsatzkostenverfahren stellt den tatsächlichen Umsätzen einer Periode die diesen Umsätzen zugehörigen Kosten (Aufwendungen) gegenüber. Im Falle der Spenden sammelnden Organisationen würden aber nach dem vorliegenden Entwurf den Aufwendungen einer Periode die diesen Aufwendungen zugehörigen Spendenerträge zugeordnet. Das Umsatzkostenverfahren würde damit gleichsam umgekehrt bzw. „auf den Kopf gestellt“. Es würde letztlich kein Umsatzkostenverfahren im eigentlichen Sinne praktiziert.

Wir vermögen daher auch die im Entwurf (RdNr 18) enthaltene Aussage „Maßgebliches Kriterium für die Ertragsrealisierung kann daher nicht die Vereinnahmung der Spenden sein, sondern ihre satzungsgemäße Verwendung“ nicht nachzuvollziehen.

Auch erscheint es nicht konsequent, einerseits das Umsatzkostenverfahren zu empfehlen und dann zusätzlich im Anhang durch Erläuterungen zum Material- und Personalaufwand bzw. bei Verzicht auf einen Anhang unmittelbar in der Gewinn- und Verlustrechnung Angaben zum Material- und Personalaufwand zu fordern. Dies stellt für die Spenden sammelnden Organisationen einen erheblichen Mehraufwand dar.

Auch fehlen derzeit abgestimmte Kriterien für die Zuordnung der Aufwendungen zu den bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens auszuweisenden Posten ‚Unmittelbare Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke / Projektaufwendungen‘, ‚Aufwendungen für Spendenwerbung‘ und ‚Allgemeine Verwaltungskosten‘ betreffend die Umsetzung der nach § 275 Abs. 3 HGB vorgesehenen Posten ‚Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen‘, ‚Vertriebskosten‘ und ‚allgemeine Verwaltungskosten‘. Diesbezüglich könnte auf die vom Deutschen Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI), Berlin, im Verfahren zur Zuerkennung des DZI-Spendensiegels erarbeiteten Kriterien zurückgegriffen werden.

Es erschließt sich uns aber letztlich nicht, dass durch die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens den Informationsbedürfnissen der Spender und dem Anliegen einer satzungsgemäßen Verwendung der Spenden besser Rechnung getragen wird. Wir sehen insbesondere im Hinblick auf die Rechenschaftslegung gegenüber den Spendern die Gefahr, dass diese verwirrt werden und damit in der öffentlichen Wahrnehmung die Transparenz der Rechnungslegung leidet.

Insbesondere würde das tatsächliche Spendenaufkommen des jeweiligen Geschäftsjahres nach der vorgeschlagenen Vorgehensweise in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr unmittelbar erkennbar, sondern nur unter Zuhilfenahme von Vorspaltenausweisen bzw. entsprechenden Erläuterungen im Anhang. Hier erweist sich die vorgeschlagene Vorgehensweise eindeutig als nachteilig.

Im Ergebnis halten wir die Empfehlung zur Anwendung des Umsatzkostenverfahrens, also eine Bevorzugung des Umsatzkostenverfahrens,

rens gegenüber dem in Deutschland gängigen Gesamtkostenverfahren für nicht angezeigt.

Dies gilt umso mehr, als das Umsatzkostenverfahren bislang von keiner der uns bekannten Spenden sammelnden Organisationen angewendet wird und daher mit einer Umstellung ein erheblicher Mehraufwand verbunden wäre. Hier sehen wir eine Überforderung insbesondere kleiner Spenden sammelnder Organisationen überfordert. Zusätzliche Probleme ergeben sich bei Organisationen bzw. Einrichtungen, die bereits anderen nationalen Spezialnormen, z. B: der Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV) bzw. Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) unterliegen; für diese ist nämlich nach KHBV bzw. PBV das Gesamtkostenverfahren zwingend vorgeschrieben.

Zu RdNr 18 ff / Zeitpunkt der Ertragsrealisierung bei Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Auch sehen wir den Vorschlag, den Zeitpunkt der Spendenverwendung als Realisationszeitpunkt für den Spendenertrag bei Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung festzulegen, als sehr kritisch an.

Mit der Leistung einer Spende an eine Spenden sammelnde Organisation ist der Spender „entreichert“, mit Zufluss bei der Organisation ist diese „bereichert“. Damit ist der Spendenertrag aus Sicht des Spenders und der begünstigten Organisation realisiert und nach bürgerlich-rechtlichen und handelsrechtlichen Grundsätzen als Ertrag zu erfassen.

Die im aktuellen Entwurf vorgesehene Ertragswirksamkeit der Spenden entsprechend dem Zeitpunkt ihrer Verwendung entspricht damit im Ergebnis nicht dem Umsatzkostenverfahren.

Den Zeitpunkt der Leistung der Spende durch den Spender bzw. des Zuflusses der Spende bei der Spenden sammelnden Organisation als Realisationszeitpunkt zu betrachten, erscheint auch folgerichtig vor dem Hintergrund des Umstandes, dass regelmäßig die steuerlichen Zuwendungsbestätigungen auf diesen Zeitpunkt ausgestellt werden. Damit hat die Organisation die Verpflichtung zur satzungsgemäßen Verwendung der Spende gegenüber dem Spender übernommen.

Allerdings fließen die Spenden der Spenden sammelnden Organisation nicht „zur freien Verfügung“ zu, sondern werden ihr grundsätzlich zur satzungsgemäßen Verwendung zugewendet. Mit der Annahme der Spende entsteht eine Verpflichtung auf Seiten der Spenden sammelnden Organisation, die erhaltene Spende im Rahmen ihrer Satzungszwecke den Intentionen des Spenders entsprechend zu verwenden. Dies schließt auch die anteilige Verwendung zur Bestreitung notwendiger Verwaltungs- und Werbeaufwendungen ein.

Die regelmäßig nicht zu vermeidende zeitliche Differenz zwischen dem Zufluss der Spende und der Erfüllung der übernommenen Verpflichtung zur satzungsgemäßen Verwendung führt bei der Organisation nicht zu erwirtschafteten Gewinnen in Jahren mit Überhang beim Mittelzufluss bzw. Verlusten in Jahren mit Verwendungsüberhang.

Vielmehr sind die zum Abschlusszeitpunkt bestehenden Verpflichtungen zu bewerten und als solche auszuweisen.

Typischerweise fließen vielen Spenden sammelnden Organisationen große Teile ihres gesamten Spendenaufkommens in der Adventszeit zu, die Verwendung erfolgt dann typischerweise im nachfolgenden Geschäftsjahr.

Dies wird insbesondere bei größeren Katastrophen (z. B. Tsunami) deutlich, bei denen den Spenden sammelnden Organisationen in einem sehr kurzen Zeitraum erhebliche Mittel zufließen, die kurzfristig für Soforthilfen und mittelfristig für Wiederaufbaumaßnahmen eingesetzt werden. Der Ausweis von Gewinnen bzw. Verlusten führt nach unserer Überzeugung nicht nur in der öffentlichen Wahrnehmung, sondern auch wirtschaftlich zu falschen Ergebnissen.

Ein Ausweis als Gewinn mit anschließender Einstellung in das Eigenkapital, z. B. die Gewinnrücklagen, nach Beschlussfassung durch die zuständigen Gremien der Spenden sammelnden Organisation ist nach unserer Überzeugung dann gerechtfertigt und angezeigt, wenn diese Mittel dauerhaft dem Kapital der Organisation zugeführt werden (z. B. Erbschaften oder Mittel, die ausdrücklich zur Kapitalverstärkung eingeworben werden; Überschüsse aus Vermögensverwaltung, die zulässigerweise angesammelt werden). Eine entsprechende Erläuterung sollte im Anhang erfolgen.

Bezeichnung: „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“

Bei Spenden sammelnden Organisationen stellt die Rechenschaftslegung gegenüber den Spendern eine entscheidende Funktion der Rechnungslegung dar. Dies erfordert zwingend, dass diese auch für den regelmäßig im Rechnungswesen nicht ausgebildeten Spender verständlich ist.

Ein Posten unter der Bezeichnung „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ erfüllt diese Voraussetzung nach unserer Überzeugung nicht.

Dies gilt umso mehr, als der Begriff „Sonderposten“ bei steuerbegünstigten Körperschaften durch die „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“ (zwingend gemäß KHBV bzw. PBV; unabhängig davon gängige Praxis bei den meisten steuerbegünstigten Körperschaften) bereits belegt ist.

Dabei betreffen die „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“ ausdrücklich nur die Zuwendungen der öffentlichen Hand und Dritter, die bereits zweckentsprechend für Investitionen im Anlagevermögen verwendet worden sind. Dies schließt Spenden ein, soweit sie zur Finanzierung von Anlagevermögen eingeworben bzw. verwendet worden sind. Die Auflösung dieser Sonderposten erfolgt entsprechend der Abschreibung auf die mit diesen Mitteln finanzierten Anlagegüter.

Nach dem Vorschlag des Rechnungslegungsstandards soll nun der „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ hinzutreten.

Nach dem in RdNr 19 aufgezeigten Beispiel der Finanzierung eines Grundstücks aus Spenden sind auch diese durch den Anschaffungsvorgang zweckentsprechend verwendeten Spenden unter diesem Sonderposten zu erfassen. Damit würden in diesem Sonderposten sowohl bereits zweckentsprechend verwendete als auch noch nicht zweckentsprechend verwendete Spenden vermengt.

Nach unserer festen Überzeugung werden insbesondere Spender diesen Sonderposten nicht verstehen bzw. nicht interpretieren können. Selbst für den im Rechnungswesen versierten Empfänger der Rechnungslegung wird es schwierig sein, dieses Konglomerat noch zutreffend zu interpretieren.

Hier wird auch die im Entwurf empfohlene Erläuterung der Zusammensetzung und Entwicklung des Sonderpostens im Anhang wenig weiterhelfen.

Auch stellt sich die Frage nach der Behandlung des auf ein solches Grundstück entfallenden Teilbetrags dieses Sonderpostens, wenn das betreffende Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt veräußert wird. Wird dann der Sonderposten zum Zeitpunkt des Abgangs des Grundstücks ertragswirksam aufgelöst oder soll der entsprechende Betrag innerhalb des Sonderpostens „umgeschichtet“ werden?

Dieses Beispiel zeigt auch deutlich auf, dass die zweckentsprechende Verwendung von Spenden nicht zwingend zu Aufwand in der GuV führen muss. Werden zum Beispiel Spenden ausdrücklich für den Erwerb eines Grundstücks eingeworben, stellt der Erwerb des Grundstücks unzweifelhaft aus der Sicht der Spender und der Organisation eine zweckentsprechende Verwendung der Spenden dar. Im an kaufmännischen Prinzipien orientierten Rechnungswesen führt sie dagegen nicht zu Aufwand, sondern zu einem erfolgsneutralen Aktivtausch in der Bilanz.

Würde nach dem Vorschlag des Rechnungslegungsstandards bei einem späteren Verkauf der Sonderposten aufgelöst werden, käme es ausgerechnet im Augenblick der Beendigung der zweckentsprechenden Verwendung des Grundstücks zum ertragswirksamen Ausweis der Spenden.

Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass ein solcher „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ nicht der Transparenz der Rechnungslegung dient, sondern sie deutlich einschränkt.

Daher sollten entsprechend gängiger und teilweise gesetzlich vorgeschriebener Praxis unter der Bezeichnung „Sonderposten“ nur die zweckentsprechend verwendeten, im Anlagevermögen gebundenen Mittel erfasst und ausgewiesen werden.

Diese Vorgehensweise wäre auch im vorstehenden Beispiel der Anschaffung der Finanzierung eines Grundstückserwerbs zielführend.

Die hierfür verwendeten Spenden werden unverändert im Spendenertrag ausgewiesen. Im Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstücks erfolgt eine aufwandswirksame Zuführung in Höhe der verwendeten Spenden zum „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“. Damit wird die zweckentsprechende Verwendung der Spenden in der Gewinn- und Verlustrechnung dokumentiert. In der Bilanz dokumentiert der Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens ebenso eindeutig, in welchem Umfang das Anlagevermögen aus Zuwendungen der öffentlichen Hand und Dritter (einschließlich Spenden) finanziert ist.

Vorschlag: „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“

Die zum Abschlussstichtag noch nicht zweckentsprechend verwendeten Spenden sollten in einem gesonderten Bilanzposten als **„Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“** ausgewiesen werden.

Eine solche Bezeichnung bietet den Vorteil, dass sie aus sich selbst heraus eindeutig ist und auch von im Rechnungswesen nicht versierten Spendern eindeutig verstanden und richtig interpretiert wird. Damit würde auch das Erfordernis der Transparenz erfüllt. Im Anhang können dann ergänzende Erläuterungen zur Zusammensetzung und Entwicklung des Postens z. B. nach Hilfsmaßnahmen erfolgen, zum grundsätzlichen Verständnis des Postens sind sie jedoch nicht zwingend.

Für die Darstellung der Zuführungen zu diesem Posten bzw. Auflösung dieses gesonderten Postens erscheint ein gesonderter Ausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Bezeichnungen „Aufwendungen aus der Zuführung zu Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ bzw. „Erträge aus der Auflösung von Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ angezeigt.

Dies würde zwar zu einem teilweise doppelten Ausweis in der GuV führen:

1. Erträge aus Spenden (im Jahr des Zuflusses)
2. Aufwendungen aus der Zuführung zu Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden (im Jahr des Spendenzuflusses; nur soweit die Verwendung im Zuflussjahr noch nicht erfolgt ist)
3. Erträge aus der Auflösung von Verpflichtungen aus noch nicht zweckentsprechend verwendeten Spenden (in einem nachfolgenden Geschäftsjahr)

Durch eine klare Bezeichnung dieser Posten ist dies jedoch deutlich erkennbar. Darüber hinaus ist die Abstimmung mit der Entwicklung des Bilanzpostens „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ ohne Probleme möglich.

Damit kann auch für den Spender klar und eindeutig dokumentiert werden, dass z.B. im Jahr der Katastrophe zugeflossene und im gleichen Jahr noch nicht für Soforthilfemaßnahmen eingesetzte Spenden in den Folgejahren für mittelfristig angelegte Wiederaufbauprogramme satzungsgemäß und in Übereinstimmung mit den Intentionen des Spenders verwendet werden.

Durch den zwischenzeitlichen Ausweis unter den „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ (statt Gewinnausweis mit anschließender Zuführung zum Eigenkapital) dokumentiert die Spenden sammelnde Organisation zudem eindeutig, dass sie sich ihrer Verpflichtungen aus der Entgegennahme der Spenden bewusst ist und sich nicht selber bereichert.

Diese Buchungen werden regelmäßig erst im Rahmen der Aufstellung des Jahresabschlusses möglich sein. Dies erscheint auch folgerichtig, da im Zeitpunkt des Spendenzuflusses in der Regel die detaillierte Verwendung noch nicht feststeht. Dies gilt ungeachtet davon, dass grundsätzlich der Wille besteht, zugeflossene Spenden kurzfristig und soweit möglich im Jahr des Zuflusses zweckentsprechend zu verwenden.

Diese Vorgehensweise bietet zudem den Vorteil, dass sowohl die tatsächlichen Spendenzuflüsse als auch die tatsächlichen Verwendungen zur unmittelbaren Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke eindeutig unmittelbar in der Gewinn- und Verlustrechnung ersichtlich sind. Damit bietet diese Vorgehensweise eindeutige Vorteile gegenüber dem vorgeschlagenen Umsatzkostenverfahren, bei dem die tatsächlichen Spendenzuflüsse eines Geschäftsjahres nicht mehr bzw. nur noch unter Zuhilfenahme von Vorspaltenverrechnungen und Erläuterungen im Anhang erkennbar sind.

Die vorgeschlagene Vorgehensweise wird damit dem Anspruch nach Transparenz und Klarheit der Rechnungslegung in vollem Umfang gerecht. Dies gilt ausdrücklich auch im Hinblick auf die im Rechnungswesen regelmäßig nicht versierten Spender.

Zu RdNr 23 / Finanzierung von Anlagevermögen aus bedingt rückzahlbaren Spenden

Auch im Falle der Finanzierung von Anlagevermögen aus bedingt rückzahlbaren Spenden wird vorgeschlagen, im Zeitpunkt der Anschaffung eine Umbuchung von „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden“ zum „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ vorzunehmen.

Wir verweisen hierzu auf unsere vorstehenden Ausführungen zu einer klaren und transparenten Trennung von „Sonderposten aus Zuwendungen für Finanzierung des Anlagevermögens“ für bereits zweckentsprechend verwendete Mittel einerseits sowie „Verpflichtungen aus noch zweckentsprechend zu verwendenden Spenden“ andererseits.

Zu RdNrn 27 ff. / Darstellung der Verwendung von Sachspenden

Auch hierzu verweisen wir auf die vorstehenden Ausführungen.

Zu RdNr 32 / Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von Spenden

„Für erzielte Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von bedingt rückzahlbaren Spenden ist davon auszugehen, dass diese grundsätzlich den gleichen Bedingungen unterliegen wie die Spenden selbst.“

Dieser Grundsätzlichkeit können wir uns nicht anschließen, sondern gehen davon aus, dass die Zinserträge der Spenden sammelnden Organisation für ihre satzungsgemäßen Zwecke zur Verfügung stehen. Damit sind diese Zinserträge auch als solche in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen.

Auch drängt sich die Frage auf, wie derartige ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung passivierte Zinserträge im Zeitpunkt der Erfüllung der mit der Spende verknüpften Bedingung und damit der Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen wären. Handelt es sich dabei ebenfalls um Spenden oder um Zinserträge?

Wie sind derartige passivierte Zinserträge zu behandeln, wenn es im Einzelfall wirklich zur Rückzahlung an den ‚Spender‘ kommt? Sind diese Beträge ebenfalls an diesen ausbezahlen?

Etwas anderes kann nur gelten, wenn sich der Spender im Zusammenhang mit der Hingabe von bedingt rückzahlbaren Spenden für den Fall einer späteren Rückgewähr einen Anspruch auf die zwischenzeitlich erwirtschafteten Zinserträge vorbehalten hat.

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.