

IDW Rechnungslegungsstandard zu Spenden sammelnden Organisationen

Von der Rechnungslegung einer Spenden sammelnden Organisation verlangt die Öffentlichkeit, dass ein zutreffendes, vollständiges und klares Bild sowohl über das Spendenaufkommen als auch über dessen Verwendung vermittelt wird. Dieses Thema wurde in den letzten Jahren intensiv in den Gremien des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) und mit den Vertretern der Spenden sammelnden Organisationen diskutiert. Ergebnis dieser Diskussion ist nun die am 11. März 2010 verabschiedete Fassung der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21).

SPENDENSAMMLER · ERTRAGSWIRKSAME VEREINNAHMUNG VON SPENDENGELDERN

Begriffsbestimmungen

Unter den verwendeten Begriff „Spende“ fallen auch die im Einkommensteuergesetz und in der Abgabenordnung (AO) mit dem Begriff der „Zuwendung“ bezeichneten Beträge sowie die „Schenkung“ als unentgeltliche Zuwendung nach § 516 BGB. Förderbeiträge und unechte Mitgliedsbeiträge sind ebenfalls nicht mit Mitgliedschaftsrechten verbunden und stellen – anders als echte Mitgliedsbeiträge – freigebige Zuwendungen dar. Empfängt eine Spenden sammelnde Organisation solche Beiträge, sind diese nach den dargelegten Grundsätzen zu vereinnahmen. Als „Spenden sammelnde Organisation“ wird eine juristische Organisation verstanden, deren Spendenerträge im Verhältnis ihrer Gesamteinnahmen wesentlich sind. Um das Kriterium der Wesentlichkeit beurteilen zu können, kann hilfsweise auf Orientierungswerte des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) oder des Deutschen Spendenrates zurückgegriffen werden. Nach den Richtlinien des DZI können die Organisationen das Spendensiegel beantragen, bei denen das „Sammlungsergebnis“ im jüngsten abgeschlossenen Geschäftsjahr mehr als 10% ihrer Gesamteinnahmen beträgt. Nach den Grundsätzen des Deutschen Spendenrates sind Einnahmen des Spendenbereichs von untergeordneter Bedeutung, wenn die Einnahmen 5% der Gesamteinnahmen nicht überschreiten. Das bedeutet, dass zumindest dann, wenn der Anteil der Spenden an den Gesamteinnahmen mehr als 10% beträgt, eine Spenden sammelnde Organisation vorliegt, die den IDW RS HFA 21 zu beachten hat.

Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

Die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen ist abhängig von deren Rechtsform. Im Fall einer komplexen Organisation wird die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) empfohlen. Auf Grund des fehlenden Leistungsaustausches ist ein Ausweis des Spendenertrags in der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Umsatzerlösen nicht zulässig. Sofern der Spendenertrag einen wesentlichen Anteil der Gesamteinnahmen ausmacht, soll er wegen seiner Bedeutung in einem gesonderten Posten vor den Umsatzerlösen ausgewiesen werden. Der IDW RS HFA 21 empfiehlt für die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens. Beim Festhalten am üblicherweise ver-

wendeten Gesamtkostenverfahren wird allerdings auch für den Anhang eine zusätzliche Aufgliederung der entstandenen Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwendungen empfohlen.

Zeitpunkt der ertragswirksamen Vereinnahmung von erhaltenen Spenden

Im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen steht bei Spenden sammelnden Organisationen nicht die Gewinnerzielung, sondern die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch Verwendung der Spenden im Vordergrund. Es gibt in Deutschland bisher nur sehr wenige Einrichtungen, die nach dem Verwendungsprinzip bilanzieren. Die sofortige Ertragsrealisierung der Spenden im Vereinnahmungszeitpunkt wird nicht mehr als sachgerecht angesehen, da dies zu einer Verzerrung der Periodenergebnisse führen könnte. Maßgebliches Kriterium für die Ertragsrealisierung ist daher die Verwendung der Spende. Spenden sind deshalb im Zeitpunkt ihres Zuflusses ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in einem gesonderten Passivposten („Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“) nach dem Eigenkapital auszuweisen. Wenn Spenden von vornherein mit einer konkreten, individuell vereinbarten Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden sind, bei deren Nichterfüllung der Spender einen Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat, dann sind diese Spenden im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Verbindlichkeiten zu passivieren, solange die Verbindungsverpflichtung noch nicht erfüllt ist. Die ertragswirksame Auflösung des Postens erfolgt dann korrespondierend zu dem durch die Verwendung der Spenden entstehenden Aufwand und ist als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ auszuweisen. Soweit der Erwerb von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens aus Spenden finanziert wird, ist der Passivposten korrespondierend zu den planmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufzulösen.

Darstellung in der Gewinn- und Verlustrechnung

Es wird empfohlen, den Gesamtbetrag der in der Rechnungsperiode zugeflossenen Spenden in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang nachrichtlich anzugeben. Die Darstellung des Spendenertrags wird wie folgt vorgenommen:

Im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden
+ Verbrauch in Vorjahren zugeflossener Spenden
- noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
= Ertrag aus Spendenverbrauch des Geschäftsjahres

Problemstellungen in der Praxis

Zeitpunkt der ersten Anwendung

Eine Übergangsvorschrift fehlt im IDW RS HFA 21. IDW Rechnungslegungsstandards sind grundsätzlich ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung zu beachten. Die Anwendung der dargestellten handelsrechtlichen Rechnungslegungsgrundsätze ist hiernach bereits für den Jahresabschluss 2010 obligatorisch. Im Einzelfall kann jedoch selbst eine rückwirkende Anwendung für das Geschäftsjahr 2010 einen unverhältnismäßigen Aufwand verursachen. In begründeten Ausnahmefällen (Größe, Komplexität, organisatorische Gegebenheiten) kann daher eine Umsetzung erst im Geschäftsjahr 2011 gerechtfertigt sein.

Umstellung auf Umsatzkostenverfahren sinnvoll?

Das Umsatzkostenverfahren stellt den tatsächlichen Umsätzen einer Periode die zugehörigen Aufwendungen gegenüber. Der Standard sieht jedoch den umgekehrten Fall vor: Den Aufwendungen einer Periode sollen die zugehörigen Spendenerträge zugeordnet werden. Darüber hinaus sollen bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens auch Angaben zu Personal- und Materialaufwand gemacht werden. Umgekehrt wird bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens eine zusätzliche Aufgliederung der entstandenen Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwendungen empfohlen. Hierdurch entsteht den Spenden sammelnden Organisationen ein erheblicher Mehraufwand.

Einführung einer Kostenträgerrechnung notwendig?

Bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist zusätzlich die Einführung einer Kostenträgerrechnung notwendig, um eine Zurechnung von Gemeinkosten zu den Projektaufwendungen vornehmen zu können. Dies gilt letztendlich auch bei Anwendung des Gesamtkostenverfahrens, da in den Anhang eine Aufgliederung der entstandenen Projekt-, Werbe- und Verwaltungsaufwendungen aufgenommen werden soll. Die Änderung der Darstellung wird insbesondere bei kleineren Organisationen zu erheblichen Schwierigkeiten führen und zusätzliche Kosten verursachen. Aber auch für „nicht-reinrassige“ Spenden sammelnde Organisationen, bei denen die Haupteinnahmen aus Zweckbetrieben (z. B. Rettungsdienst, Pflege, soziale Dienste) stammen, ergeben sich tiefgreifende Veränderungen. Dies ist auch vor dem Hintergrund zu sehen, dass in den jeweiligen Zweckbetrieben zum Teil Spezialvorschriften – u. a. Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV), Pflegebuchführungsverordnung (PBV) – explizit das in Deutschland gängige Gesamtkostenverfahren vorschreiben.

Auswirkungen auf Jahresergebnis und Eigenkapital

In der Vergangenheit konnten nicht zweckgebundene Spenden und unechte Mitgliedsbeiträge im Zeitpunkt des Zuflusses ergebniswirksam vereinnahmt werden sowie in Rücklagen eingestellt und im Rahmen der zeitnahen Mittelverwendung

gemäß § 58 AO eingesetzt werden. Zukünftig hat zwingend zunächst ein Ausweis im Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu erfolgen. Eine solche Bilanzierung verhindert zwar spendenbezogene Schwankungen im Jahresergebnis, jedoch können zukünftig positive Jahresergebnisse bei Spenden sammelnden Organisationen lediglich aus den Bereichen „Vermögensverwaltung“ und „wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ entstehen. Hierdurch wird sich im Einzelfall eine erheblich veränderte Ergebnissituation gegenüber der bisherigen Buchungssystematik ergeben.

Soweit der Erwerb von Vermögensgegenständen aus Spenden finanziert wird, ist zukünftig ebenfalls ein Ausweis im Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ vorgesehen. Korrespondierend dazu ist eine ertragswirksame Auflösung auf den Verbrauch der Vermögensgegenstände bzw. im Fall von Sachanlagen auf die planmäßigen Abschreibungen beschränkt. Insofern ist zu beachten, dass sich nachgelagert durch eine Einstellung der nicht zweckgebundenen Spenden und unechten Mitgliedsbeiträge in den Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ auch Auswirkungen auf das Eigenkapital ergeben. In diesem Zusammenhang empfiehlt es sich, im Anlagevermögen für aus Spenden und unechten Mitgliedsbeiträgen finanzierte Wirtschaftsgüter sogenannte „Finanzierungsschlüssel“ zu hinterlegen, über die sich die zur Auflösung des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ benötigten Abschreibungsbeträge ermitteln lassen.

Bereits in der Vergangenheit musste die steuerliche Rücklagenbildung bzw. -fortschreibung in einer gesonderten Nebenrechnung erfolgen, da der steuerrechtliche und der handelsrechtliche Rücklagenbegriff nicht deckungsgleich sind. Die vorgeschriebene Bildung eines Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital verschärft zusätzlich das Auseinanderfallen von Handels- und Steuerbilanz.

FAZIT

Die gravierenden Auswirkungen auf das interne und externe Rechnungswesen, aber auch in Bezug auf das Berichtswesen und die Wirtschaftsplanung 2011 machen eine frühzeitige Klärung des Handlungsbedarfs erforderlich. Hierbei sollten unter anderem eine Mitarbeiterschulung sowie eine Information der Aufsichtsgremien und der Hausbanken in Betracht gezogen werden.

Jan Grabow

Wirtschaftsprüfer/
Steuerberater
CURACON GmbH
Geschäftsführer
Tel. 02 11/68 87 59-0
jan.grabow@curacon.de

Alexandra Gabriel

Wirtschaftsprüferin/
Steuerberaterin
CURACON GmbH
Leiterin Grundsatzabteilung
Tel. 02 11/68 87 59-39
alexandra.gabriel@curacon.de