

Neuer Entwurf einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21)

Bei der bilanziellen Behandlung von Spenden in den Jahresabschlüssen gemeinnütziger Organisationen bestehen erfahrungsgemäß in der Praxis immer noch Unsicherheiten. Das wundert nicht, denn in der Literatur wurde dieses Thema bisher eher vernachlässigt. Es ist daher zu begrüßen, dass der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) kürzlich den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen“ (IDW ERS HFA 21) veröffentlicht hat. Es handelt sich hierbei um eine Überarbeitung bzw. Weiterentwicklung der IDW Verlautbarung HFA 4/1995. Im folgenden Beitrag werden einige wichtige Aspekte aus dem aktuellen Verlautbarungsentwurf zur bilanziellen Behandlung von Spenden vorgestellt.

Bedeutung von IDW-Stellungnahmen

Grundsätzlich ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung die Berufsauffassung der Wirtschaftsprüfer in Rechnungslegungsfragen darlegen. Der Abschlussprüfer hat daher sorgfältig zu prüfen, ob die IDW-Stellungnahmen in der von ihm durchzuführenden Prüfung zu beachten sind. Eine vertretbare Abweichung von den IDW-Stellungnahmen im Einzelfall ist schriftlich und an geeigneter Stelle, z. B. im Prüfungsbericht, darzustellen und zu begründen: andernfalls könnten für den Wirtschaftsprüfer unter Umständen nachteilige berufsrechtliche oder sogar strafrechtliche Folgen eintreten. Dagegen haben Entwürfe von IDW-Stellungnahmen einen geringeren Grad der Verbindlichkeit; ihre Berücksichtigung wird gleichwohl empfohlen, auch wenn sie noch nicht eine abschließend abgestimmte Berufsauffassung darstellen.

Allgemeine Grundsätze für die Rechnungslegung

Für die Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, die Kaufmann i. S. d. Handelsrechts sind, gelten die §§ 238 – 263 HGB. Organisationen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft haben darüber hinaus die §§ 264 ff. HGB anzuwenden. Sofern auf Grund der Komplexität einer Spenden sammelnden Organisation eine klare und übersichtliche Darstellung der zweckentsprechenden Verwendung der empfangenen Spenden durch eine Jahresrechnung oder durch die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 – 263 HGB) nicht mehr gewährleistet werden kann, empfiehlt die IDW-Stellungnahme vor dem Hintergrund des besonderen Vertrauensschutzes der Spender die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB).

Jahresabschluss

Maßgeblich sind die Rechnungslegungsgrundsätze unter Berücksichtigung der Rechtsform, der Statuten und ggf. branchenspezifischer Sondervorschriften (z. B. PBV) der Spenden sammelnden Organisationen. Üblich sind die Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB, wobei zulässige Anpassungen (Weglassen von Leerposten, Hinzufügung neuer Posten, Änderungen der Postenbezeichnungen) vorgenommen werden sollten. Wichtig ist,

dass der Spendenertrag in der Gewinn- und Verlustrechnung von hauptsächlich spendenfinanzierten Einrichtungen wegen seiner besonderen Bedeutung im Regelfall vor den Umsatzerlösen auszuweisen ist; ein Ausweis als Umsatzerlöse ist auf Grund des fehlenden Leistungsaustausches nicht zulässig. Sofern aber das Spendenaufkommen im Verhältnis zu den Umsatz- und anderen Erlösen eher gering ist, sind die Spenden unter den sonstigen betrieblichen Erträgen zu erfassen; in diesem Fall empfiehlt das IDW, die erhaltenen Spenden in Form eines Davon-Vermerks oder im Anhang separat anzugeben.

Begriffsabgrenzung

Für Zwecke der bilanziellen Behandlung unterscheidet die IDW-Stellungnahme zwischen bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden und Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung. Eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende liegt vor, sofern die Spende von vornherein mit einer Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden ist und der Spender bis zum Bedingungseintritt einen konkreten Rückforderungsanspruch hat. Dagegen stehen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtungen; dazu gehören u. E. auch Spenden mit Zweckhinweis des Spenders ohne den Charakter einer tatsächlichen Zweckbindung (vgl. HFA 4/1995).

Bilanzielle Behandlung von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden

Nach Auffassung des IDW sind bedingt rückzahlungspflichtige Spenden „ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung“ unter den Verbindlichkeiten zu passivieren, soweit und solange von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist. Bei wesentlicher Bedeutung sollte die Verbindlichkeit unter einem gesonderten Posten „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden“ ausgewiesen werden. Eine Ausbuchung der Verbindlichkeit und damit die Ertragswirksamkeit der Spende tritt nach IDW-Auffassung erst bei Wegfall der Rückzahlungsverpflichtung ein. Soweit mit den Geldspenden Investitionen in das Anlagevermögen vorgenommen worden sind, ist in der Bilanz ein gesonderter Passivposten („Sonderposten für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen“) zu bilden, der entsprechend dem Abschreibungsverlauf aufzulösen ist. Eine analoge Handhabung sieht das IDW für bedingt rückzahlungspflichtige Sachspenden vor. Die Zinsen aus der

vorübergehenden Anlage von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden unterliegen grundsätzlich den gleichen Bedingungen wie die Spenden selbst und sind daher der entsprechenden Verbindlichkeit aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden zuzuführen.

Die vom IDW vorgeschlagene Vorgehensweise bewirkt somit, dass in der Gewinn- und Verlustrechnung nicht alle Spendenzuflüsse des Geschäftsjahres im Jahr des Zugangs ausgewiesen werden. Um das gesamte Spendenaufkommen darzustellen, empfiehlt der IDW-Entwurf deshalb einen gesonderten Vospaltenausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. eine entsprechende Aufgliederung im Anhang des Jahresabschlusses.

Wir halten die IDW-Vorgabe in diesem Punkt nur für eingeschränkt zweckmäßig und sachgerecht, weil sie nur bedingt zur Klarheit und Übersichtlichkeit der Bilanzierung beiträgt und auch von der Buchungssystematik branchenspezifischer Sondervorschriften (PBV, KHBV) abweicht. Eine vollständige Erfassung der Spenden wäre im Übrigen auch aus Sicht anderer Institutionen (z. B. DZI) erforderlich. Unser Vorschlag ist deshalb die vollständige ertragswirksame Erfassung aller Spenden sowie eine (ggfs. anteilige) aufwandswirksame Passivierung beispielsweise über den Posten „Aufwendungen aus der Zuführung zu Verbindlichkeiten/Sonderposten für Spenden“.

Bilanzielle Behandlung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung sind nach dem IDW-Entwurf im Zeitpunkt ihres Zuganges ertragswirksam zu erfassen. Sofern im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden nicht in vollem Umfang verwendet wurden, erhöhen sie entsprechend das Jahresergebnis. Im Rahmen der Beschlussfassung der maßgeblichen Organe über die Ergebnisverwendung können die nicht verwendeten Beträge in eine Rücklage eingestellt werden, die zweckmäßigerweise entsprechend bezeichnet und ggf. weiter untergliedert (z. B. nach Projekten) werden sollte.

Aus unserer Prüfungspraxis wissen wir, dass Spendenzufluss und Spendenverwendung häufig in unterschiedliche Perioden fallen, was bei konsequenter Anwendung der IDW-Verlautbarung zu einer hohen Volatilität der Jahresergebnisse führen würde. Viele gemeinnützige Organisationen grenzen deshalb zum Zwecke der „Ergebnisglättung“ den stichtagsbezogen noch nicht verwendeten Anteil der freien Spenden passivisch (als Verbindlichkeit oder Sonderposten) ab. Wir halten diese Bilanzierungspraxis nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung für vertretbar.

Bilanzierung, Bewertung und Vereinnahmung von Sachspenden

Eine Bilanzierung im Anlagevermögen ist dann geboten, wenn die erhaltenen Sachspenden der dauernden Nutzung durch die empfangene Organisation dienen. Dagegen handelt es sich um Vorratsvermögen, wenn die Vermögensgegenstände aus erhaltenen Sachspenden an Hilfsempfänger weitergegeben werden sollen. Das gleiche gilt auch für Sachspenden, die zu einer Verwertung durch Veräußerung bestimmt sind. Sind die

empfangenen Sachspenden mit Auflagen oder Verpflichtungen (z. B. Leibrenten, Darlehen) verbunden, so sind die erhaltenen Vermögensgegenstände und die damit verbundenen Verpflichtungen getrennt voneinander auszuweisen (Beachtung des Saldierungsverbots des § 246 Abs. 2 HGB). Der Wertansatz sollte nach IDW-Auffassung zum vorsichtig zu schätzenden beizulegenden Wert (i. d. R. Zeit- bzw. Marktwert) erfolgen.

Spenden in Form von Arbeits- und Dienstleistungen

Soweit Arbeits- und Dienstleistungen erbracht werden, für die nach der Art der Leistung im gewöhnlichen Geschäftsverkehr ein Vergütensanspruch entsteht und auf diesen im Nachhinein ganz oder teilweise verzichtet wird (sog. Verzichtsspende), gelten nach der IDW-Verlautbarung die Grundsätze über erhaltene Sachspenden entsprechend. Dazu wird zunächst eine Verbindlichkeit gegenüber dem Erbringer der Dienstleistung aufwandswirksam passiviert und zum Zeitpunkt des Verzichtes auf die Gegenleistung die Spende durch Ausbuchung der Verbindlichkeit ertragswirksam erfasst. Für von vornherein unentgeltlich erbrachte Leistungen erfolgt dagegen keine ergebniswirksame Erfassung, demgemäß auch keine Bewertung zu fiktiven Anschaffungskosten.

Angaben im Anhang

Nicht nur für Kapitalgesellschaften, sondern auch für Spenden sammelnde Organisationen, die nicht den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften der §§ 264 ff. HGB unterliegen, empfiehlt das IDW im Interesse eines besseren Verständnisses von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung die Aufstellung eines Anhangs.

FAZIT

In der Praxis herrschen immer wieder Unsicherheiten bei der bilanziellen Behandlung von Spendenzuflüssen. Im IDW ERS HFA 21 werden die branchenspezifischen Besonderheiten bei der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen nunmehr umfassend dargestellt und viele Zweifelsfragen beseitigt. Das ist zu begrüßen. Dennoch besteht nach unserer Auffassung insbesondere bei der Behandlung der bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden noch Klärungsbedarf. Die Curacon wird sich deshalb im Interesse unserer Mandanten aktiv in die laufende Fachdiskussion beim IDW einbringen. Das Ziel sind klare und praxisnahe Regeln unter Einhaltung der handels- und steuerrechtlichen Erfordernisse.

Michael Wendt

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater
CURACON GmbH
Niederlassungsleiter Düsseldorf
Tel. 02 11/6 88 75-90
michael.wendt@curacon.de