Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege



06.05.2009

BAGFW-Stellungnahme zum Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung

Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n. F. vom 05.12.2008)

Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zusammenarbeitenden Spitzenverbände begrüßen weiterhin das Ansinnen des IDW, Unsicherheiten bei der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen zu beseitigen.

I. Vorbemerkungen

Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zusammenarbeitenden Spitzenverbände begrüßen weiterhin das Ansinnen des IDW, Unsicherheiten bei der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen zu beseitigen und Mindeststandards bei der Erstellung von Jahresabschlüssen zu setzen. Nur durch einheitliche Rechnungslegungsgrundsätze werden Jahresberichte von Spenden sammelnden Organisationen untereinander vergleichbar und kann die Transparenz gegenüber den Spenderinnen und Spendern verbessert werden.

Das IDW hat mit diesem zweiten Entwurf einer Stellungnahme vom 5.

Dezember 2008 den ersten Entwurf vom 13. August 2007 grundlegend überarbeitet. An einigen Stellen sind dabei insbesondere auch die Anmerkungen der BAGFW vom 12. Februar 2008 eingeflossen. Auf der anderen Seite sind jedoch im ersten Entwurf noch als zentrale Bilanzierungsgrundsätze dargestellte Regelungen vollständig in ihr Gegenteil verkehrt worden. Dies gilt insbesondere für die Frage der Bilanzierung von Spenden im Zuflusszeitpunkt (vgl. dazu unten mehr unter Abschnitt II zu Tz. 18 bis 24).

Vor diesem Hintergrund halten wir es bei wichtigen zentralen Punkten der vorgelegten Stellungnahme für dringend erforderlich, die vorgeschlagenen Rechnungslegungsgrundsätze nochmals zu überdenken sowie zu ergänzen und klarzustellen, um den Anforderungen der Praxis gerecht zu werden.

II. Anmerkungen zur IDW-Stellungnahme

Zu Tz. 4

In Tz. 4 wird darauf hingewiesen, dass für steuerliche Zwecke eine

separate Rechnungslegung für einzelne Teile der Spenden sammelnden Organisation erforderlich sein kann. Insbesondere wird auf die Vorschriften zum gesonderten Ausweis von Rücklagen und zur Erstellung einer Mittelverwendungsrechnung zum Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung verwiesen. Da sowohl die konkrete Ausgestaltung einer Mittelverwendungsrechnung als auch die Frage, ob überhaupt eine solche Nebenrechnung zu erstellen ist, mangels konkreter Vorgaben der Finanzverwaltung in der Praxis sehr unterschiedlich gehandhabt wird, sollte sich diese Textziffer auf einen grundsätzlichen Hinweis beschränken. Daher sollte lediglich der 1. Satz der Textziffer bestehen bleiben, ergänzt um einen Klammerzusatz mit den gesetzlichen Grundlagen in der AO.

Zu Tz. 13 und 14

Abweichend zum ersten Entwurf der Stellungnahme aus 08/2007 wird nunmehr die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens (UKV) empfohlen. Dies sollte jedoch nur als gleichwertige Alternative zum Gesamtkostenverfahren (GKV) empfohlen werden, da das UKV in vielen Einrichtungen und Organisationen zu erheblichem Umstellungsaufwand führen würde.

Entfallen sind in der neugefassten Stellungnahme aus 12/2008 allerdings sämtliche Ausführungen zur Abgrenzung von Projektaufwendungen (im UKV die sogenannten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“) und der Vertriebskosten von den allgemeinen Verwaltungskosten und den sonstigen betrieblichen

Aufwendungen.[1] Dies ist für die Anwendung in der Praxis schwierig, da es zu unterschiedlichen Auslegungen führen wird. Unter den Projektaufwendungen sind grundsätzlich alle Kosten auszuweisen, die unmittelbar der Aufgabenerfüllung dienen. Dazu gehören im Umsatzkostenverfahren auch die projektbezogenen Verwaltungskosten, die zwar eindeutig einem Projekt zuzurechnen sind, aber nicht unmittelbar eine Hilfeleistung im Sinne des Satzungszweckes darstellen, sowie die satzungsgemäße Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit. Ausführungen zu den projektbezogenen Aufwendungen finden sich lediglich in Tz. 54 bei den Hinweisen zur Projektberichterstattung. Eine unterschiedliche Darstellung der Projektaufwendungen in der Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren sowie in einer etwaigen gesonderten Projektberichterstattung, die ggf. an den Richtlinien des DZI ausgerichtet ist, sollte auf alle Fälle vermieden werden, da hierdurch bei den Spenderinnen und Spender keine zusätzliche Transparenz, sondern eher Verwirrung gestiftet wird. Die in der BAGFW zusammenarbeitenden Verbände der Freien Wohlfahrtspflege schlagen deshalb vor, zur Definition der Projektaufwendungen in Tz. 14 auf die Ausführungen in Tz. 54 zu verweisen.

Im Gesamtkostenverfahren sind solche Aufwendungen Teil der sonstigen betrieblichen Aufwendungen, wobei sich hier eine weitere Unterteilung des Postens z. B. in Werbeaufwendungen, projektbezogene und allgemeine Verwaltungskosten etc. anbieten kann.

Zu Tz. 16 und 17

Zunächst ist eingehend festzuhalten, dass für die handelsrechtliche Bilanzierung immer auch die zivilrechtliche Gestaltung (hier: Zuwendungen als Schenkungen im Sinne von §§ 516 ff. BGB) relevant ist. Daher ist die für Zwecke der Bilanzierung in der Stellungnahme vorgenommene Zweiteilung in „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und „bedingt rückzahlungspflichtige Spenden“ verwirrend. In der Definition der bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden wird in Tz. 17 immer noch unterstellt, dass eine Spende auch im Zuflusszeitpunkt schon mit einem zivilrechtlich wirksamen Rückforderungsanspruch verknüpft sein kann („Eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende liegt dagegen vor, 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.“[2]). Diese Sichtweise ist zivilrechtlich eindeutig nicht haltbar. Vielmehr entsteht auch bei Spenden mit sogenannter Zweckbindung oder sogar bei Spenden unter Auflage ein konkreter Rückforderungsanspruch wenn überhaupt bei Vorliegen folgender Voraussetzungen:

1 a) Unmöglichkeit der Zweckerfüllung durch die Spenden sammelnde Organisation

1 b) Feststellung der Unmöglichkeit durch die verantwortlichen Gremien der Organisation

1 c) Bekanntgabe der Unmöglichkeit gegenüber dem Spender

1 d) Tatsächliche Rückforderung der nicht verwendeten Spenden durch den Spender mittels entsprechender Willenserklärung

oder

2) konkrete Willensäußerung des Spenders gegenüber der Organisation bei Durchführung der Spende, dass nicht verwendete Teile zurückzuzahlen sind

Es sollte daher generell auf den Zusatz „bedingt“ im Zusammenhang mit rückzahlungspflichtigen Spenden verzichtet werden. Vielmehr sollte eine rückzahlungspflichtige Spende so definiert werden, dass hiermit entweder der Fall abgedeckt ist, dass nach Zufluss der Spende der Organisation die Zweckerfüllung auch in ähnlich gelagerten Zwecken unmöglich wird und der Spender tatsächlich seine Spende zurückfordert oder aber der Spender tatsächlich bereits bei Zufluss ausdrücklich seinen Willen gegenüber der Organisation erklärt, dass er im Fall der nichtvollständigen zweckgebundenen Verwendung der Spende oder Unmöglichkeit der Zweckerfüllung einen Teil seiner Spende zurückerhalten will (vgl. oben 1 a) - d) bzw. 2)). Beide Fälle werden wahrscheinlich in der Praxis selten vorkommen.

Folgerichtig müsste dann in Tz. 16 ergänzt werden, dass nicht nur ein bloßer Zweckhinweis keine Rückzahlungsverpflichtung der Spenden sammelnden Organisation gegenüber dem Spender begründet, sondern generell selbst Spenden mit Zweckhinweis oder Zweckbindung im Zuflusszeitraum keine Rückforderungsrechte auslösen. Ob Spenden mittels vorgedruckter Überweisungsträger, auf denen ein Verwendungszweck angegeben ist, zivilrechtlich unter Spenden mit Zweckhinweis oder Spenden mit Zweckbindung einzuordnen sind, kann an dieser Stelle dahingestellt sein. Unstrittig dürfte sein, dass diese Spenden in den Anwendungsbereich der zivilrechtlichen Zweckschenkungen fallen und damit Rückforderungsrechte nach § 812 Abs. 1 BGB zu beurteilen sind.[3]

Zu Tz: 18 bis 24

Die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege begrüßen grundsätzlich, dass die Bildung eines Sonderpostens aus noch nicht verwendeten Spenden auch weiterhin zulässig ist. Damit wird die Verzerrung der Periodenergebnisse und die hohe Volatilität der Jahresergebnisse bei nicht verstetigten Spendeneinnahmen vermieden.

Allerdings hat der HFA hinsichtlich der bilanziellen Behandlung von Spenden eine Kehrtwende um 180° zu seinen Äußerungen in der ersten Stellungnahme aus 08/2007 vollzogen. Während in der ersten Fassung alle Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung (und damit der überwiegende Teil aller Spenden) im Zeitpunkt ihres Zuflusses ertragswirksam erfasst werden sollten, wird nunmehr dafür plädiert, insbesondere auch diese Spenden im Zuflusszeitpunkt ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten zu passivieren. Diese vollkommene Kehrtwendung ist aus folgenden Gründen nur schwer nachvollziehbar:

1. zwei Bilanzierungsvorgänge/-entscheidungen

In der Stellungnahme wird nach wie vor nicht herausgearbeitet, dass es zum einen um die Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt und zum anderen um die Frage nach der Abgrenzung nicht verwendeter Teile zum Jahresende geht. Beides sind voneinander getrennt zu beurteilende Bilanzierungsfragen, die bei einer Vermischung nur zu unzutreffenden Ergebnissen führen können.

Im Zeitpunkt des Zuflusses der Spende kann in der Regel noch gar keine Aussage darüber gemacht werden, wann und in welchem Umfang die Spende möglicherweise verwendet wird. Daher können Art und Umfang der Abgrenzung von nicht verwendeten Teilen auf der Passivseite der

Bilanz nicht bereits implizit durch die Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt mitbestimmt werden.

a) Im Zuflusszeitpunkt ist daher einzig und allein danach zu fragen, ob ein Rückforderungsrecht des Spenders bereits besteht. Dies ist, wie oben gezeigt wurde, in nahezu allen Fällen nicht der Fall. Eine Passivierung sämtlicher Spenden im Zuflusszeitpunkt als Sonderposten widerspricht daher dem Realisationsprinzip des § 252 Abs. 1 Nr. 4 letzter Halbsatz HGB. Im Bereich der Erträge aus Lieferungs- und Leistungsgeschäften sind nach herrschender Meinung die Erträge realisiert, wenn die Lieferung oder Leistung bewirkt ist, das wirtschaftliche Eigentum bzw. die Gefahr des zufälligen Untergangs übergegangen ist und damit der Anspruch auf Gegenleistung besteht.[4] Kennzeichen einer Spende ist nun gerade, dass ohne Leistung oder Lieferung eine Art „Gegenleistung“ des Spenders auf freiwilliger Basis erfolgt, in dem dieser eine Zahlung an die Organisation vornimmt. Damit entsteht zunächst eine Vermögensmehrung, die ertragswirksam zu erfassen ist und nicht als Sonderposten oder gar Verbindlichkeit bilanziert werden kann.

Die vom HFA vorgeschlagene, nachrichtliche Angabe der zugeflossenen Spenden in einer Vorspalte zum Posten „Spendenerträge“ oder einer Überleitungsrechnung im Anhang ist nicht geeignet, die durch Durchbrechung des Realisationsprinzips zu heilen. Nach unserer Auffassung widerspricht eine erfolgsneutrale Passivierung aller Spenden im Zuflusszeitpunkt den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und

Bilanzierung. Wir halten daher eine erneute grundlegende Überarbeitung dieses Abschnittes für unbedingt erforderlich.

Dass die unmittelbare Einstellung von Spendeneinnahmen in einen Sonderposten die Ertragslage nur unzutreffend abbildet, zeigt sich insbesondere auch bei der Verbuchung von Spenden, die zur Anschaffung eines Grundstücks verwendet werden. Laut Textziffer 19 wirken sich diese Spenden nicht ertragswirksam aus, sondern verbleiben im Sonderposten, bis das Grundstück verwertet wird. Dies bedeutet letztendlich, dass bei der Anschaffung eines Grundstücks – z.B. für eine Kindertagesstätte oder eine Jugendeinrichtung – kein Spendenertrag gezeigt werden kann, obwohl die Spenden zum Anschaffungszeitpunkt satzungsgemäß verwendet wurden. Wird hingegen das Grundstück zu einem späteren Zeitpunkt veräußert und der Verkaufserlös in Form von Wertpapieren der Vermögensverwaltung zugeführt, dann werden Spendenerträge ausgewiesen, obwohl zu diesem Zeitpunkt im engeren Sinne gerade keine satzungsgemäße Verwendung der Spenden mehr vorliegt. Diese Darstellung der Ertragslage lässt sich der Öffentlichkeit nur sehr schwer vermitteln!

b) Nach der Frage der Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt muss die Art der Abgrenzung zum Jahresende von nicht verwendeten Spendenmitteln geklärt werden. Liegen tatsächlich zum Jahresende zivilrechtlich wirksame Rückzahlungsverpflichtungen vor, so ist aufwandswirksam eine Verbindlichkeit für die entsprechenden Beträge einzustellen. Dies ist aber

auf die Fälle beschränkt, in denen eine tatsächliche Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht, da ansonsten die handelsrechtlichen Voraussetzungen für eine Verbindlichkeit überhaupt nicht vorliegen.

Die erfolgsneutrale Einstellung aller Spenden in einen Sonderposten zum Zeitpunkt des Spendenzuflusses schafft bei Organisationen mit regelmäßigen und nicht zweckgebundenen Spenden keine wesentliche Verbesserung der Transparenz. Sie führt aber im Gegenzug zu einer weiteren Verkomplizierung der Rechnungslegung und einer Zunahme des Verwaltungsaufwands.

Sofern hier im Geschäftsjahr die zugeflossenen Spenden nicht in vollem Umfang verwendet wurden, ist es durchaus sinnvoll, dass die Spendeneinnahmen per Saldo das Jahresergebnis erhöhen und dann Gegenstand der Ergebnisverwendung durch das maßgebliche Beschluss fassende Organ sind. Das gilt insbesondere auch dann, wenn Spenden nicht im eigentlichen Sinne verwendet werden, sondern der mittel- und langfristigen Verbesserung des Eigenkapitals dienen sollen (Rücklagen nach § 58 Nr. 6, 7, 11 oder 12 AO). Dies wurde nach unserer Auffassung richtigerweise in Tz. 16 des ersten Entwurfs der Stellungnahme vom 13. August 2007 ausgeführt.

c) Allerdings gibt es Spenden sammelnde Organisationen, insbesondere im Bereich der Not- und Katastrophenhilfe, bei denen diese

Vorgehensweise nicht zu einer angemessenen Darstellung der Ertragslage führt, da zum einen die Spenden i.d.R. einer sehr konkreten Zweckbindung unterliegen und zum anderen die stark schwankenden Spendeneinnahmen und die damit verbundene Volatilität der Jahresergebnisse in der Öffentlichkeit zu einer verzerrten Wahrnehmung der Leistungsfähigkeit führen können. Im Einzelnen verweisen wir hierzu auf unsere Ausführungen zur bisherigen Tz. 16 in unserer Stellungnahme vom 12. Februar 2008. Bei diesen Organisationen führt die aufwandswirksame Zuführung der zum Bilanzstichtag noch nicht verwendeten Spenden zu einem Sonderposten zu einer transparenten Darstellung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage.

2. Bilanzierungspraxis in der BAGFW

Ferner würde die erfolgsneutrale Erfassung aller Spenden in einem Sonderposten im Zuflusszeitpunkt der derzeitigen Bilanzierungspraxis der in der BAGFW zusammengeschlossenen Organisationen widersprechen und erhebliche Umstellungskosten verursachen.

3. Transparenz

Die Passivierung aller Spenden bereits im Zuflusszeitpunkt trägt im

Übrigen nicht zur Transparenz der Darstellung vor allem gegenüber in Bilanzierungsfragen oft eher ungeübte Spender bei.

Die tatsächlichen Spendenzuflüsse eines Jahres bzw. für einzelne Projekte und Kampagnen sind eine wichtige Orientierungsgröße für Spender, Medien und die Öffentlichkeit, da diese Kennziffer als Indikator für die Hilfsbereitschaft der Bevölkerung sowie den Erfolg einer Organisation gewertet wird. Ein Vorspaltenausweis oder eine Erläuterung im Anhang kann diesem Informationsbedürfnis nicht gerecht werden. Die vorgeschlagene Erläuterung der zugeflossenen Spenden im Anhang mittels einer Überleitungsrechnung oder der Vorspaltenausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung sind eher verwirrend als für den Adressaten hilfreich, zumal sich manche Spenden, z.B. Spenden, mit denen die Anschaffung von Grund und Boden finanziert wird (Tz. 19), möglicherweise nie ertragserhöhend auswirken!

Um der Vielfalt und den unterschiedlichen Bedürfnissen Spenden sammelnder Organisationen gerecht zu werden, fordern die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege nochmals ausdrücklich - nicht als Pflicht für alle, sondern als Alternative zur Rücklagenbildung - für noch nicht verwendete Spenden die aufwandswirksame Zuführung zu einem entsprechend bezeichneten Sonderposten zuzulassen. Das gewählte Verfahren sollte dann im Anhang erläutert werden.

Zu Tz: 32

Die unterschiedliche Behandlung der Zinsen aus Spenden ohne/mit Rückzahlungsverpflichtung ist nicht konsequent in Bezug auf die Ausführungen in Tz. 18. Wenn es so sein sollte, dass für die ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden die tatsächliche Verwendung maßgebend ist und deshalb auch im Zuflusszeitpunkt unabhängig von der Frage nach der Rückzahlungsverpflichtung stets eine Passivierung erfolgt, so müssten auch die Zinsen aus nicht rückzahlbaren Spenden passiviert werden. Denn auch für diese Zinsen muss der in Tz. 18 aufgestellte, allgemeine Grundsatz gelten, denn der eigentliche Grund für die Passivierung ist nach dem vorgelegten Denkmodell des HFA im Ergebnis eben nicht die Frage nach Vorliegen oder Fehlen einer Rückzahlungsverpflichtung, sondern das „Matching“ mit den entsprechenden Mittelverwendungen (Aufwendungen).

Spätestens hier zeigt sich die erhebliche Problematik des unter den Tz. 18 ff vorgestellten Bilanzierungsmodells im Zuflusszeitpunkt alle Spenden zu passivieren.

Abgesehen davon ist die in Tz. 32 geäußerte Vermutung, dass bei bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden eine Verwendungsbedingung auch

gleichzeitig für die erzielten Zinsen aus der vorübergehenden Anlage nicht verwendeter Teile gilt, abzulehnen. Entscheidend für die Frage nach der Verwendungsbindung der Zinsen ist, ob der Spender seine Verwendungsbindung gegenüber der Organisation auch konkret auf die Zinsen erweitert hat. In den allermeisten praktischen Fällen wird allerdings selbst dann, wenn sich der Spender im Zeitpunkt der Spende ein konkretes Rückforderungsrecht vorbehält, keine Willensäußerung zur Verwendung der erzielten Zinsen vorliegen.

Die bilanzielle Behandlung von erzielten Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von nicht verwendeten Spendengeldern sollte daher allgemein für Spenden geregelt werden:

- Zinserträge unterliegen grundsätzlich nicht der Zweckbindung, sondern können wie freie Spenden im Rahmen der Satzungszwecke verwendet werden (Regelfall).

- Ist bereits bei Spendenaufruf allen Beteiligten bewusst, dass der Mittelverwendung eine Zeit der Mittelansammlung vorausgeht (z. B. bei größeren Bauvorhaben etc.), sollte die Einrichtung auch die zwischenzeitlichen Zinserträge zweckgebunden für das Projekt verwenden (Ausnahme 1). Eine analoge Anwendung ist in den Fällen möglich, wenn einer Organisation erhebliche Mittel zufließen, die aber erst im Laufe von mehreren Jahren verausgabt werden können.

- Zinserträge unterliegen ebenfalls der Zweckbindung, wenn der

Spender dies bei seiner Spende ausdrücklich gegenüber der Einrichtung äußert (Ausnahme 2).

Zu Tz: 47

Hier ist anzumerken, dass zu den Spendenerträgen im engeren Sinne nicht die Erbschaften und Vermächtnisse gehören. In der Aufzählung in Tz. 47 sollte daher dieser Punkt gestrichen werden. Es könnte ein weiterer Satz ergänzt werden, dass auch die Erträge aus Erbschaften/Vermächtnissen gesondert anzugeben sind. Diese werden vom DZI zum Sammlungsergebnis gerechnet.

---

[1] Vgl. Tz. 38 und 39 IDW ERS HFA 21 vom 13.08.2007

[2] Vgl. IDW ERS HFA 21 n.F. vom 05.12.2008.

[3] Vgl. Lehmann, M, Bilanzielle Behandlung von Spenden, in: Der Betrieb, 24/2006, S. 1281ff

[4] Vgl. HGB-Kommentar § 252 Tz. 103 ff.

Dateien

_BAGFW-Stellungnahme_zum_Entwurf_IDW_060509.pdf 90 KB

Zum Seitenanfang