Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege



12.02.2008

Stellungnahme der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege zum Entwurf einer IDW-Stellungnahme zur

Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21)

Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zusammenarbeitenden Spitzenverbände begrüßen das Ansinnen des IDW, Unsicherheiten bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen zu beseitigen und Mindeststandards bei der Erstellung von Jahresabschlüssen zu setzen.

I. Vorbemerkungen

Die in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zusammenarbeitenden Spitzenverbände begrüßen das Ansinnen des IDW, Unsicherheiten bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen zu beseitigen und Mindeststandards bei der Erstellung von Jahresabschlüssen zu setzen. Nur durch einheitliche

Rechnungslegungsgrundsätze werden die Jahresberichte von Spenden sammelnden Organisationen untereinander vergleichbar und kann die Transparenz gegenüber den Spenderinnen und Spendern verbessert werden.

Die Herstellung von Transparenz gegenüber den Bürgerinnen und Bürgern, die durch ihre Spenden und ihr Engagement die Arbeit einer Spenden sammelnden Organisation überhaupt erst ermöglichen, ist eine zentrale Funktion der Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen. Dies unterscheidet die Anforderungen an die Rechnungslegung einer gemeinnützigen Organisation grundsätzlich von der Rechnungslegung gewerblicher Unternehmen, deren Adressatenkreis sich in der Regel auf die Geschäftsführung, die Anteilseigner, Banken, Kunden und Lieferanten beschränkt.

Bei Spenderinnen und Spendern handelt es sich vielfach weniger um sachverständige Dritte, die mit der Analyse von komplexen Jahresabschlüssen und deren Begrifflichkeiten im Detail vertraut sind, sondern oft um in Bilanzierungsfragen eher ungeübte Leser. Die Beziehung zur Spenden sammelnden Organisation ist geprägt durch das Vertrauen in die Seriosität der Organisation und durch die Überzeugung, dass die Spende „beim Hilfebedürftigen ankommt“. Dieses Vertrauen kann leicht erschüttert werden, wie aktuelle Medienereignisse zeigen können Missverständnisse und Gerüchte bereits ausreichend sein.

Insgesamt ergibt sich das Erfordernis, dass die Rechnungslegung einer Spenden sammelnden Organisation einerseits die Finanz-, Vermögens- und Ertragslage zutreffend darstellen muss, andererseits aber auch transparent und leicht verständlich sein soll. Ansonsten besteht die Gefahr, dass von Seiten der Spenderinnen und Spender Formulierungen und Ausweise in der Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen fehl interpretiert werden und zu Missverständnissen führen, die in letzter Konsequenz zu einem Vertrauensverlust und folglich zu einer Reduzierung des Spendenaufkommens führen können. Dies würde der Intention des in 2007 von Bundestag und Bundesrat verabschiedeten Gesetzes zur weiteren Stärkung des Bürgerschaftlichen Engagements entgegen wirken, mit dem durch eine deutliche Anhebung der Spendenabzugshöchstbeträge das finanzielle Engagement der Bürgerinnen und Bürger stärker gefördert werden soll.

Darüber hinaus werden von Seiten der Finanzverwaltung[1] und auch dem Deutschen Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI)[2] bereits Vorgaben für die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen gemacht. Abweichungen zwischen deren Anforderungen und denen des IDW führen dazu, dass sich die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen noch weiter verkompliziert und insgesamt der bürokratische Aufwand und damit die Verwaltungskosten gemeinnütziger Organisationen weiter zunehmen.

Vor diesem Hintergrund halten die in der BAGFW zusammenarbeitenden

Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege es bei einigen zentralen Punkten der vorgelegten Stellungnahme für dringend erforderlich, die vorgeschlagenen Rechnungslegungsgrundsätze zu überdenken, zu ergänzen oder klarzustellen, um den Anforderungen der Praxis besser gerecht zu werden.

II. Anmerkungen zur IDW - Stellungnahme zur Rechnungslegung

Zu Textziffer 4

In Tz. 4 wird darauf hingewiesen, dass für steuerliche Zwecke eine separate Rechnungslegung für einzelne Teile der Spenden sammelnden Organisation erforderlich sein kann. Dies lässt sich unseres Erachtens im Einzelfall sicherlich nicht vermeiden. Um den Bürokratie- und Verwaltungsaufwand möglichst gering zu halten, sollte sich dies jedoch auf wenige Ausnahmefälle beschränken, damit ein möglichst großer Anteil der Spenden für die Erfüllung der satzungsgemäßen, gemeinnützigen Aufgaben verausgabt werden kann. Im Regelfall sollte der handelsrechtliche Jahresabschluss als Grundlage auch für steuerliche Zwecke verwendet werden können, dies sollte aus Textziffer 4 klar hervorgehen.

Zu Textziffer 11

Nach Tz. 11 sollen in Fällen, in denen das Spendenaufkommen im Verhältnis zu anderen Erträgen eher gering ist, die erhaltenen Spenden unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen werden. Offen bleibt die Frage, wie dies zu ermitteln bzw. welcher Zeitraum der Betrachtung zugrunde zu legen ist. Geht man z.B. von einer jährlichen Betrachtung aus, dann müssten Organisationen mit im Mehrjahresvergleich stark schwankenden Spendeneinnahmen - nach der derzeitigen Formulierung - in einem Jahr mit hohen Spendeneinnahmen einen gesonderten Posten vor den Umsatzerlösen bilden, während in Jahren mit geringen Spendeneinnahmen diese unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen sind. Um hier eine Stetigkeit im Ausweis zu ermöglichen sollte Tz. 11 so formuliert werden, dass auch in Fällen geringer Spendeneinnahmen alternativ immer ein gesonderter Posten ausgewiesen werden kann.

Bei sozialen Einrichtungen, die sich überwiegend über Leistungsentgelte finanzieren (z.B. Krankenhäuser, Pflegeeinrichtungen, Einrichtungen der Behindertenhilfe) sollte ferner zulässig sein, dass Spendenerträge als gesonderter Posten auch nach den Umsatzerlösen ausgewiesen werden können. Dadurch wird ermöglicht, dass diese Einrichtungen ihre Erträge in

der Gewinn- und Verlustrechnung in der Reihenfolge ihrer wirtschaftlichen Bedeutung darstellen können.

Zu Textziffer 14

In Tz. 14 wird der Begriff der „bedingt rückzahlungspflichtigen Spende“ definiert, allerdings kann die gewählte Formulierung zu Auslegungsdifferenzen und damit zu Diskussionen im Rahmen der Abschlussprüfung führen. Um verständlicher zu machen, dass es sich bei bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden um einen Ausnahmefall handelt und Massespenden nicht betroffen sind, sollte Satz 3 wie folgt ergänzt werden:

Eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende liegt vor, sofern die Spende … und der Spender bis zum Bedingungseintritt einen konkreten, schriftlich vereinbarten Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat, … .

Das Kriterium der bedingten Rückzahlungspflicht lässt sich somit eindeutig belegen, was auch die Überprüfung des Kriteriums im Rahmen

der Jahresabschlussprüfung erheblich erleichtert.

Zu Textziffer 16

In Tz. 16 wird darauf hingewiesen, dass Spendenerträgen Aufwendungen aus der Verwendung der Spenden in ein und demselben Geschäftsjahr gegenüberstehen. Diese Aussage ist so nicht zutreffend, vielfach ist gerade das Gegenteil der Fall. Insbesondere bei karitativ tätigen Organisationen wird ein Großteil der Spenden in der Zeit vor Weihnachten vereinnahmt und, da in der Regel das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, erst im folgenden Jahr für die satzungsgemäßen Aufgaben verwendet. Auch bei Organisationen, die im Bereich der Not- und Katastrophenhilfe tätig sind, werden die für die Opfer bestimmter Katastrophen vereinnahmten Spenden oft erst im Jahr nach der Vereinnahmung, bei längerfristiger und nachhaltiger Hilfe sogar noch später, verausgabt. Ein Beispiel hierfür sind die umfangreichen Hilfskampagnen für die Opfer der Tsunami-Katastrophe am 26. Dezember 2004. Der überwiegende Teil der noch in 2004 vereinnahmten Spenden konnte wegen des anstehenden Jahreswechsels in 2004 gar nicht mehr verwendet werden. Wegen der angestrebten nachhaltigen Hilfe wurden viele Spendeneinnahmen auch in 2005 noch nicht verausgabt (s.u.), vielmehr dauern längerfristige Hilfsprojekte in den vom Tsunami betroffenen Ländern bis heute an. Der erste Satz in Tz. 16 ist somit vielfach nicht zutreffend und unseres Erachtens deshalb ersatzlos zu

streichen.

Darüber hinaus wird in Tz. 16 festgelegt, dass im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden, die nicht im vollen Umfang verwendet wurden, per Saldo das Jahresergebnis der Spenden sammelnden Organisation erhöhen. Sie sollen Gegenstand der Ergebnisverwendung durch das maßgebliche beschlussfassende Organ sein.

Die in Tz. 16 dargestellte Vorgehensweise hat zur Folge, dass alle Spenden - auch die vom Spender mit einem Verwendungszweck versehenen Zuwendungen - den Jahresüberschuss erhöhen und erst danach verschiedenen Rücklagen zugeführt werden. Dies kann jedoch beim Spender den Eindruck erwecken, dass die Organe über die Verwendung der Spenden frei entscheiden können. Dem möchten wir entgegenhalten, dass eine Beschlussfassung durch die Organe der Spenden sammelnden Organisation nur bedingt möglich ist, haben doch die Spenderinnen und Spender in den allermeisten Fällen durch die Angabe eines Verwendungszwecks bereits entschieden, wofür die Spende zu verwenden ist. Eine Beschlussfassung durch die Organe der Organisation kann sich in diesen Fällen nur noch darauf beziehen, wie der vom Spender vorgegebene Zweck im Detail erreicht werden soll.

Ferner würde sich durch diese Vorgehensweise der Spendenvortrag auf die nächste Periode mit der Bildung von Rücklagen im engeren Sinne

vermischen. Unter Rücklagen im engeren Sinne verstehen wir die mittel- und langfristige Bildung von Eigenkapital (z.B. die Bildung von Rücklagen nach § 58 Nr. 6, 7, 11 oder 12 AO), das der Substanzerhaltung der Organisation und der „Vorsorge für schlechte Zeiten“ oder der mittel- und langfristigen Ansparung von Mitteln für größere Anschaffungen (z.B. Immobilien) dient. Diese Rücklagen, über deren Bildung und auch Auflösung die Organe der Spenden sammelnden Organisation frei entscheiden können, unterscheiden sich unserer Erachtens grundsätzlich von dem Vortrag noch nicht verwendeter Spenden, die in der Regel nach dem Willen des Spenders zeitnah für bestimmte, vorgegebene Projekte zu verwenden sind und kurz- bzw. mittelfristig wieder abfließen.

Darüber hinaus ist nach Tz. 17 eine Verbindlichkeit dann aufwandswirksam zu passivieren, wenn die Organe der Spenden sammelnden Organisation mit Dritten bestimmte Zusagen abschließen. Zwar liegt bei noch nicht verwendeten, zweckgebundenen Spenden (ohne Rückzahlungsverpflichtung) keine solche zivilrechtliche Außenverpflichtung vor, sehr wohl aber besteht eine faktische, zumindest aber moralische Verpflichtung gegenüber dem Spender, die Spenden in angemessener Zeit für den vorgegebenen Zweck zu verwenden. Auch wenn diese Verpflichtung nicht die Passivierung einer Verbindlichkeit rechtfertigt, so findet sie durch den Ausweis als Rücklage (= Eigenkapital) nach unserer Auffassung auch keine angemessene Berücksichtigung.

Die in Tz. 16 dargestellte Vorgehensweise hätte ferner bei Organisationen,

die im Bereich der Katastrophenhilfe tätig sind, eine extreme Volatilität des Jahresergebnisses zur Folge, da diese Organisationen nur zum Teil über ein verstetigtes Spendenaufkommen verfügen, vielmehr hängen die Spendeneinnahmen von unregelmäßig wiederkehrenden, medienwirksamen Großereignissen ab. Beispielsweise hätte das Deutsche Rote Kreuz bei Anwendung dieser Bilanzierungsregelung aufgrund der außerordentlich hohen Spendeneinnahmen zu Gunsten der Opfer der Tsunami-Katastrophe in Südasien in 2005 ein Jahresergebnis von rd. 100,2 Mio. € ausweisen müssen, während das Jahr 2006 mit einem Jahresfehlbetrag von 29,4 Mio. € abgeschlossen hätte[3]. Der Deutsche Caritasverband, der mit seinem Hilfswerk Caritas international ebenfalls im Bereich der Not- und Katastrophenhilfe tätig ist, hätte im Jahr 2005 einen Jahresüberschuss von 47,9 Mio. € „erwirtschaftet“, hingegen hätte sich im Jahr 2006 ein Jahresfehlbetrag von 12,9 Mio. € ergeben. Da gemeinhin der Jahresüberschuss bzw. ein Jahresfehlbetrag – und wegen der Rücklagenbildung (= Ergebnisverwendung) eben nicht das Bilanzergebnis - als Indikator für die Leistungsfähigkeit eines Unternehmens gesehen wird, hätte diese Vorgehensweise zur Folge, dass in der Öffentlichkeit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer solchen Organisation völlig unzutreffend eingeschätzt wird. In Jahren mit überdurchschnittlich hohen Spendeneinnahmen könnte der Eindruck erweckt werden, eine Organisation verfüge über eine hervorragende Leistungsfähigkeit, während in Jahren ohne medienwirksame Katastrophen die Jahresfehlbeträge Misswirtschaft suggerieren können. Insgesamt könnte die Seriosität einer solchen Organisation in Frage gestellt werden.

Unter Berücksichtigung all dieser Aspekte schlagen wir vor, nach Tz. 16

eine neue Textziffer einzufügen und alternativ zur Rücklagenbildung für noch nicht verwendete Spenden die aufwandswirksame Zuführung zu einem entsprechend bezeichneten Sonderposten zuzulassen. Die Bildung des Sonderpostens sollte dabei in einem eigenen Aufwandsposten vor dem Jahresergebnis erfolgen. Die Ergänzung des handelsrechtlichen Gliederungsschemas für die Bilanz (§ 266 HGB) um weitere Posten ist nach § 265 Abs. 5 Satz 2 HGB zulässig, wenn ihr Inhalt – wie in diesem Fall – nicht bereits von einem vorgeschriebenen Posten gedeckt wird. Die Bezeichnung des Postens sollte „Sonderposten aus noch nicht zweckentsprechend verwendeten Spenden“ bzw. „Sonderposten aus zweckgebundenen Mitteln“ lauten. In der Bilanz sollte dieser Sonderposten nach dem Eigenkapital und vor den Verbindlichkeiten gesondert ausgewiesen werden, um dem spezifischen Charakter dieses Sonderpostens gerecht zu werden. Einem besonderen Sachverhalt, den die „Väter des HGB“ seinerzeit nicht bedacht haben und auch nicht zu bedenken brauchten, da er bei Kaufleuten (und nur für diese wurde das HGB geschaffen) keine Rolle spielt, sollte in der Rechnungslegung auch durch einen besonderen Ausweisposten Rechnung getragen werden.

Diese Form der Darstellung gewährt nach unserer Auffassung eine zutreffende Darstellung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage einer Organisation und stellt ausreichend Transparenz gegenüber der Öffentlichkeit her. Diese Vorgehensweise wird auch bereits von vielen Spenden sammelnden Organisationen praktiziert, so z.B. durch den Deutschen Caritasverband. Zur Veranschaulichung haben wir den Geschäftsbericht 2006 des Deutschen Caritasverbands dieser Stellungnahme beigefügt. Dass diese Form der Darstellung nicht zu

Intransparenz oder gar der Verschleierung der Finanz-, Vermögens- und Ertragslage einer Organisation führt, wird auch dadurch bestätigt, dass der Deutsche Caritasverband mit diesem Geschäftsbericht bei dem von PricewaterhouseCoopers (PwC) in Zusammenarbeit mit dem Lehrstuhl für Rechnungslegung und Prüfung der Georg-August-Universität Göttingen vergebenen Transparenzpreis unter 43 teilnehmenden Organisationen den 6. Platz (Vorjahr 4. Platz) belegt hat[4].

Darüber hinaus möchten die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege darauf verweisen, dass diese Vorgehensweise auch in anderen europäischen Ländern zulässig ist. Als Beispiel hierfür haben wir als Anlage 2 den Jahresabschluss 2006 des Französischen Roten Kreuzes beigelegt[5]. Zwar stellt sich unter Wettbewerbsaspekten derzeit nicht die Frage der Vergleichbarkeit von Jahresabschlüssen deutscher Spenden sammelnder Organisationen mit den Jahresabschlüssen von gemeinnützigen Organisationen im Europäischen Ausland, da derzeit nach § 10b Abs. 1 EStG (bzw. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG) nur Spenden an gemeinnützige Organisationen mit Sitz in Deutschland steuerlich abzugsfähig sind. Von Seiten der EU-Kommission wird diese begrenzte Abzugsfähigkeit von Spenden derzeit jedoch in Frage gestellt, da sie den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen an die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit widersprechen könnte. Folglich hat die EU-Kommission in dieser Sache bereits mehrere Vertragsverletzungsverfahren gegen verschiedene Mitgliedstaaten[6] eingeleitet, denen sich auch eine Klage vor dem EuGH anschließen könnte[7]. Der Ausgang dieser Verfahren kann letztendlich zur Folge

haben, dass auch Spenden an Organisationen mit Sitz im europäischen Ausland steuerlich abzugsfähig sind und sich ein europaweiter Wettbewerb um Spenden entwickelt. Die Frage der Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse deutscher Spenden sammelnder Organisationen mit den Jahresabschlüssen von Organisationen im europäischen Ausland stellt sich dann sehr wohl. Auch vor diesem Hintergrund sollte für noch nicht verwendete Spenden die aufwandswirksame Zuführung zu einem entsprechend bezeichneten Sonderposten als Alternative zugelassen werden.

Zu Textziffer 18, 19 und 26

Nach Tz. 18 sind bedingt rückzahlungspflichtige Spenden ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Verbindlichkeiten zu passivieren, soweit und solange von einer Rückzahlungspflicht auszugehen ist. Der ertragswirksame Ausweis der Spende tritt erst bei Wegfall der Rückzahlungsverpflichtung ein. Darüber hinaus sind bedingt rückzahlungspflichtige Geldspenden, die für die Anschaffung von Anlagegütern verwendet wurden, ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in einen Sonderposten einzustellen. Gleiches gilt für bedingt rückzahlungspflichtige Sachspenden (Tz. 26). Der Ausweis als Spendenertrag ergibt sich erst dann, wenn der Sonderposten entsprechend dem Abschreibungsverlauf aufzulösen ist.

Dieser Handhabung ist entgegen zu halten, dass aus der Gewinn- und Verlustrechnung nicht mehr alle Spendeneinnahmen eines Wirtschaftsjahres direkt ablesbar wären, vielmehr müssten die Spenderinnen und Spender die Aufgliederung nach Tz. 21 bemühen. Die tatsächlichen Spendeneinnahmen eines Jahres bzw. für einzelne Projekte und Kampagnen sind jedoch eine wichtige Orientierungsgröße für Spender, Medien und die Öffentlichkeit, da diese Kennziffer als Indikator für die Hilfsbereitschaft der Bevölkerung sowie für den Erfolg einer Organisation gewertet wird.

Die vorgeschlagene Vorgehensweise ist nach Auffassung der in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege kompliziert und wenig transparent. Ferner hätte diese Handhabung zur Folge, dass sich bedingt rückzahlungspflichtige Spenden, die für die Anschaffung eines Grundstücks oder einer Beteiligung an einer gemeinnützigen Tochtergesellschaft zu verwenden sind, oder bedingt rückzahlungspflichtige Sachspenden in Form von Grundstücken, mangels planmäßiger Abschreibung erst bei Wegfall der Rückzahlungsverpflichtung als Spendenertrag auswirken werden, was u.U. erst nach Jahrzehnten der Fall sein kann. Dies ist sicherlich nicht sachgerecht, da die Ertragslage im Jahr des Zugangs unseres Erachtens nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend dargestellt wird. Auch den jeweiligen Spenderinnen und Spendern wäre nur sehr schwer zu vermitteln, warum sich ihre Spende in der Ertragslage der begünstigten Organisation nicht oder erst sehr viel später bei außerplanmäßigen Abschreibungen oder bei Wegfall der

Rückzahlungsverpflichtung auswirkt. Viele Spenderinnen und Spender hätten vielmehr den Eindruck, dass ihre Spende „nicht angekommen ist“, bzw. dass sie gedrängt werden, auf eine Rückzahlung zu verzichten.

Ferner ist anzumerken, dass durch die Bildung eines Sonderpostens, der entsprechend dem Abschreibungsverlauf wieder aufzulösen ist, die bedingte Rückzahlungsverpflichtung auf der Passivseite der Bilanz dann nicht zutreffend dargestellt wird, wenn sich die bedingte Rückzahlungsverpflichtung nicht entsprechend der Abschreibung vermindert, sondern z.B. in der ursprünglichen Höhe bestehen bleibt. Muss die Differenz zwischen Sonderposten und bedingter Rückzahlungsverpflichtung dann wieder als Verbindlichkeit aufwandswirksam passiviert werden ?

Für Fälle, in denen die Bedingung hinsichtlich der Nutzung nicht vollständig erfüllt ist, sieht Tz. 19 bereits vor, dass die Rückzahlungsverpflichtung durch die ergebniswirksame Buchung einer Verbindlichkeit berücksichtigt wird, nicht aber durch eine erfolgsneutrale Umbuchung aus dem Sonderposten. Diese Vorgehensweise hat zur Folge, dass die Erträge aus dieser bedingt rückzahlungspflichtigen Spende verzerrt dargestellt werden, da sich durch die Bildung der Verbindlichkeit in diesem Jahr ein Aufwand ergibt, während die korrespondierenden Spendenerträge erst in den Folgejahren entsprechend dem Abschreibungsverlauf realisiert werden.

Ferner stellt sich die Frage, ob die Passivierung der Verbindlichkeit durch eine Kürzung der Spendenerträge oder durch eine Aufwandsbuchung erfolgen soll. Im Gliederungsschema nach Tz. 21 werden die Spendeneinnahmen eines Jahres nur durch die Bildung einer Verbindlichkeit für vereinnahmte, bedingt rückzahlungspflichtige Spenden oder durch Zuführungen zum Sonderposten gekürzt. Im vorliegenden Fall sind die Spendenerträge aber nie als vereinnahmte Spenden ausgewiesen, sondern erfolgsneutral in den Sonderposten eingestellt worden. Sollte die ergebniswirksame Einstellung in die Verbindlichkeiten dennoch gegen die Spendeneinnahmen des laufenden Jahres verbucht werden (quasi als Ausgleich für „zukünftige Spendenerträge“), kann dies im Einzelfall im Jahr der Buchung der Verbindlichkeit zu einem negativen Spendenertrag führen, was für Spender, insbesondere für solche, die im laufenden Jahr gespendet haben, nur sehr schwer nachvollziehbar wäre.

Darüber hinaus wird in Fußnote 11 darauf hingewiesen, dass diese Vorgehensweise den Anforderungen der Pflegebuchführungsverordnung (PBV) bzw. der Krankenhausbuchführungsverordnung (KHBV) entspricht. Dies ist insofern richtig, als dass für im Rechnungslegungsjahr angeschaffte Anlagegüter, die mit öffentlichen Fördermitteln oder sonstigen Zuwendungen Dritter angeschafft oder hergestellt worden sind, ein Sonderposten zu bilden ist (§ 5 Abs. 2 PBV bzw. § 5 Abs. 2 KHBV). Dies erfolgt jedoch gerade nicht durch eine Kürzung der Erträge, sondern durch eine aufwandswirksame Einstellung in die Verbindlichkeiten bzw. nach Verwendung der Mittel in den Sonderposten (vgl. Posten Aufwendungen aus der Zuführung zu Sonderposten/Verbindlichkeiten in Anlage 2 zur KHBV Nr. 15 bzw. Anlage 2 zur PBV Nr. 18). Die in Tz. 18, 19 und 26

dargestellte Vorgehensweise hätte zur Folge, dass bei Einrichtungen, die nach KHBV bzw. PBV Rechnung legen, vergleichbare Geschäftsvorfälle im Jahresabschluss unterschiedlich ausgewiesen werden müssen. Dies führt unseres Erachtens nicht zu einer transparenten und leicht verständlichen Darstellung der Vermögens- und Ertragslage Spenden sammelnder Organisationen.

Unter Berücksichtigung all dieser Aspekte schlagen die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege vor, bedingt rückzahlungspflichtige Spenden – wie in Tz. 18 von ERS HFA 21 bereits ausgeführt – zunächst ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Verbindlichkeiten zu passivieren, soweit und solange von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist. Sobald jedoch diese Spenden der Bedingung entsprechend verwendet werden, sollte die Verbindlichkeit ergebniswirksam ausgebucht und ein Spendenertrag ausgewiesen werden, da zu diesem Zeitpunkt über den gesamten Betrag auch die Zuwendungsbestätigung auszustellen ist (vgl. hierzu auch nachfolgend die Ausführungen zu Tz. 25 zur maschinellen Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen). Dies sollte grundsätzlich auch dann der Fall sein, wenn durch den Einsatz bedingt rückzahlungspflichtiger Geldspenden Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert werden.

Um einerseits den Bedürfnissen von Einrichtungen, für die nach anderen Rechungslegungsgrundsätzen (z.B. KHBV oder PBV) die Bildung eines

Sonderpostens vorgeschrieben ist, zu entsprechen, und um andererseits den jährlichen Aufwand aus der Abschreibung von Spenden finanzierten Anlagegütern ausgleichen zu können, sollte als Wahlrecht die Bildung eines entsprechend bezeichneten Sonderpostens zugelassen werden. Das Wahlrecht sollte dabei nicht nur auf bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden beschränkt sein, sondern bei allen Spenden finanzierten Anlagegütern gelten. Die Bezeichnung des Sonderpostens sollte ferner nicht wie in ERS HFA 21 vorgeschlagen „Sonderposten für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen“ lauten, da durch diese Bezeichnung nicht klar zum Ausdruck kommt, dass die Spenden bereits verwendet wurden. Vielmehr sollte der Posten - in Anlehnung an die KHBV bzw. PBV - „Sonderposten aus Zuwendungen zur Finanzierung des Anlagevermögens“ benannt werden. Die Bildung des Sonderpostens sollte ferner mit Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter einem eigenen und entsprechend bezeichneten Aufwandsposten erfolgen. Der Sonderposten sollte – wie in ERS HFA 21 bereits vorgeschlagen – entsprechend dem Abschreibungsverlauf aufgelöst werden.

Sofern Vermögensgegenstände des Anlagevermögens durch den Einsatz bedingt rückzahlungspflichtiger Geldspenden finanziert wurden und sich die mit dem Spender konkret vereinbarte Bedingung auch auf die Nutzung der jeweiligen Anlagegüter erstreckt, halten die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege die aufwandswirksame Bildung eines Sonderpostens für sachgerecht. Bei Wirtschaftsgütern, die keiner planmäßigen Abschreibung unterliegen (z.B. bei Grundstücken), sollte die Auflösung des Sonderpostens entsprechend einer mit dem Spender vereinbarten „Zweckbindungsdauer“ erfolgen.

Sofern zu einem späteren Zeitpunkt, z.B. wegen der nicht vollständigen Erfüllung einer Nutzungsbedingung, eine Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Spender wieder auflebt, ist – wie in Tz. 19 bereits ausgeführt - als eigenständiger Geschäftsvorfall eine Verbindlichkeit aufwandswirksam zu passivieren. Sofern die Rückzahlungspflicht jedoch einen Vermögensgegenstand betrifft, für den ein Sonderposten gebildet war, dann sollte eine erfolgsneutrale Umbuchung aus dem Sonderposten in die Verbindlichkeiten zulässig sein. Ein Aufwand würde sich in diesen Fällen erst dann ergeben, wenn eine konkrete Rückzahlungsverpflichtung den Sonderposten übersteigt.

Zu Textziffer 24

In Tz. 24 wird ausgeführt, dass bei Sachspenden, Schenkungen, Erbschaften oder Vermächtnissen mit Auflagen und Verpflichtungen das Saldierungsverbot nach § 246 Abs. 2 HGB zu beachten ist. Die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege unterstützen diesen Vorschlag, da nur durch einen unsaldierten Ausweis von Vermögen und Schulden die Vermögenslage einer Spenden sammelnden Organisation zutreffend dargestellt werden kann.

In der Gewinn- und Verlustrechnung muss hingegen sehr wohl eine Saldierung des erhaltenen Vermögens mit den eingegangenen Verpflichtungen erfolgen. Als Spendenertrag kann letztendlich nur die Differenz aus den beiden Positionen gezeigt werden, da nur in Höhe der Differenz ein Ertrag realisiert wurde. Bei der eingegangenen Verpflichtung handelt es sich um einen entgeltlichen Erwerb eines Vermögensgegenstandes. Zur Klarstellung schlagen wir vor, Tz. 24 um einen entsprechenden Hinweis zu ergänzen.

Zu Textziffer 25

Nach Tz. 25 sollen erhaltene Sachspenden mit dem vorsichtig zu schätzenden beizulegenden Wert angesetzt werden. Dieser entspricht dem Wert, den die Spenden sammelnde Organisation bei einem entgeltlichen Erwerb der Vermögensgegenstände hätte aufwenden müssen.

Nach § 10b Abs. 3 Satz 3 EStG bzw. § 9 Abs. 2 Satz 3 KStG sind Sachspenden grundsätzlich zum gemeinen Wert der gespendeten Wirtschaftsgüter anzusetzen. Der gemeine Wert wird durch den Preis

bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Während also das Steuerrecht auf Absatzmärkte ausgerichtet ist, erfolgt nach ERS HFA 21 eine Bewertung nach den Verhältnissen des Beschaffungsmarktes. In den allermeisten Fällen wird man nach beiden Methoden zu vergleichbaren Werten gelangen, im Einzelfall können jedoch wesentliche Differenzen nicht ausgeschlossen werden. Dies würde insbesondere bei großen Spenden sammelnden Organisationen zu erheblichen organisatorischen Problemen führen, da hier die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen in der Regel mit Hilfe eines vom zuständigen Finanzamt genehmigten, maschinellen Verfahrens erfolgt. Gerade bei integrierten Software-Systemen ist der Druck der Zuwendungsbestätigung an die Buchung der Spende in der Finanzbuchhaltung gekoppelt. Um den Anforderungen eines internen Kontrollsystems zu genügen schließen diese Systeme gerade aus, dass in der Finanzbuchhaltung und bei der Ausstellung der Zuwendungsbestätigung unterschiedliche Werte verwendet werden können.

Ferner ist zu berücksichtigen, dass bei Sachspenden, die aus einem Betriebsvermögen heraus für steuerbegünstigte Zwecke zugewendet werden, das Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 5 EStG i. V. m. § 10b Abs. 3 Satz 2 EStG gilt. Danach sind Sachspenden eines Unternehmens in der Zuwendungsbestätigung mit dem Buchwert des Wirtschaftsgutes zum Entnahmezeitpunkt zu bewerten. Wird bei diesen Spenden im handelsrechtlichen Abschluss ebenfalls der beizulegende Wert angesetzt, ergeben sich auch hier Differenzen zwischen Finanzbuchhaltung und Zuwendungsbestätigung.

Um die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen nicht unnötig zu erschweren und um letztendlich den bürokratischen Aufwand gering zu halten, schlagen die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege deshalb vor, Tz. 25 dahingehend zu ergänzen, dass alternativ zum beizulegenden Wert für Sachspenden auch der nach Steuerrecht vorgeschriebene Wertansatz gewählt werden kann. Wird dieses Wahlrecht ausgeübt, sollte im Anhang darauf hingewiesen werden.

Zu Textziffer 27

Nach Tz. 27 ERS HFA 21 gelten für Verzichtsspenden die Grundsätze über erhaltene Sachspenden (vgl. Tz. 22 ff.) entsprechend. Steuerlich werden Verzichtsspenden jedoch als „Aufwandsspenden“ bezeichnet und als Geldzuwendung behandelt[8]. Da nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO eine gemeinnützige Körperschaft keine Person durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen darf, können steuerrechtlich Aufwandsspenden maximal mit dem unter fremden Dritten üblichen Entgelt für Arbeits- oder Dienstleistungen bewertet werden. Im Regelfall wird dieser Wert dem beizulegenden Wert entsprechen.

Um auch hier die Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen durch eine verwirrende Begrifflichkeit nicht unnötig zu verkomplizieren, schlagen wir vor, Tz. 27 an die Begrifflichkeiten des Steuerrechts anzupassen und „Verzichtsspenden“ auch im handelsrechtlichen Jahresabschluss nach den steuerlichen Regelungen für „Aufwandsspenden“ zu behandeln. Das Ergebnis wird im Regelfall das gleiche sein.

Zu Textziffer 32

In ERS HFA 21 wird ausgeführt, dass bei Spendensammlungen im Verbund „ … die Spender die Organisation, für die eine Spende bestimmt ist, genau zu *bezeichnen [haben], um zu gewährleisten, dass die jeweiligen Beträge der entsprechenden Organisation auch zugewiesen werden können.“*
Hierzu ist anzumerken, dass die Gewährung einer Spende freiwillig und ohne Gegenleistung erfolgt, weshalb Spenden sammelnde Organisationen ihren Spenderinnen und Spendern keine Vorschriften hinsichtlich einer korrekten Spendenüberweisung bzw. –lastschrift erteilen können. Werden Spenden über Aktionsbündnisse eingeworben, kommt es durchaus vor, dass ein Teil der Spenden ohne Bezeichnung der Empfängerorganisation vereinnahmt wird. Die Spenden werden dann in der Regel nach einem vereinbarten Schlüssel zwischen den einzelnen Organisationen aufgeteilt. Zur Vermeidung von Missverständnissen sollte Tz. 32 entsprechend umformuliert werden.

Zu Textziffer 33

In Tz. 33 wird ausgeführt, dass Forderungen aus Mitgliedsbeiträgen nach Maßgabe ihrer Einbringlichkeit zu bewerten sind. Gleiches soll auch für empfangene Bußgelder gelten. Hierzu ist anzumerken, dass empfangene Bußgelder derzeit üblicherweise nicht als Forderung aktiviert, sondern erst bei Geldeingang verbucht werden. Die Frage der Einbringlichkeit stellt sich dann nicht mehr.

Die Buchung einer Forderung ist unseres Erachtens auch nicht zulässig, da es sich um eine Forderung nach öffentlichem Recht handelt. Die Spenden sammelnde Organisation hat gegenüber dem Beklagten keinen Forderungsanspruch, lediglich die Zahlung an die Organisation erfolgt mit strafbefreiender Wirkung. Deshalb kann die Spenden sammelnde Organisation ein ausstehendes Bußgeld auch lediglich beim zuständigen Gericht melden, nicht aber beim Beklagten anmahnen oder gar einklagen. Der Verweis auf die Bußgelder ist daher unzutreffend und sollte folglich gestrichen werden.

Zu Textziffer 38

Die in der BAGFW zusammenarbeitenden Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege begrüßen den Vorschlag des IDW, nur die allgemeinen Kosten der Werbung, Verwaltung und Öffentlichkeitsarbeit den entsprechenden Aufwandspositionen zuzuordnen, während Aufwendungen für Öffentlichkeitsarbeit, die unmittelbar der satzungsgemäßen Aufgabenerfüllung dienen, als Mittelverwendung berücksichtigt werden können.

Offen bleibt jedoch die Frage, wie projektbezogene Verwaltungskosten auszuweisen sind. Nach den Richtlinien des DZI sind Aufwendungen der Projektbegleitung keine Werbungs- und Verwaltungsausgaben. Zu den Aufwendungen der Projektbegleitung zählen u.a. Kosten der Projektbetreuung, der Vorbereitung und Auswahl geeigneter Projekte, der Prüfung von Unterstützungsanträgen sowie Aufwendungen für das Controlling, die Revision und die Evaluierung von Projekten[9]. Als Projektausgaben fließen diese Kosten nicht in die Berechnung des Verwaltungskostensatzes ein, sondern werden den satzungsgemäßen Aufwendungen zugeordnet. Um eine einheitliche Darstellung zu erreichen, sollte folglich in Tz. 38 eine entsprechende Klarstellung dahin gehend erfolgen, dass auch im Jahresabschluss einer Spenden sammelnden Organisation die projektbezogenen Verwaltungskosten als Mittelverwendung berücksichtigt werden können.

[1] Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind geregelt in §§ 140 ff. AO. Der Jahresab- schluss dient einerseits nach § 60 Abs. 2 bis 4 EStDV der Ermittlung der Besteuerungsgrund- lagen, andererseits aber auch als Nachweis, dass die Geschäftsführung auf die ausschließ- liche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und die Organi- sation die Anforderungen nach §§ 55 ff. AO erfüllt.

[2] vgl. Richtlinien des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) zu „Werbe- und Ver- waltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen“, Stand: Juni 2006

[3] vgl. Stellungnahme des Deutschen Roten Kreuzes zu IDW ERS HFA 21 vom 22. Oktober 2007

[4] vgl. www.pwc.de / Wir über uns / Engagement / Transparenzpreis

[5] Der Jahresabschluss wurde geprüft von PricewaterhouseCoopers/Deloitte und ist veröffent- licht unter www.croix-rouge.fr .

[6] So erging am 17. Juli 2006 eine Aufforderung an das Vereinigte Königreich, am 17. Oktober 2006 eine Aufforderung an Irland und Polen und am 21. Dezember 2006 eine Aufforderung an Belgien.

[7] Der BFH hat dem EuGH bereits Fragen zu § 10b Abs. 1 EStG zur Vorabentscheidung vorgelegt (BFH 9.5.2007 XI R 56/05).

[8] vgl. hierzu das BMF-Schreiben vom 13.12.2007 zu den neuen Mustern für Zuwendungsbestätigungen. Der Verweis „Es handelt sich um den Verzicht auf Erstattung von Aufwendungen Ja/Nein“ findet sich nur bei den Zuwendungsbestätigungen für Geldspenden, jedoch nicht bei den für Sachspenden.

[9] vgl. Richtlinien des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) zu „Werbe- und Verwaltungsausgaben Spenden sammelnder Organisationen“, Stand: Juni 2006, Tz. 2.1.2

Dateien

__Stellungn_zur_IDW-Stellungnahme_120208.pdf 55 KB

Zum Seitenanfang

Veröffentlichungen

Aktuelle Meldungen
Stellungnahmen/Positionen
Stellungnahmen 2025
Pressemitteilungen
Publikationen