

Institut der Wirtschaftsprüfer
Geschäftsstelle
Postfach 320580

40420 Düsseldorf

EINGETRAGEN
13. FEB. 2008
Erled.

AWT Horwath GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

München • Berlin • Chemnitz
Mönchengladbach

Leonhard-Moll-Bogen 10
81373 München
Germany

Tel. +49 89 76906 0
Fax +49 89 76906 144

awt@awt-horwath.de
www.awt-horwath.de

8. Februar 2008
5/Gon/SW/Fr/Schrö - 69905

Stellungnahme zu ERS HFA 21 vom 13. August 2007

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir sind eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit einem Branchenschwerpunkt im Bereich der Non-Profit-Organisationen. Aus diesem Grund haben wir ein besonderes Interesse am ERS HFA 21. Wir möchten nachfolgend einige Punkte des ERS HFA 21 vom 13.08.2007 herausgreifen und Änderungen anregen. In diesem Zusammenhang verweisen wir auch auf das Schreiben unseres Mandanten, des Diözesan Caritasverbandes der Erzdiözese München und Freising e.V., vom 8. Februar 2008.

Vorab sei angemerkt, dass wir es ausdrücklich begrüßen, dass eine handelsrechtliche Rechnungslegung deutlich empfohlen wird. Die von Ihnen vorgelegten Gliederungsvorschläge (Tz 10-13) sind u.E. sinnvoll. Auch das Hervorheben der Bedeutung des Anhangs und des Lageberichts für spendensammelnde Organisationen halten wir aus Transparenzgründen für richtig und wichtig.

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich schwerpunktmäßig auf die Differenzierung der Spendenarten und ihre jeweilige Darstellung in der Rechnungslegung.

*Geschäftsführer: WP/StB Dipl. oec. Andrea Bruckner, WP/StB Dipl.-Kfm. Stefan Denk, StB Dipl.-Kfm. Wolfgang Penzenböcker,
WP/StB Dipl.-Kfm. Manuel Rauchfuss, WP/StB Dipl.-Kfm. Claus Peter Scheucher,
WP/StB Dipl.-Kfm. Friedrich Schröder, RA Werner Seltmann, WP/StB Dipl.-Betriebswirt (FH) Gunter Wolf,
WP/StB Dipl. oec. Jürgen Zimmermann, WP/StB Dipl.-Kfm. Wilhelm Zimmermann
Anspruchsbereich München HR B 4585 Sitz München*

DQS-zertifiziert nach DIN EN ISO 9001 Reg.-Nr. 64091-01 QUALITÄTSMANAGEMENTSYSTEM



Folgergenommen im System der Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer und der Teilhabebescheinigung erhalten.

Beglaubigter Prüfer im System der Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferkammer

1. Spenden sind eine Schöpfung des Steuerrechts, wenn es um deren steuerliche Abzugsfähigkeit von der steuerlichen Bemessungsgrundlage geht. Dieser Spendenabzug setzt voraus, dass der Empfänger die Spende tatsächlich für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke i.S.d. §§ 52-54 AO verwendet und damit die steuerbegünstigte Tätigkeit des Spendensammlers unmittelbar oder eine dritte steuerbegünstigte Körperschaft durch Weiterleitung der Spenden fördert.

Eine Spende liegt nach BFH vom 05.02.1992 (I R 63/91 BStBl. II 1992 S. 748) nur vor, wenn die Mittel für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden. Dies ist die unverzichtbare sachliche Voraussetzung für den Spendenabzug. Ohne steuerlichen Spendenabzug liegt bei einer Zuwendung nur eine Schenkung vor, die dann möglicherweise schenkungsteuerlich relevant ist. Spendensammelnde Organisationen zielen darauf ab, dem Spender den Spendenabzug zu verschaffen. Somit sind alle Tätigkeiten dieser Organisationen notwendigerweise in die steuerlichen Vorgaben eingebunden (§§ 51-68 AO, § 10 b EStG etc.).

Ergeben sich Zweifel daran, dass die Spenden satzungsgemäß und auflagengerecht verwendet werden, darf auch keine Zuwendungsbestätigung gem. § 50 EStDV erstellt werden, da der finale Zweck der Spende, nämlich ihre satzungsgemäße Verwendung nicht sicher ist. Gegebenenfalls ist, falls hier eine Zuwendungsbestätigung erteilt wurde, eine Rückstellung für Steuern gemäß § 10 b Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG erforderlich.

2. Die ausschließliche Unterscheidung von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden und Spenden ohne Rückzahlungspflicht entspricht kaum der Wirklichkeit der Spendensammelnden Organisationen. Bedingt rückzahlungspflichtige Spenden sind äußerst selten. Im Übrigen scheint es so, dass in ERS HFA 21 unter Tz 14, 18 und 19 nur aufschiebend bedingte Spenden angesprochen sind. Diese sollten in Tz 18-19 ERS HFA 21 nur als Unterfall behandelt werden. Praxisgerecht erscheint uns die Klassifizierung der Spenden nach deren Verwendung oder der geplanten Verwendung. Damit werden auch die Interessen der Spender berücksichtigt, da diese die satzungsgemäße Verwendung ihrer Spende beabsichtigen.

3. Da Spenden zeitnah satzungsgemäß zu verwenden sind, gilt § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Danach gibt es mehrere Verwendungsmöglichkeiten, die deren bilanzielle Behandlungen beeinflussen.

Spenden dürfen verwendet werden:

- für die Bezahlung von satzungsgemäßen Aufwendungen
- für die Bezahlung der Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen
- für die Tilgung von Schulden, die für satzungsmäßige Zwecke aufgenommen worden sind.

Die Entscheidung über die Art der Verwendung, soweit keine bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden vorliegen, treffen ausschließlich die gesetzlichen Vertreter dieser Spendensammelnden Organisationen. Diese Entscheidung muss zu Nachweiszwecken dokumentiert sein. Erst nach dieser Entscheidung kann die verwendungsorientierte Darstellung im Rechnungswesen erfolgen.

Liegt keine ausdrückliche Verwendungsanweisung der gesetzlichen Vertreter vor, so könnte vereinfacht davon ausgegangen werden, dass diese Spenden zur Deckung des Aufwandes des laufenden Jahres zu verwenden sind. Dies entspricht Tz 16 Satz 1 und 2 des ERS HFA 21. In diesem Fall sind sie als Spendenertrag zu vereinnahmen und werden für die Bezahlung von Aufwand verwendet.

4. Eine weitere Möglichkeit der Beeinflussung der Darstellung der Spenden in der Rechnungslegung ergibt sich durch Auflagen oder Bedingungen des Spenders, durch Zweckzuwendungen oder Wunschschenkungen (siehe dazu Erläuterungen von Lehmann DB 2006 Seite 1281-1282).
 - a) Die Spende unter Auflage bewirkt eine Verwendungsverpflichtung des Spendempfängers. Zur Rückzahlung infolge der Nichterfüllung der Auflage kommt es nur, wenn der Spender gem. § 527 Abs. 1 BGB die Rückgabe ausdrücklich fordert. Eine Bilanzierung als Verbindlichkeit oder Rückstellung ist dann nur bei klaren Rückforderungssituationen möglich. Der Rückforderungsanspruch sollte mindestens mit einer Wahrscheinlichkeit größer 50 % zu erwarten sein.

- b) Als Bedingungen kommen Auflösende oder Aufschiebende in Frage. Nur bei einer aufschiebenden Bedingung liegt von Anfang an ein konkreter Rückforderungsanspruch des Spenders vor, da die Schenkung noch nicht rechtswirksam wurde. Die in Tz 18-19 angesprochene Bilanzierung scheint von einem von Anfang an feststehenden Rückzahlungsanspruch (zumindest mit hoher Wahrscheinlichkeit) auszugehen. Somit ist hier eine aufschiebende Bedingung unterstellt. Die Erteilung einer Zuwendungsbestätigung in einem derartigen Fall ist problematisch.

Der Hauptfall der Praxis in diesem Zusammenhang wird als Fußnote 11 zu Tz 19 ausgewiesen. Hier wäre auch § 5 der KHBV zu nennen. Wir meinen, dass die Fußnote in dem Text als Hauptfall aufgenommen und verallgemeinert werden sollte.

- c) Zweckschenkungen (z.B. Sammlungen für konkrete Katastrophenfälle) bewirken keinen Anspruch des Spenders auf Vollziehung der Zweckbestimmung. Allerdings werden in der Praxis von den Spendensammelnden Organisationen die Spenden zweckentsprechend an die Körperschaften weitergeleitet, die vor Ort dann Hilfe leisten.
- d) Bei Spenden in den Vermögenstock einer Stiftung handelt es sich um eine Auflassungsschenkung. Hier erfolgt die Verbuchung direkt im Eigenkapital der Stiftung. Der Zweck ist hier die Eigenkapitalstärkung der Stiftung.

- 5. Die ertragswirksame Vereinnahmung aller Spenden dürfte bis auf Ausnahmefälle unstrittig sein. Auch Erbschaften, Vermächtnisse und Schenkungen sollten wie Spenden im Rechnungswesen behandelt werden.

Allerdings ist zu beachten, dass Spenden eine freiwillige Zuwendung ohne Gegenleistung sind. Deshalb ist der Ausweis in der Sonderform des „Spendenertrages“ erforderlich, da alle übrigen Erträge in der Gewinn- und Verlustrechnung i.S.d. § 275 HGB als Gegenleistung vereinnahmt werden. Der besondere Charakter des Spendenertrages muss sich auch in der weiteren bilanziellen Behandlung niederschlagen, da wegen der steuerrechtlichen Vorgaben und der Interessenlage der Spender eine verwendungsorientierte Darstellung dem finalem Zweck der Spende am nächsten kommt. Vor einer Verwendung bedarf es jedoch einer Entscheidung der Spendensammelnden Organisation für welche satzungsmäßigen Zwecke die Spende verwendet werden soll und welche konkrete Ausgabe damit finanziert werden soll.

Bei letzterem kommt, wie dargestellt, eine Finanzierung des laufenden Aufwandes, eine Investition oder eine Schuldentilgung in Frage.

Ist diese Entscheidung noch nicht getroffen, ist die Spende zumindest bis zum Folgejahr (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO) wie Vermögen behandelbar. Die Spende ähnelt hier einer Einlage des Gesellschafters einer Handelsgesellschaft und wird vorübergehend zu bedingtem Eigenkapital. Somit sollten in diesem Fall, wie auch im Fall einer Investition oder einer definitiv geplanten Investition oder einer größeren Gebäudegeneralsanierung, ein „Sonderposten für künftige Spendenverwendung“ gebildet werden, der dann verwendungskonform in Zukunft aufzulösen ist. Hierzu ist in der Gewinn- und Verlustrechnung ein eigener Ertragsposten, wie z.B. „Spendenertrag aus Sonderposten für künftige Spendenverwendung“ bei einer Aufwandsfinanzierung einzustellen. Wird dieser Sonderposten für die Finanzierung eines Anlagegutes verwendet, so kann in den entsprechenden Sonderposten direkt umgebucht werden, da die Zuführung in den Sonderposten bereits in der Gewinn- und Verlustrechnung einmal als Spendenertrag erfasst war.

Für die Zuführung zu Sonderposten sollte eine eigene Position in die Gewinn- und Verlustrechnung, wie z.B. „Aufwand für die Zuführung zu Sonderposten aus Spenden“ eingefügt werden. Würde stattdessen eine Rücklagenzuführung aus dem Jahresüberschuss erfolgen, ist unklar, woher die Rücklage konkret kommt. Im Gegensatz dazu, legen Sonderposten der vorgeschlagenen Art, deren Herkunft und die geplante oder erfolgte Verwendung offen.

6. Bei der bilanziellen Behandlung sollte grundsätzlich von Spenden ohne bedingte Rückzahlungsverpflichtung ausgegangen werden. Nur bei Geltendmachung der Rückforderung ist diese als Rückstellung oder Verbindlichkeit zu erfassen.

Bei der bilanziellen Behandlung von Spenden haben wir uns an § 5 Abs. 2 und 3 KHBV i.V.m. Anlage 2 (Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung) und HFA 1/1984 Tz 2d orientiert.

7. Aus den vorgenannten Überlegungen ergeben sich für uns folgende Bilanzierungsalternativen:

a) Wird von den gesetzlichen Vertretern der Spendensammelnden Organisationen entschieden, dass der Spendenertrag der Finanzierung der Aufwendungen des laufenden Jahres dienen soll, ist neben der ertragswirksamen Erfassung des Spendenzugangs keine weitere Verbuchung erforderlich. Gleiches soll gelten, wenn keine Entscheidung der gesetzlichen Vertreter für die Spendenverwendung getroffen wurde.

b) Wird entschieden, dass die Spende erst für den Aufwand der Folgeperiode zu verwenden ist, so sind die entsprechenden Beträge in einem „Sonderposten für künftige Spendenverwendung“ aufwandswirksam zu erfassen.

Sollten z.B. für ein Großprojekt der Spendensammelnden Organisation Spenden über mehrere Jahre hin angefordert und gesammelt werden, so wäre jährlich aufwandswirksam ein „Sonderposten für eigene Großprojekte“ zu bilden und im Anhang zu erläutern. Sinnvoll wären auch dabei die entsprechenden liquiden Mittel gesondert zu führen.

Eine Einstellung in eine Aufwandsrückstellung dürfte in Zukunft wegen deren Verbots (§ 249 HGB in der Fassung des Regierungsentwurfs des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes vom 08.11.2007) hinfällig sein.

c) Wird die Entscheidung zur Anschaffung eines Vermögensgegenstandes getroffen, so kommt es nach ertragswirksamer Vereinnahmung zur aufwandswirksamen Zuführung zu einem entsprechenden „Sonderposten für Spenden zur Anschaffung von Anlagevermögen“. Dieser ist dann über die Nutzungsdauer entsprechend dem Abschreibungsverlauf des Vermögensgegenstandes ertragserhöhend aufzulösen, um die Abschreibungen zu kompensieren.

Bei noch nicht durchgeführter Anschaffung des Anlagegutes sollte es trotzdem bei der Zuführung zu diesem Sonderposten bleiben. Ein Ausweis als Verbindlichkeit oder Rückstellung dürfte nicht richtig sein, da der Lieferant und Gläubiger in der Regel noch nicht feststeht, an den die Zahlung fließen soll. Und somit gibt es mangels Gläubiger auch keine Schuld.

d) Wird entschieden, dass Spenden für die Tilgung von satzungsgemäßen Verbindlichkeiten eingesetzt werden sollen, so wird die Spende ertragswirksam vereinnahmt und letztendlich im Jahresüberschuss ausgewiesen. Der Liquiditätsabfluss bei der Tilgung wird aus dem Nettogeldvermögen bewirkt.

- e) Für Zweckspenden ohne Auflagen für konkrete Fälle, für die auch geworben wurde (z.B. Katastrophen), sollten die Spenden bei der Spendensammelnden Organisation nicht ertragswirksam vereinnahmt werden. Diese Spenden werden in der Regel an die Einsatzorganisationen vor Ort weitergeleitet. In diesem Fall ist hier bei Zahlungseingang der Spende als Gegenposten eine entsprechende Verbindlichkeit oder eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten auszuweisen. Der Ausweis als Verbindlichkeit oder Rückstellung wird deshalb empfohlen, da hier i.d.R. der Zahlungsempfänger bekannt ist. Steht noch nicht fest, ob von den Spenden Verwaltungskosten einbehalten werden, ist der Ausweis als Rückstellung zutreffend.

Hat die Spendensammelnde Organisation nur Einnahmen aus Zweckspenden und muss sie daraus ihre Verwaltungskosten bestreiten, so sind Spendenerträge nur in Höhe der notwendigen Aufwendungen zu erfassen. Der Rest der Spendeneinnahmen ist zu passivieren, wobei der Passivposten in der Bilanz als Spendenrückstellung oder Spendenverbindlichkeiten bezeichnet werden sollte. Wenn aus den Spendeneinnahmen notwendige Investitionen zu tätigen sind, so sind die Beträge als „Spendenerträge“ zu erfassen und dann offen aufwandswirksam einem entsprechenden Sonderposten zuzuführen. Dadurch wird die Spendenvereinnahmung und Verwendung sichtbar.

- f) Ist beim Spendenempfang ungewiss, ob die Spendaufgabe erfüllbar ist, sollte ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung eine Verbindlichkeit in Höhe des Spendenbetrages eingestellt werden.

Erst bei erfolgreicher Erfüllung der Spendaufgabe ist die Verbindlichkeit aufzulösen (entspricht Tz 18 ERS HFA 21).

- g) Wird eine Spende wirksam zurückgefordert, ist erst ab diesem Zeitpunkt aufwandswirksam eine Rückstellung oder Verbindlichkeit (je nach Konkretisierungsgrad) zu bilden. In der Gewinn- und Verlustrechnung sollte hierzu entweder ein eigener Aufwandsposten gebildet werden (z.B. Aufwand wegen Spendenrückforderung) oder die Rückforderung beim Spendenertrag in einer Vorspalte offen ausgewiesen werden.

- h) Bei einer Spende, Erbschaft, Schenkung etc. mit aufschiebender Bedingung, muss beim Zugang eine Verbindlichkeit ohne vorherige ertragswirksame Verbuchung eingestellt werden. Ist die Bedingung erfüllt und die Spende, Schenkung etc. rechtswirksam, ist sie je nach ihrer Verwendungsart als Spendenertrag zu erfassen und dann gegebenenfalls aufwandwirksam einem entsprechenden Sonderposten zuzuführen.

Bei einer Spende, Schenkung etc. mit einer auflösenden Bedingung ist die Schenkung bis zum Bedingungseintritt rechtswirksam. Somit ist hier der Spendenzufluss ertragswirksam zu vereinnahmen und entsprechend Buchstabe a-d weiter zu verbuchen. Bei Bedingungseintritt oder wenn mit dem Bedingungseintritt mit einer Wahrscheinlichkeit größer 50 % zu rechnen ist, ist eine Verbindlichkeit oder bei noch bestehender Ungewissheit eine Rückstellung zu bilden.

8. Im Anhang sollten dann alle Spendenzuflüsse, je nach Herkunft aufgegliedert werden. Ebenso sollte die gesamte Spendenverwendung (Aufwand, Sonderposten, Rückstellung, Verbindlichkeit) dargestellt und erläutert werden. Wenn es mehrere Sonderposten gibt, die aus Spenden resultieren, sollte ein Sonderpostenspiegel mit entsprechender Aufgliederung und Darstellung von Zugang und Verwendung in den Anhang aufgenommen werden.

Verbale Erläuterungen erlauben es, die Spendenverwendung konkret zu beschreiben und für den Bilanzunkundigen verständlich zu machen.

9. Die in Tz 16 von ERS HFA 21 genannte Rücklagenbildung für Spenden aus dem Jahresüberschuss ist uns nicht verständlich. Ein Jahresüberschuss hat zahlreiche Einflussgrößen und kann auch u.a. durch Spendenerträge entstanden sein. Aus diesem Jahresüberschuss eine Spendenrücklage zu dotieren würde heißen, dass aus einer Summe von Faktoren die Spenden herausgerechnet werden könnten. Dies ist nicht vorstellbar. Deshalb sollte die Rücklagenzuführungsmöglichkeit in eine Spendenrücklage gestrichen und die Zuführung zur allgemeinen Gewinnrücklage empfohlen werden.

Auch aus Nachweisgründen empfehlen wir durch Entscheidungen der gesetzlichen Vertreter der Spendensammelnden Organisation möglichst klar definierte aufwandwirksame Zuführungen zu Sonderposten für die jeweiligen Projekte, da der finale

Zweck der Spenden ihre Verwendung für satzungsmäßige Zwecke ist. Im Übrigen erlauben wir uns auf den Beck'schen Bilanzkommentar (6. Auflage) zu § 272 Tz 95-96 zu verweisen, aus dem wir entnehmen, dass Zweckrücklagen einer satzungsmäßigen Regelung bedürfen.

10. Zwecks Klarstellung sollte auch in diesem IDW ERS HFA 21 darauf hingewiesen werden, dass die steuerlichen Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und Nr. 7 AO nicht Bestandteil eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses sein können. Ihre Darstellung sollte in einer Sonderrechnung mit Erläuterungen im Anhang erfolgen (vgl. IDW RS HFA 14 Tz. 12).
11. Bei Zinsen (Tz 20 ERS HFA 21) sollte ein vereinfachtes Verfahren der Zinssatzermittlung gewählt werden, da bei cash-pooling der betreffende Zinsertrag nicht klar ermittelbar ist. In der Praxis werden Zinserträge in diesem Zusammenhang als Beitrag zu den Verwaltungskosten für die jeweilige Spendenaktion gesehen, weshalb die Zinsen als laufender Ertrag der Spendensammelnden Organisation vereinnahmt werden. Sollten bei Rückforderungen auch Zinsen verlangt werden, sollte sie nach den Grundsätzen für die Bildung von Rückstellung erfasst werden.
12. Die erhaltenen Sachspenden, Schenkungen, Vermächtnisse und Erbschaften sollten entsprechend Tz 7 dieses Schreibens behandelt werden. Die Rechnungslegung der Mitgliedsbeiträge (Tz 33-34) und der erhaltenen Sponsoringerträge (Tz 35-36), sollte wie im Entwurf dargestellt, beibehalten werden. Ebenso teilen wir Ihre Auffassung für Arbeits- und Dienstleistungsspenden (Tz 27).

Tz. 38 sollte klarer formuliert werden. Wenn es sich hierbei um Saldierungsverbote handeln soll, dann wäre es günstig, dies wortdeutlich anzusprechen.

Wegen Rückfragen wollen Sie sich bitte an die Unterzeichner wenden.

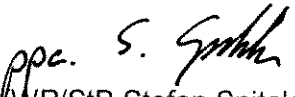
Mit freundlichen Grüßen

AWT Horwath GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft


(WP/StB Friedrich Schröder)


(WP/StB Claus Peter Scheucher)


(WP/StB Wolfgang Lüth)


(WP/StB Stefan Spitaler)