



**KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft  
Aktiengesellschaft  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Klingelhoyerstraße 18  
10785 Berlin  
Postfach 30 34 53  
10728 Berlin

T (030) 2068-0  
F (030) 2068-2000  
www.kpmg.de

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.  
Hauptfachausschuss des IDW  
Tersteegenstraße 14

40420 Düsseldorf

Unser Zeichen AL/em  
Ansprechpartner Martina Roloff  
Tel.: (030) – 2068 – 4124  
[mroloff@kpmg.com](mailto:mroloff@kpmg.com)

18. Februar 2008

## **Stellungnahme zum Entwurf der IDW Stellungnahme: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Hauptfachausschuss des IDW hat am 13. August 2007 den Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen“ (IDW ERS HFA 21) verabschiedet und in der nachfolgenden Veröffentlichung um Änderungs- und Ergänzungsvorschläge gebeten.

Wir danken Ihnen für die Gelegenheit der Stellungnahme.

### Zu 1. Vorbemerkungen

Soweit der Abschnitt C „Prüfung Spenden sammelnder Organisationen“ der HFA Stellungnahme 4/1995 bis zur Verabschiedung eines entsprechenden Prüfungsstandards weiter anzuwenden ist, wäre die Formulierung in Tz. 5 entsprechend zu ändern. Vorschlag: „Diese Stellungnahme zur Rechnungslegung ersetzt Abschn. A und B der IDW Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung Spenden sammelnder Organisationen“.

KPMG Deutsche Treuhand-Gesellschaft  
Aktiengesellschaft  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Mitglied von KPMG International,  
einer Genossenschaft schweizerischen Rechts.

Aufsichtsratsvorsitzender:  
WP RA StB  
Dr. Wolfgang Fliess  
  
Vorstand:  
WP StB  
Dr. Sibylle Bartels-Hetzler  
WP StB Klaus Becker  
WP StB Dr. Frank Ellenbürger  
WP RA StB Dr. Bernd Erle,  
Stellv. Sprecher

WP StB Prof. Dr. Gerd Geib  
WP StB Ernst Gröbl  
WP StB Stefan Held  
WP Dr. Martin Hoyos  
WP Ulrich Maas  
WP StB  
Prof. Dr. Rolf Nonnenmacher,  
Sprecher  
WP StB Rüdiger Reinke  
WP StB CA  
Dr. Joachim Schindler

WP Bernd Ulrich Schmid  
WP Prof. Dr. Wienand Schrupf  
WP StB Prof. Dr. Peter Wesner  
WP StB CPA MSc  
Gottfried Wohlmannstetter  
WP StB Hans Zehnder  
  
Zertifiziert nach  
DIN EN ISO 9001  
Sitz: Berlin und  
Frankfurt am Main

Handelsregister:  
Charlottenburg (HRB 1077)  
und Frankfurt am Main  
(HRB 14345)

Bankverbindung:  
Deutsche Bank AG,  
Berlin, 239338700  
BLZ 10070000  
USt.-IdNr.: DE 136751547

### Zu 3.2.1.1. Begriffsabgrenzung

Nach den Ausführungen zu Tz. 14 wird zwischen „bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden“ und „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ differenziert. Hierbei handelt es sich – was Eingangs auch herausgestellt wird - nicht um eine rechtliche Terminologie.

Spenden mit bedingter Rückzahlungsverpflichtung sind ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung als Verbindlichkeit zu passivieren, solange und soweit von einer Rückzahlungsverpflichtung auszugehen ist (Tz. 18).

Es ist zunächst festzuhalten, dass es sich bei dem Begriff der „Spende“ um eine steuerrechtliche Terminologie handelt, die das Zivilrecht nicht kennt. Zivilrechtlich ist die Spende als Schenkung i. S. d. § 516 BGB anzusehen.<sup>1</sup> Hierunter versteht man eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn beide Teile sich darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich ist.

Eine mit einer Bedingung bzw. Bestimmung versehene Spende kann regelmäßig als Schenkung unter Auflage oder Zweckschenkung qualifiziert werden. Damit stellt sich die Frage, wie die Bestimmung, die zu einer Rückzahlungsverpflichtung führt, ausgestaltet sein muss, d.h. wie sie von einem bloßen „Zweckhinweis“, von dem die IDW Stellungnahme spricht und der keine Rückzahlungsverpflichtung begründen soll, abzugrenzen ist.

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass je konkreter die Zweckbindung (oder die Bestimmung zur Verwendung) dargestellt ist - beispielsweise durch genaue Angaben zum Verwendungszweck - der Spenderwille nicht dahingehend ausgelegt werden kann, dass der verbleibende Betrag auch einer anderen ggf. gleichartigen Verwendung zugeführt werden kann und darf. Von keiner Zweckbindung ist im Gegensatz hierzu auszugehen, wenn die Spende ohne weitere Angaben allgemein zur Verwendung durch den Spendenempfänger zugewendet wird. Die Mittelverwendung hat dann satzungsgemäß zu erfolgen und löst keine Rückzahlungsansprüche aus.

Tz.14 sollte deshalb weitere Hinweise für die Auslegung der nicht rechtstechnischen Begriffe der „bedingt rückzahlungspflichtigen Spende“, der „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und des „Zweckhinweises“ sowie Kriterien zur Abgrenzung von Bedingungen, die zu einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung führen und bloßen Zweckhinweisen enthalten.

---

<sup>1</sup> Palandt-Weidenkaff, § 516 Rn. 6, 9; MüKo - Kollhosser, § 516 BGB, Rn. 96.

### Zu 3.2.1.3 Bedingt rückzahlungspflichtige Spenden

#### Bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen

Nach Tz. 19 ist für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, die durch bedingt rückzahlungspflichtige Spenden finanziert worden sind, davon auszugehen, dass sich „...die Bedingung nicht nur auf die Durchführung der Investition erstreckt, sondern auch auf die Nutzung der Anlagegegenstände.“ Für diese Vermögensgegenstände ist ein Sonderposten für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden zum Anlagevermögen zu bilden, der entsprechend dem Abschreibungsverlauf aufzulösen ist. Wird die Bedingung hinsichtlich der Nutzung des mit bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden erworbenen Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens „nicht vollständig erfüllt“, soll dies nach dem Entwurf zur Stellungnahme zur ergebniswirksamen Passivierung einer Rückzahlungsverpflichtung führen. Gleiches soll auch für bedingt rückzahlungspflichtige Sachspenden zum Anlagevermögen gelten.

In diesem Zusammenhang besteht u.E. folgender Diskussionsbedarf:

- (1) Die nicht vollständige Nutzung von mit bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden erworbenen Vermögensgegenständen kann u.E. sowohl Vermögensgegenstände des Anlagevermögens als auch des Umlaufvermögens betreffen.

Werden mit Spendengeldern bestimmungsgemäß Verbrauchsmaterial, Lebensmittel oder Kleidung beschafft, ergibt sich die Problematik der bestimmungsgemäßen Verwendung bezüglich der nicht verbrauchten Restbestände auch hier.

- (2) Wie soll die Verbindlichkeit - als Voraussetzung ihrer Ausbuchung - erlöschen? (z.B. beim Erwerb von Anlagevermögen durch eine Vielzahl kleinerer Spenden)

U.E. sollten Hinweise gegeben werden, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit die Verbindlichkeiten aus den Rückzahlungsverpflichtungen ausgebucht werden können. Ein rechtliches Erlöschen der Verbindlichkeiten wird sich in vielen Fällen erst nach Eintritt der Verjährung ergeben. Für die Ausbuchung sollte es aber ausreichen, wenn mit der Rückforderung seitens der Spender mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist.

Gegebenenfalls ist auch der Ausweis als Rückstellung sachgerecht, da zumindest bei einer Vielzahl an Spenden die Höhe der Gesamtverpflichtung ungewiss ist.

- (3) Wie ist die Rückzahlungsverpflichtung bei bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden zu bewerten?

Soweit mit Spenden bestimmungsgemäß Vermögensgegenstände beschafft wurden, diese jedoch nicht vollständig für den vorgegebenen Zweck aufgebraucht wurden bzw. sie noch eine verbleibende Restnutzungsdauer haben, soll gemäß Tz. 19 eine Verbindlichkeit passiviert werden. Unklar bleibt jedoch, wie im Zeitpunkt der Entstehung und in den Folgeperioden zu bewerten ist. Insbesondere stellt sich die Frage, ob sich Wertminderungen der Vermögensgegenstände auf die Bewertung der Verbindlichkeiten auswirken.

### Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden

In Tz. 20 sollte aus Praktikabilitätsgründen ergänzt werden, dass bei gemischten Anlagen der Durchschnittszinssatz zugrunde gelegt werden kann. Des weiteren sollte ergänzt werden, dass diese Zinsen im Zeitpunkt der zweckentsprechenden Verwendung die Spendererträge erhöhen.

### Zu 3.3. Rechnungslegung über Mitgliedsbeiträge

Aufgrund des ungleichen Charakters von Spenden und Mitgliedsbeiträgen sind diese in der Gewinn- und Verlustrechnung gesondert von den Spenden auszuweisen. Das „sollte“ in Tz. 33 ist deshalb durch „sind“ zu ersetzen.

### Zu 3.8. Lagebericht

In Tz. 44 sollte ergänzt werden: Sind nicht finanzielle Leistungsindikatoren für das Verständnis des Geschäftsverlaufs und der Lage von Bedeutung, sollten sie auch von Spenden sammelnden Organisationen, die § 289 Abs. 3 HGB nicht verpflichtend anzuwenden haben, in die Analyse einbezogen werden. Ferner ist im Lagebericht unter anderem die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern.

### Zu 4. Jahresrechnung

#### Einnahmen und Ausgabenrechnung

U.E. ist eine Tz. über die Behandlung der Sachspenden zu ergänzen, um klarzustellen, dass Einnahmen aus Sachspenden und Abgänge aus ihrer Verwendung als Einnahmen und Ausgaben zu qualifizieren sind.

Zu den Zinsen und andern Einnahmen aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden vgl. o.a. Anm.

### Vermögensrechnung

Für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden, für die die Rückzahlungsverpflichtung noch nicht weggefallen ist, wird in Tz. 47 im Jahr der Einnahme ein davon-Vermerk oder eine Angabe in einem erläuternden Bericht empfohlen. Die in der Vermögensrechnung auszuweisenden Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden können nur dann eine korrespondierende Höhe wie in Tz. 47 gefordert aufweisen, wenn sie nur die im zu betrachtenden Zeitraum erhaltenen bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden enthalten. Aus diesem Grund ist der Verweis auf die korrespondierende Höhe zu streichen.

Wir würden uns freuen, wenn Sie unsere Anmerkungen in die Stellungnahme einfließen lassen würden.

Mit freundlichen Grüßen



Wolfgang Laubach  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater



Martina Roloff  
Wirtschaftsprüferin  
Steuerberater