

Institut der Wirtschaftsprüfer
Geschäftsstelle
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

Hamburger Treuhand Gesellschaft
Schomerus & Partner
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

29. Oktober 2007
Le

Stellungnahme zu ERS HFA 21 vom 13. August 2007

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Hauptfachausschuss (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat am 13.08.2007 den Entwurf der Stellungnahme „Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21)“ verabschiedet. Als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit einem Branchenschwerpunkt im Bereich gemeinnütziger Einrichtungen haben wir die Stellungnahme mit Interesse gelesen und begrüßen es, dass damit in weiten Teilen die derzeit bestehenden Bilanzierungsunsicherheiten beseitigt werden.

An diese Stelle möchten wir vorab besonders auf das anliegende Schreiben unseres Mandanten, dem Deutschen Roten Kreuz e.V. Generalsekretariat (Bundesverband), Berlin hinweisen. Hier wird noch einmal deutlich, dass in einigen zentralen Bereichen noch Ergänzungen/Klarstellungen erforderlich sind.

Im Einzelnen ist zu den Inhalten der Stellungnahme Folgendes anzumerken.

1. Begriffsabgrenzung Spenden

Der ERS HFA 21 führt unter Textziffer 14 aus, dass unabhängig von der Bezeichnung von Spenden in der Praxis für Zwecke der Stellungnahme zwischen bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden und Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung unterschieden wird. Dieser Einteilung kann für Zwecke der Bilanzierung zugestimmt werden. Hinsichtlich der Definition einer bedingt rückzahlungspflichtigen Spende steht jedoch in der jetzigen Form zu befürchten, dass diese wieder zu umfangreichen Diskussionen und Problematisierungen führen wird.

Deichstraße 1
20459 Hamburg

Postfach 11 31 31
20431 Hamburg

Telefon 040 / 3 76 01-00
Telefax 040 / 3 76 01-199
info@schomerus.de

www.schomerus.de

Partnerschaftsgesellschaft
Amtsgericht Hamburg PR 7

Georg Thun-Hohenstein †
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Kai W. Voß *
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Rainer Inzelmann
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Peter-Alexander Borchardt
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Insolvenzrecht

Prof. Dr. Bernhard Schwarz
Rechtsanwalt · Steuerberater

Thomas Krüger
Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht

Wieland Kirch *
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

Prof. Dr. Axel Mutscher
Steuerberater · LL.M.

Manfred Lehmann
Wirtschaftsprüfer · Steuerberater

* Prüfer für Qualitätskontrolle
gem. § 57a Abs. 3 WPO

Tatbestandsvoraussetzungen bedingt rückzahlbare Spende

Die erste Tatbestandsvoraussetzung „von vorneherein mit einer Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden“ fasst die verschiedenen zivilrechtlichen Möglichkeiten der Übermittlung des Verwendungswillens des Spenders an die Einrichtung zusammen (Wunschschenkungen, Zweck- und Auflagenschenkungen¹).

Entscheidend für die Bilanzierung im Entstehungszeitpunkt der Spende ist die zweite Tatbestandsvoraussetzung, dass „der Spender bis zum Bedingungseintritt einen konkreten Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat“.

Die erste Frage ist, warum der Zusatz „bis zum“ erfolgt. Soll dies bedeuten, dass der Spender bereits ab dem Zuflusszeitpunkt ein Rückforderungsrecht haben muss? Möglicherweise ist dies vom HFA gemeint, da gleichzeitig ein konkretes Rückforderungsrecht vorliegen soll, welches sich m.E. nur realisieren lässt, wenn bereits im Zeitpunkt der Spende diese mit einer Willensäußerung dahingehend verbunden ist, dass die nicht verwendeten Teile der Spende zurückzuzahlen sind. Dies lässt sich bei Massenspenden zu nahezu 100 % ausschließen. Vorstellbar sind solche Konstellationen im Einzelfall, bei denen der Spender eine individuelle Beziehung zur Einrichtung besitzt. Aber auch dann muss der Spender explizit (schriftlich) seinen Willen gegenüber der Organisation äußern. Im Übrigen deutet auch die Formulierung „mit Bedingungseintritt erlischt die Rückzahlungsverpflichtung der Spenden sammelnden Organisation“ auf eine solche Auslegung hin.

Zivilrechtlich entsteht in den meisten Fällen (der Massenspende) – wenn überhaupt – der Rückforderungsanspruch erst sehr viel später. Deshalb ist es notwendig, die Voraussetzungen zu nennen, die einen konkreten Rückforderungsanspruch begründen können. Wenngleich sich der HFA anwenderfreundlich darum bemüht, die zivilrechtlichen Grundlagen der Spende, nämlich das Schenkungsrecht, nicht explizit in die Stellungnahme einfließen zu lassen, ist dies gerade an dieser Stelle erforderlich. Eine unterschiedliche Auslegung, ob und wann ein konkreter Rückforderungsanspruch entsteht, würde zwangsläufig dazu führen, dass das Bemühen um die Schaffung einer einheitlichen Rechnungslegung wieder verloren geht. Unter Rückgriff auf die zivilrechtlichen Grundlagen der Spende² liegt ein konkreter Rückforderungsanspruch bei Erfüllung folgender Voraussetzungen vor:

- a. Unmöglichkeit der Zweckerfüllung durch die Spenden sammelnde Organisation
- b. Feststellung der Unmöglichkeit durch die verantwortlichen Gremien der Organisation
- c. Bekanntgabe der Unmöglichkeit gegenüber dem Spender

¹ Vgl. Lehmann, M., Bilanzielle Behandlungen von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen in: Der Betrieb 24/2006, S.: 1282.

² Vgl. Lehmann, M., Bilanzielle Behandlung ..., a.a.O., S.: 1282 f.

- 3 -

d. Tatsächliche Rückforderung der nicht verwendeten Spende durch den Spender mittels entsprechender Willenserklärung

oder

e. Konkrete Willensäußerung des Spenders gegenüber der Einrichtung bei Durchführung der Spende

Die Fälle, in denen also Spenden mit einer Verwendungsbedingung **und** konkretem Rückforderungsrecht - wie in Textziffer 18 IDW ERS HFA 21 ausgeführt - ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Verbindlichkeiten im Zuflusszeitpunkt zu passivieren sind, werden sich daher auf Einzelsachverhalte beschränken. Liegt ein konkreter Rückforderungsanspruch im Zeitpunkt der Spende nicht vor, so muss auch eine Spende mit Verwendungsbindung (welcher zivilrechtlichen Art auch immer) im Zeitpunkt ihres Zugangs ertragswirksam erfasst werden. Eine Unterscheidung zur Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung besteht dann nicht. Anders gesagt, nicht jede Spende mit Verwendungsbedingung verschafft dem Spender im Zeitpunkt der Spende gleichzeitig immer einen konkreten Rückforderungsanspruch.

Bilanzierungsfolgen von sog. „Zweckhinweisen“

Die Formulierung, dass ein bloßer Zweckhinweis vor allen Dingen auf vorgedruckten Überweisungsträgern keine bedingte Rückzahlungsverpflichtung entstehen lässt ist im Zusammenhang der obigen Ausführung nicht leicht zu deuten. Wahrscheinlich ist gemeint, dass deshalb keine Rückzahlungspflicht entsteht, weil es an einer Verwendungsbedingung fehlt. Dies ist jedoch bei genauer Analyse der schenkungsrechtlichen Grundlagen nicht haltbar. In dem beschriebenen Fall vorgedruckter Überweisungsträger handelt es sich unzweifelhaft um eine Zweckschenkung, verbunden mit Rückforderungsmöglichkeiten nach § 812 Abs. 1 BGB. Gerade hier liegt m.E. eine starke Verwendungsbedingung des Spenders vor.

Die Herausnahme dieser (Massen-)Spenden aus dem Fall der bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden kann daher nicht durch die fehlende Verwendungsbedingung, sondern nur über die tatsächlich im Zuflusszeitpunkt fehlende Rückforderungsmöglichkeit erfolgen. Um so wichtiger ist es für die Bilanzierung und ggf. spätere Passivierung von Rückzahlungsansprüchen die Voraussetzungen für das Entstehen von Rückforderungsrechten zu benennen.

Vermutlich sind vom HFA mit dieser Formulierung die zivilrechtlich als Wunschschenkungen bezeichneten Spenden gemeint. Hier liegt tatsächlich weder eine Verwendungsbedingung vor noch wird überhaupt jemals ein Rückforderungsanspruch entstehen. Wunschschenkungen werden sich aber in aller Regel wieder auf der Ebene von Einzelabsprachen bewegen. Die angeführten Massenspenden mit Überweisungsvordrucken gehören nicht dazu.

Zusammenfassung und Vorschlag

Zu Textziffer 14 IDW ERS HFA 21 lässt sich festhalten, dass zum einen die Voraussetzungen für das Vorliegen und Eintreten eines konkreten Rückforderungsanspruches genauer im Einzelnen aufgeführt werden sollten. Die Formulierung sollte klarstellen, dass nicht jede Verwendungsbedingung gleichzeitig zu einem konkreten Rückforderungsanspruch im Zuflusszeitpunkt der Spende führt. Zum anderen muss erläutert werden, warum ein bloßer Zweckhinweis keine Rückzahlungspflicht auslöst und zwar wegen des fehlenden Rückforderungsrechtes.

Die Formulierung des Textabschnitts könnte wie folgt lauten:

„Unabhängig von ihrer Bezeichnung werden Spenden ... unterschieden in:

- ~~bedingt~~-rückzahlungspflichtige Spenden
- Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Eine ~~bedingt~~-rückzahlungspflichtige Spende liegt vor, sofern die Spende von vorneherein mit einer Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden ist und der Spender ~~bis zum Bedingungseintritt~~ einen konkreten Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat. Dieser Rückforderungsanspruch kann sich entweder aus einer entsprechenden Willenserklärung des Spenders im Zeitpunkt der Spende ergeben oder im Laufe der Zweckerfüllung durch die Einrichtung eintreten, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Unmöglichkeit der Zweckerfüllung durch die Spenden sammelnde Organisation
- Feststellung der Unmöglichkeit durch die verantwortlichen Gremien der Organisation
- Bekanntgabe der Unmöglichkeit gegenüber dem Spender
- Tatsächliche Rückforderung der nicht verwendeten Spende durch den Spender mittels entsprechender Willenserklärung

~~;~~ ~~mit Bedingungseintritt erlischt die Rückzahlungsverpflichtung der Spenden sammelnden Organisation.~~ Bei Spenden, die mittels vorgedruckter Überweisungsträger, auf denen ein Verwendungszweck angegeben ist, getätigt werden, liegt im Zeitpunkt der Spende kein Rückforderungsrecht vor. Dieses kann später entstehen, wenn der Einrichtung die Zweckerfüllung unmöglich wird. In anderen Fällen handelt es sich um Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung. Ein bloßer Zweckhinweis begründet keine ~~bedingte~~ Rückzahlungsverpflichtung der Spenden sammelnden Organisation. ~~Dies gilt insbesondere für Spenden, die in mittels vorgedruckter Überweisungsträger, auf denen ein Verwendungszweck angegeben ist, getätigt werden.“~~

2. Bilanzierung von nicht verwendeten Spenden

Die Stellungnahme führt unter Textziffer 16 aus, dass, sofern im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden nicht in vollem Umfang verwendet werden, sie im Rahmen der Beschlussfassung über die Ergebnisverwendung in Rücklagen eingestellt werden können. Dies entspricht auch den bilanziellen Schlussfolgerungen, die aus den zivilrechtlichen Grundlagen einer Spende zu ziehen sind³. Möglicherweise empfiehlt sich an dieser Stelle ein Hinweis, dass bei steuerbegünstigten Einrichtungen dabei für die Mittelverwendungsrechnung die Vorschriften des § 58 AO zu beachten sind.

Bedeutsamer ist jedoch, dass ein alleiniger Ausgleich über die Einstellung in Rücklagen im Rahmen der Ergebnisverwendung den Verhältnissen bei großen, bundesweit tätigen Wohlfahrtsorganisationen, die sich insbesondere im Bereich der Katastrophenhilfe engagieren, nicht gerecht wird. Im Bereich der Katastrophenhilfe ist es typisch, dass bei Eintritt der Katastrophe erhebliche Spendenzuflüsse zu verzeichnen sind, die jedoch erst in den darauf folgenden Jahren sukzessive durch die Organisation ausgegeben werden können. Das bedeutet, dass die Einrichtung im Jahr des Katastropheneintritts in aller Regel einen erheblichen Jahresüberschuss ausweist und in den Folgejahren der Mittelverwendung Jahresfehlbeträge bilanzieren wird.

Sicherlich könnte man sich auf den Standpunkt stellen, dass in diesen Fällen nicht das Jahresergebnis, sondern der Bilanzgewinn/-verlust für die Beurteilung der Ertragslage der Organisation herangezogen werden kann. Daneben könnte selbstverständlich eine ausführliche Analyse im Lagebericht, oder wie die Stellungnahme in Textziffer 45 vorschlägt, in der Projektberichterstattung vorgenommen werden. Gleichwohl wird in der öffentlichen Beurteilung und Wahrnehmung von großen Wohlfahrtsorganisationen in der Regel auf das Jahresergebnis abgestellt. Wäre die Organisation nach dem vorliegenden Entwurf gezwungen, eine solch erhebliche Volatilität in der Darstellung ihrer Jahresergebnisse hinzunehmen, so würde dies bei vielen nicht bilanzkundigen Lesern (vor allem Spendern) zu unnötigen Irritationen führen.

Deshalb wäre es begrüßenswert, wenn Einrichtungen alternativ zur Rücklagenbildung die Möglichkeit der Bildung eines Sonderpostens für noch nicht verwendete Spenden ermöglicht würde⁴. Die Korrektur in der Gewinn- und Verlustrechnung für noch nicht verwendete Spenden könnte dann unter Bildung eines separaten Aufwandspostens vor dem Jahresergebnis erfolgen. Dies würde weder in der Bilanz noch in der Gewinn- und Verlustrechnung den Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage verschleiern.

³ Vgl. Lehmann, M., Bilanzielle Behandlung ..., a. a. O., S.: 1283.

⁴ Vgl. Lehmann, M., Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendung (Spenden) an gemeinnützige Organisationen, in: Der Betrieb 12/2007, S.: 642.

3. Zinserträge

Die in Textziffer 20 IDW ERS HFA 21 enthaltenen Ausführungen zur bilanziellen Behandlung von erzielten Zinsen aus der vorübergehenden Anlage von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden sollten in einen eigenen Gliederungspunkt aufgenommen werden. In der Praxis werden Zinsen nämlich nicht nur aus der vorübergehenden Anlage von nicht verwendeten, bedingt rückzahlungspflichtigen Spendengeldern erzielt. Dies ist zudem wie oben erläutert der in der Praxis eher seltene Fall. Die Bilanzierungsfrage stellt sich vielmehr bei solchen Spenden, die zwar unter einer Verwendungsbedingung gewährt wurden, aber trotzdem nicht zu den bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden im Sinne der Stellungnahme gehören, da es an einem konkreten Rückforderungsrecht mangelt (vgl. Ausführungen zu Ziffer 1.).

Ferner ist die in der Stellungnahme geäußerte Vermutung, dass bei (bedingt rückzahlungspflichtigen) Spenden eine Verwendungsbedingung auch gleichzeitig für die erzielten Zinsen aus der vorübergehenden Anlage nicht verwendeter Teile gilt, problematisch. 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 mit Verwendungsbedingungen geregelt werden, unabhängig davon, ob im Einzel-/Ausnahmefall ein konkreter Rückforderungsanspruch (von vorneherein) vorliegt. Es wird in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen des Verfassers an anderer Stelle⁵ verwiesen:

- a. Zinserträge unterliegen grundsätzlich nicht der Zweckbindung, sondern können wie freie Spenden im Rahmen der Satzungszwecke verwendet werden (Regelfall)
- b. Ist bereits bei Spendenauftrag allen Beteiligten bewusst, dass der Mittelverwendung eine Zeit der Mittelansammlung vorausgeht (z. B. bei größeren Bauvorhaben etc.), muss die Einrichtung auch die zwischenzeitlichen Zinserträge zweckgebunden für das Projekt verwenden (Ausnahme 1)
- c. Zinserträge unterliegen ebenfalls der Zweckbindung, wenn der Spender dies bei seiner Spende ausdrücklich gegenüber der Einrichtung äußert (Ausnahme 2)

⁵ Vgl. Lehmann, M., Aktuelle Aspekte der ..., a.a.O., S.: 644

Im Übrigen sollte in die Stellungnahme ein Hinweis aufgenommen werden, wie die Höhe der erzielten Zinsen aus der vorübergehenden Anlage berechnet wird. Dies bereitet insbesondere bei größeren Organisationen erfahrungsgemäß erhebliche Schwierigkeiten, hauptsächlich dann, wenn keine getrennten Bankkonten/Depots geführt werden. Die zum Jahresende noch nicht verwendeten Mittel (ablesbar an der Höhe der gebildeten Rücklagen/Sonderposten) könnten dazu mit dem im Geschäftsjahr durchschnittlich erzielten Zinssatz multipliziert werden.

4. Aufwendungen für allgemeine Verwaltung, Werbung und Öffentlichkeitsarbeit

Den Ausführungen in Textziffer 38f IDW ERS HFA 21 kann grundsätzlich gefolgt werden. Der weit verbreiteten Praxis, Kosten der allgemeinen Verwaltung, Werbung und Öffentlichkeitsarbeit in einen Sonderausweis des Mitteleinsatzes für unmittelbare Spendenzwecke einzubeziehen, sollte damit die Grundlage entzogen sein. Häufig resultiert eine solche Vorgehensweise noch aus einem kameralistischen Denken, dass die Aufwendungen, die aus Spendengeldern im Sinne einer Kostenstellenrechnung finanziert werden, auch in der Gewinn- und Verlustrechnung diesen Spendengeldern zugeordnet werden müssen. Dabei wird häufig übersehen, dass dann gerade auch weite Teile der Personalaufwendungen in diesen Sonderausweis „Aufwendungen für satzungsmäßige Zwecke“ einbezogen werden müssten, was in der Praxis jedoch wiederum selten geschieht.

Im Übrigen wird häufig die Frage diskutiert, wie **projektbezogene** (also nicht allgemeine) Verwaltungskosten oder Kosten für Spenden-Mailings, die an gewerblich tätige Dritte für die Vorbereitung, Durchführung und Erfassung der Spenden gezahlt werden, in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen sind. In dieser Hinsicht stellt der Entwurf der Stellungnahme in Textziffer 39 lediglich fest, dass „Aufwendungen für Öffentlichkeitsarbeit, die unmittelbar der satzungsmäßigen Aufgabenerfüllung dienen, z. B. Kampagnen-, Bildungs- und Aufklärungsarbeit, die in der Satzung als eigenständiger Zweck verankert sind, als Mittelverwendung berücksichtigt werden sollen“.

Zu den projektbezogenen Verwaltungskosten gehören solche, die unmittelbar dem Projekt zuzurechnen sind. Dies können bei einem Auslandsprojekt z.B. für die Verwaltung vor Ort angefallene Miet-, Kommunikations- und Personalaufwendungen sein. Auch diese Kosten sind allerdings im Rahmen einer Gesamtkostendarstellung den entsprechenden Aufwandspositionen (im Beispiel Personalaufwand und sonstiger betrieblicher Aufwand) zuzuordnen. Die Stellungnahme sollte sich daher in Textziffer 38 eingangs nicht nur auf die Kosten der allgemeinen sondern auch der projektbezogenen Verwaltung beziehen.

Hinsichtlich der Mailingkosten kann nur ein Ausweis unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Betracht kommen, da diese nicht unmittelbar der satzungsmäßigen Zweckerfüllung

- 8 -

dienen. Mit diesen Aufwendungen erfolgt z.B. bei einer mildtätigen Organisation keine unmittelbare Hilfeleistung an bedürftige Personen.

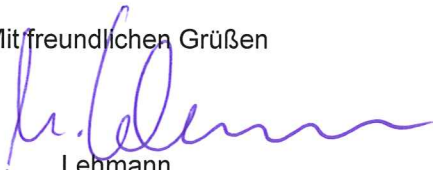
Angesichts der im Einzelfall möglichen relativen Bedeutung von projektbezogenen Verwaltungs- und Mailingkosten ist dann eine weitere Untergliederung der sonstigen betrieblichen Aufwendungen - wie in der Stellungnahme in Textziffer 38 vorgeschlagen - in der Gewinn- und Verlustrechnung oder im Anhang zu empfehlen.

5. Schlussbemerkung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass der Entwurf grundsätzlich die wesentlichen bilanziellen Probleme von Spenden sammelnden Organisationen behandelt. Im Bereich der Begriffsdefinition von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden, der Abgrenzung für noch nicht verwendeter Spenden zum Jahresende, der bilanziellen Behandlung von Zinserträgen aus der vorübergehenden Anlage von noch nicht verwendeten Spendengeldern und der Darstellung von projektbezogenen Verwaltungs-, Mailingkosten sollten aber noch Überarbeitungen vorgenommen werden.

Wir würden uns freuen, wenn Sie unsere Anmerkungen in die Stellungnahme aufnehmen könnten und stehen Ihnen auch für ein persönliches Gespräch in Düsseldorf gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Lehmann
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Anlage