

Dipl. Kfm. Manfred Mörsch

Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

53604 Bad Honnef, den 27. Mai 2009
Bahnhofstr. 8 (City-Passage)
Telefon 02224 / 9449-0
Telefax 02224 / 9449-90

┌ Dipl.Kfm. Manfred Mörsch Bahnhofstr. 8 53604 Bad Honnef ┐

Akten-Z.: MM/RW

IDW
Tersteegenstr. 14
40474 Düsseldorf

L

J

IDW ERS HFA 21 n. F. (Stand 5.12.2008)

Sehr geehrte Damen und Herren,

nachstehend einige Anmerkungen zur Neufassung des oben genannten Entwurfs, wobei ich gegebenenfalls auch auf IDW RS HFA 5 sowie IDW RS HFA 14 eingehen werde, da eine isolierte Betrachtung aus meiner Sicht nicht empfehlenswert ist.

1. Ist Ziffer 3 des Entwurfs so zu verstehen, dass z. B. eine Stiftung, die ihre Erträge überwiegend aus der Verwaltung des eigenen Vermögens erzielt und z. B. nur 10 Prozent der gesamten Erträge aus Spenden erhält, nicht von dieser Stellungnahme erfasst wird?

Es wird teilweise die Auffassung vertreten, meines Erachtens früher auch vom IDW, dass Zuwendungen zur Erhöhung des Stiftungsvermögens über die G + V gezogen werden sollten. Da - zumindest bei kleineren und mittelgroßen Stiftungen - derartige Zuwendungen von Jahr zu Jahr in sehr unterschiedlicher Höhe ausfallen können, könnte dies dazu führen, dass in einem Jahr IDW ERS HFA 21 anzuwenden ist und im anderen Jahr nicht.

Ich halte die Auffassung, Zustiftungen über die G + V zu ziehen, schon seit Jahren für falsch, da auch bei der Kapitalgesellschaft im Fall einer Kapitalerhöhung der Betrag der Erhöhung nicht über die G + V gezogen wird. Dies führt nämlich auch bei statistischen Zahlen, z. B. bei der Höhe des prozentualen Anteils der Verwaltungskosten an den gesamten Erträgen, zu sehr schwankenden Ergebnissen, was nicht gewollt sein kann. Erfolgt hierzu eine Klarstellung Ihrerseits, gegebenenfalls unter Ziffer 14 des Entwurfs?

2. Ist Ziffer 4 des Entwurfs so zu verstehen, dass Rücklagen nach § 58 Nr. 6 und 7 AO nicht als solche in der Bilanz gezeigt werden sollen? Ist das so zu verstehen, dass sie bei Stiftungen unter den Ergebnissrücklagen zu erfassen sind (Ziffer 51 IDW RS HFA 5) und nicht als solche gesondert ausgewiesen werden sollen?
3. Textziffern 11 bis 14 des Entwurfs der Verlautbarung befassen sich mit der Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung. Die Ausführungen zur Gliederung der G + V erscheinen mir einer weiteren Diskussion zu bedürfen. Sie empfehlen per Saldo das Umsatzkostenverfahren. In Textziffer 43 von IDW RS HFA 5 empfehlen Sie bei Stiftungen in der Regel das Gesamtkostenverfahren; für Vereine legen Sie sich in IDW RS HFA 14 meines Erachtens bisher nicht fest.

Unzweifelhaft handelt es sich bei der Masse der Spenden sammelnden Institutionen um steuerbegünstigte Körperschaften und nicht um gewerbliche Unternehmen. Warum ist man dann nicht so mutig und trägt diesem Umstand bei der Gliederung der G + V Rechnung?

Mir erscheint eine Gliederung, die die Besonderheiten dieser Organisationen direkt widerspiegelt, besser, als eine Gliederung zur Grundlage zu nehmen, die auf Wirtschaftsbetriebe/Gewerbebetriebe ausgerichtet ist. Der Aufsatz von Prof. Dr. Lothar Schruff, Jan Simon Busse und Jens M. Weillbrock in der WPg 2008 bietet hierzu doch einen guten Ansatz, wobei ich aus eigener Erfahrung geringfügige Änderungen vornehmen würde, wie sie sich aus dem nachstehenden Schema ergeben:

1. Spendenerträge
2. Zuschüsse
3. Mitgliedsbeiträge
4. Bußgelder
5. Sonstige Erträge
6. Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke
7. Verwaltungsaufwendungen
8. Werbeaufwendungen
9. Sonstige Aufwendungen
10. Ergebnis des ideellen Bereichs
11. Umsatzerlöse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben
12. Sonstige betriebliche Erträge
13. Aufwendungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben
14. Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs
15. Erträge aus Beteiligungen
16. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
17. Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
18. Zu-/Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
19. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
20. Ergebnis des Finanzbereichs
21. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
22. Sonstige Steuern
23. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
24. Entnahme aus Rücklagen
25. Einstellungen in Rücklagen

Bei Stiftungen könnte dann noch eine Überleitungsrechnung zum Mittelvortrag (s. Textziffern 51 und 61 IDW RS HFA 5) durchgeführt werden. Außerdem müsste klargestellt werden, ob Kosten zu Ehren der Stifter unter den Werbeaufwendungen mitzuerfassen sind oder unter den sonstigen Aufwendungen des ideellen Bereichs.

Viele Stiftungen, die überwiegend aus den eigenen Erträgen ihres Vermögens ihren Haushalt bestreiten, legen ihr Geld in Wertpapieren (Anleihen, Aktien) sowie in Grundbesitz an. Insoweit käme gegebenenfalls auch eine Sonderposition „Erträge aus übriger Vermögensverwaltung“ in Frage. In diesem Fall müsste meines Erachtens noch eine Position für die Abschreibung beim Grundbesitz eingefügt werden; ferner könnte die Position 20 dann umbenannt werden in „Ergebnis der Vermögensverwaltung (inklusive Finanzbereich)“.

Sie sollten auch beachten, dass bei den meisten Stiftungen in den Gremien nicht unbedingt Personen sitzen, die Jahresabschlüsse richtig lesen können; insoweit erscheint mir die Anwendung des reinen Umsatzkostenverfahrens nicht empfehlenswert.

Aus eigener Erfahrung bei zahlreichen Stiftungen und Vereinen weiß ich, dass eine an das HGB angelehnte G + V nur schwer durchzusetzen ist. Das liegt zum einen an den Personen in den Vorständen, aber zum anderen auch daran, dass man eine langjährige Praxis nicht aufgeben will, solange keine gesetzliche Verpflichtung hierzu besteht.

Mir scheint es daher empfehlenswert zweigleisig zu fahren. Für alle unternehmerisch tätigen Vereine und Stiftungen könnte eine Anlehnung an das HGB empfohlen werden; in allen anderen Fällen sollte den besonderen Umständen bei Vereinen und Stiftungen Rechnung getragen werden.

Da Sie mit dem nun vorliegenden Entwurf aus meiner Sicht teilweise von IDW RS HFA 5 abweichen, sollten Sie zumindest klarstellen, ob Ergebnisse aus Vermögensumschichtungen über die Gewinn- und Verlustrechnung zu ziehen sind oder direkt einer Rücklage zugeführt werden können. (Eventuell Auswirkung auf den relativen Anteil der Spenden an den gesamten Erträgen.)

4. Die in den Ziffern 18 bis 21 des Entwurfs empfohlene Vorgehensweise bei Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung erinnert mich sehr an die früher übliche und vor einigen Jahren vom IDW abgelehnte Praxis, die im steuerlichen Sinne noch nicht verwendeten Mittel (also die, die in den nächsten zwölf Monaten einer satzungsgemäßen Verwendung zugeführt werden müssen) einer Rückstellung zuzuführen.

Sofern die von Ihnen vorgeschlagene Lösung beibehalten werden sollte, müssten Sie jedoch eine Empfehlung für die Vorgehensweise bei Stiftungen/Vereinen aussprechen, die sich zwar über Spenden finanzieren, aber auch noch weitere Ertragszuflüsse haben.

Kann in den vorgenannten Fällen unterstellt werden, dass zunächst die Spenden einer Verwendung zugeführt worden sind und z. B. die Erträge aus Vermögensverwaltung und Bußgeldern erst nachher als verwendet gelten?

5. Ziffer 23 (und dies gilt analog für Ziffer 19) erscheint mir über das erforderliche Maß hinauszugehen. Mit der Verausgabung des Spendenbetrags zur Anschaffung von Gegenständen des Anlagevermögens ist aus meiner Sicht eine mögliche Verpflichtung zur Mittelverwendung erfüllt. Bei bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden kann aus meiner Sicht - aber wirklich nur in Einzelfällen - eine Verpflichtung zur Bildung einer Zahlungsrückstellung bestehen, wenn z. B. ein Vermögensgegenstand nur kurzfristig gehalten wird und eindeutige vertragliche Vereinbarungen mit dem Spender bestehen.
6. In Textziffer 29 sprechen Sie das Saldierungsverbot bei Erhalt von Sachspenden pp. mit Auflagen und Verpflichtungen an. Ich stimme Ihnen hier in der Auffassung voll zu, jedoch sprechen Sie nicht Vorgänge von Schenkungen mit Vorbehaltsnießbrauch an (z. B. als Zustiftung bei einer Stiftung).

Soll das Saldierungsverbot auch gelten bei Schenkung eines Einfamilienhauses unter Vorbehaltsnießbrauch für den Schenker? Hierzu vermissemich eine Aussage. Meines Erachtens sollte bei Schenkungen mit Vorbehaltsnießbrauch eine Saldierung erlaubt sein. Dem könnte allerdings die Neufassung von § 246 Abs. 2 HGB entgegenstehen. Wenn ich nicht saldiere, wie ist dann künftig jährlich die verminderte Lebenserwartung des Berechtigten zu berücksichtigen und wie ist bei Wegfall des Vorbehaltsnießbrauchs zu verfahren (außerordentlicher Ertrag?, Rücklage aus Vermögensumschichtung?, nachträgliche Erhöhung der Zustiftung)?

7. Ist Textziffer 41 so zu verstehen, dass eine Gliederung, wie von mir in Punkt 3 dargestellt, durchaus Ihrerseits akzeptiert wird?

Bei Ihren gesamten Ausführungen kann ich mich nicht des Eindrucks erwehren, dass Ihnen nur die großen Organisationen vorschweben und Sie dabei verkennen, dass es sich bei der Masse der Vereine und Stiftungen, die gegebenenfalls Ihr Kriterium der Spenden sammelnden Organisationen erfüllen, um relativ kleine Organisationen mit einem niedrig gehaltenen Verwaltungsaufwand handelt. Insgesamt bin ich, unabhängig von meiner Kritik, darüber froh, dass Sie eine Nachfolgeregelung für die Stellungnahme HFA 4/1995 finden wollen.

Für eventuelle Rückfragen stehe ich Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen