

Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen IDW RS HFA 21

Berlin 27. April 2010

Dr. Reiner-Peter Doll
Wirtschaftsprüfer Steuerberater



Gliederung

- I. **Einführung**
- II. Einzelfragen zur Rechnungslegung
Spenden sammelnder Organisationen
nach IDW RS HFA 21
- III. Zusammenfassung

I. Einführung

- Bisherige Veröffentlichungen des IDW zur Rechnungslegung von Non- Profit- Organisationen
 - IDW HFA 4/1995
 - IDW RS HFA 14
 - IDW RS HFA 5
 - IDW ERS HFA 21 n. F.
- Weitere Veröffentlichungen des IDW zur Prüfung von Non- Profit- Organisationen
 - IDW PS 750
 - IDW PS 740

Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen IDW HFA 4/1995

- Für Spenden sammelnde Organisationen gilt kein Sonderrecht.
- Kernaufgaben der Rechnungslegung sind die Dokumentation- und Informationsfunktion; hierzu sind die Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung (vgl. §§ 238 ff HGB) zu beachten.

Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen IDW HFA 4/1995

- Die Rechnungslegung erfolgt in Form eines Jahresabschlusses oder einer Jahresrechnung (=Vermögensrechnung nebst Einnahmen- und Ausgabenrechnung).
- Für noch nicht zweckentsprechend eingesetzte, zweckgebundene Spenden ist (ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung) eine Verbindlichkeit zu bilanzieren, die erst mit Zweckerfüllung verbraucht oder bei Wegfall der Verpflichtung aufgelöst werden sollte.

Rechnungslegung von Stiftungen

IDW RS HFA 5

- Die Rechnungslegungspflichten von Stiftungen sind in §§ 86ff BGB in Verbindung mit §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB definiert.
- Diese Vorschriften regeln grundsätzlich nur Mindestanforderung an eine Rechenschaft, insbesondere mit der Zielsetzung der Feststellbarkeit einer etwaigen Überschuldung (§§ 86, 42 BGB).
- Ziele der Rechnungslegung sind Dokumentation, Rechenschaft und Kapitalerhaltung der Stiftung.
- Weitergehende Verpflichtungen bestehen in einzelnen Landesstiftungsgesetzen.

Rechnungslegung von Vereinen

IDW RS HFA 14

- Grundlagen der Rechnungslegung nach § 666 BGB (§§ 259f BGB) definieren nur Mindestanforderungen.
- Zwecke der Rechnungslegung sind Dokumentation, Rechenschaft, Information und Gläubigerschutz.
- Ansonsten gelten die allgemeinen Grundsätze einer ordnungsmäßigen Rechnungslegung.
- Vereine mit entsprechender Größe, die aufgrund komplexer Geschäftsvorfälle eine Finanzbuchhaltung erfordern, sollten ein Rechnungswesen nach den handelsrechtlichen Vorschriften einrichten.

Gliederung

- I. Einführung
- II. Einzelfragen zur Rechnungslegung
Spenden sammelnder Organisationen
nach IDW RS HFA 21**
- III. Zusammenfassung

II. Einzelfragen zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen

- **Begriff der „Spende“ und Begriff der „Spenden sammelnden Organisation“**
- Die „Ertragswirksame Vereinnahmung“ von Spenden als zentrales Thema der Verlautbarung
 - Problemstellungen
 - Lösung nach IDW RS HFA 21

Begriff der „Spende“

- Nach allgemeinem Sprachgebrauch verwendet das IDW den Begriff Spende.
- Im Einkommensteuergesetz und in der Abgabenordnung wird der Begriff der Zuwendung verwendet.
- Im BGB findet sich weder der Begriff der „Spende“, noch der „Zuwendung“, sondern nach § 516 BGB die Schenkung als unentgeltliche Zuwendung.

Begriff der „Spenden sammelnden Organisation“

- Die Tätigkeit Spenden sammelnder Organisationen ist ganz oder teilweise darauf ausgerichtet Geldmittel, Sachmittel sowie Arbeitsleistungen und/oder Dienstleistungen als freigiebige Zuwendungen (ohne Gegenleistung) entgegenzunehmen und sie für die durch ihre Satzung bestimmten Förderzwecke einzusetzen.

II. Einzelfragen zur Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen

- Begriff der „Spende“ und Begriff der „Spenden sammelnden Organisation“
- **Die „Ertragswirksame Vereinnahmung“ von Spenden als zentrales Thema der Verlautbarung**
 - Problemstellungen
 - Lösung nach IDW RS HFA 21

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden

Problemstellungen

- Wann entsteht der Anspruch, d.h. eine bilanzierungspflichtige Forderung, aus einem Spendenversprechen (?) oder erst mit Übergang des Eigentums an der Spende (Geld oder Sache)?
- Was ist eine „freie Spende“? Freie Spenden sind spätestens im Zeitpunkt des Zuflusses ertragswirksam zu erfassen.
- Wie sind Spenden mit Wunsch („Wunsch-Spende“), Empfehlungen, oder Ratschläge für die Verwendung der Spende zu behandeln?

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden

Problemstellungen

- Wie sind Spenden mit „Zweckhinweis“ einzuordnen?
- Muss bei einem Zweckhinweis zwischen einem bestimmten und/oder einem allgemeinen Hinweis des Spenders, z.B. auf dem Überweisungsträger, unterschieden werden?
- Wie werden Spenden mit Zweckbindung und/oder Spenden unter Auflage bilanziell behandelt?

Ertragswirksame Vereinnahmung nach IDW RS HFA 21

- **Rückzahlungspflichtige „Spenden“** sind zunächst im Zugangszeitpunkt als Verbindlichkeit auszuweisen.
- Dabei handelt es sich in der Regel um Ausnahme-Tatbestände, in denen eine konkrete Vereinbarung zur Rückzahlung besteht; steuerlich handelt es sich zunächst noch nicht um eine Zuwendung (aber: keine Maßgeblichkeit ab VZ 2009).

Ertragswirksame Vereinnahmung nach IDW RS HFA 21

- Mit Erfüllung der Bedingung, z.B. Anschaffung eines **Vermögensgegenstandes des Anlagevermögens**, ist die Verbindlichkeit in einen Sonderposten für noch nicht verwendete Spenden einzustellen, der zukünftig aufgelöst wird.

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden nach IDW RS HFA 21

- Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung (sog. freie oder unbedingte Spenden) sind erst mit satzungsmäßiger Verwendung zu vereinnahmen.
- Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung für Vermögensgegenstände des Anlagevermögens sind nicht sofort mit Anschaffung bzw. Herstellung ertragswirksam zu vereinnahmen, sondern erst mit Abschreibung bzw. Verkauf der Anlagegüter korrespondierend aufzulösen.

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden nach IDW RS HFA 21

- Im Ergebnis sind alle freien Spenden zunächst ergebnisneutral in einem „Sonderposten für noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden“ auszuweisen.
- Es handelt sich um einen gesonderten Posten nach dem Eigenkapital, der erst als Spendenertrag aufzulösen bzw. auszuweisen ist, wenn der Aufwand aus der Verwendung der Spende entstanden ist.

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden nach IDW RS HFA 21

- Sofern es sich um die Verwendung von **Vermögensgegenständen des Umlaufvermögens** handelt, ist die ertragswirksame Vereinnahmung mit dem Verbrauch des Umlaufvermögens vorzunehmen.
- Der Gesamtbetrag der zugeflossenen Spenden sollte nachrichtlich in der Gewinn- und Verlustrechnung, in einer Vorspalte oder in einer Überleitungsrechnung im Anhang des Jahresabschlusses dargestellt werden.

Ertragswirksame Vereinnahmung von Spenden nach IDW RS HFA 21

Darstellung des Spendenertrags im Anhang oder in einer Vorspalte der Gewinn-/Verlustrechnung:

**Vereinnahmte Spendenmittel des
Geschäftsjahres**

+ verbrauchte Spendenmittel aus Vorjahren

- noch nicht verbrauchte Spendenmittel des Jahres

= Spendenertrag des Geschäftsjahres

Gliederung

- I. Einführung
- II. Einzelfragen zur Rechnungslegung
Spenden sammelnder Organisationen
nach IDW RS HFA 21
- III. Zusammenfassung**

III. Zusammenfassung

- Gegenstand des neuen Standards des IDW sind Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, d.h. vor allem die bilanzielle und ertragswirksame Behandlung von Spenden.
- Im übrigen finden insbesondere die Standards des IDW für Vereine (HFA RS 14) und Stiftungen (HFA RS 5) Anwendung.

III. Zusammenfassung

- Im Gegensatz zu erwerbswirtschaftliche Unternehmen steht nicht die Gewinn-Erzielung, sondern die satzungsmäßige Spendenverwendung im Vordergrund.
- Nach diesem Standard wird deshalb als maßgebliches Kriterium für die Ertragsrealisierung nicht die Vereinnahmung, sondern die Verwendung der Spenden angesehen.

III. Zusammenfassung

- Der Sonderposten ist weder Eigenkapital noch Fremdkapital; er ist erst mit Verwendung der Spenden ertragswirksam aufzulösen.
- Der Entwurf hat erhebliche Auswirkungen auf die Rechnungslegung der Spendensammelnden Organisationen, z.B. im Hinblick auf den Ergebnisausweis und die Eigenkapitalausstattung.

III. Zusammenfassung

- Der Rechnungslegungsstandard IDW RS HFA 21 hat unmittelbar „nur“ Einfluss auf die Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen im engeren Sinne.
- Es ist aber davon auszugehen, dass er mittelbar auch die bisher sehr unterschiedliche Rechnungslegung von anderen Non- Profit-Organisationen beeinflussen wird.

III. Zusammenfassung

■ Dies gilt:

- durch die wahlweise Anwendung des Standards für den Teilbereich „Spendenergebnis“ und
- durch die ansonsten ertragswirksame Sofortvereinbarung aller freien Spenden.

III. Zusammenfassung

■ Beispiel

- Verein hat Umsatzerlöse von 50 Mio. und Ergebnis aus Zweckbetrieb von 1,0 Mio.;
- Spendenergebnis (freie Spenden) beträgt 0,5 Mio.;
- Verein ist keine Spenden sammelnde Organisation i.e.S.; er kann aber freiwillig IDW RS HFA 21 anwenden;
- Das Jahresergebnis beträgt ohne Anwendung HFA 21 Mio. 1,5 bzw. mit Anwendung HFA 21 insgesamt Mio. 1,0.

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Dr. Reiner-Peter Doll
Wirtschaftsprüfer Steuerberater

www.falk-co.de

