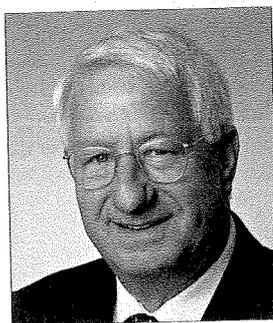


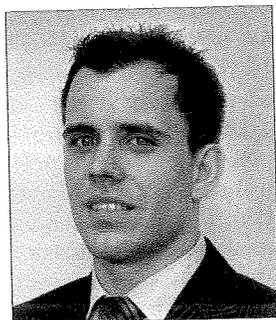
Zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen – Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 21 n. F.)

Von Prof. Dr. Lothar Schruff, Dipl.-Ök. Jan Simon Busse und Dipl.-Kfm. Tim Hoffmann



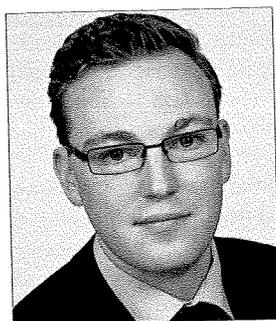
Prof. Dr. Lothar Schruff

Professur für Rechnungslegung und Prüfungswesen an der Georg-August-Universität Göttingen



Jan Simon Busse

Mitarbeiter an der Professur für Rechnungslegung und Prüfungswesen an der Georg-August-Universität Göttingen



Tim Hoffmann

Mitarbeiter im Accounting Services – National Office der PricewaterhouseCoopers AG WPG, Frankfurt a.M.

In der Rechnungslegungspraxis Spenden sammelnder Organisationen werden gleichartige Sachverhalte vielfach unterschiedlich behandelt. Vor diesem Hintergrund hat der HFA am 05.12.2008 die Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n. F.) verabschiedet. In diesem Beitrag werden wesentliche Fragestellungen dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung diskutiert und zudem Probleme behandelt, die sich bei der Anwendung der Stellungnahme ergeben können.

I. Einleitung

Im öffentlichen Leben der Bundesrepublik Deutschland und über ihre Grenzen hinaus spielen Spenden sammelnde Organisationen wie Brot für die Welt, die Kindernothilfe, UNICEF oder die Deutsche Krebshilfe eine wichtige Rolle. Sie konzentrieren sich darauf, staatliches Handeln zu stimulieren, zu korrigieren und zu ergänzen.¹ Die in Deutschland vorliegenden Zahlen zum jährlichen Spendenaufkommen schwanken dabei zwischen 2,6 und 7 Mrd. €.²

Spenden sammelnde Organisationen treten in unterschiedlichen Rechtsformen auf (z. B. eingetragene Vereine, Kapitalgesellschaften, Stiftungen des Privatrechts, Stiftungen des öffentlichen Rechts), wobei sie besonders häufig in der Rechtsform des eingetragenen Vereins organisiert sind.³ Hinsichtlich der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen gelten in Abhängigkeit von der Rechtsform der jeweiligen Organisation verschiedene gesetzliche Vorschriften. Dabei ergeben sich vor allem aus dem Erhalt und der Verwendung von Spenden Rechnungslegungsfragen, mit denen sich die Literatur bisher kaum befasst hat.⁴ Im Ergebnis werden in der Praxis gleichartige Sachverhalte in der Rechnungslegung

Spenden sammelnder Organisationen vielfach unterschiedlich behandelt.⁵

Nicht zuletzt aus diesem Grund hat der HFA am 05.12.2008 die Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n. F.)⁶ verabschiedet. Diese IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung soll die Abschnitte A und B der Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen ersetzen.⁷ Gegenstand der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung sind die Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, die sich aus dem Eingang und der Verwendung von Spenden ergeben.

Der vorliegende Beitrag setzt sich mit den wesentlichen Fragestellungen auseinander, die im Rahmen von IDW ERS HFA 21 n.F. behandelt werden. Darüber hinaus werden Fragestellungen untersucht, die sich bei Anwendung dieser Stellungnahme ergeben. Da Spenden sammelnde Organisationen überwiegend in der Rechtsform des eingetragenen Vereins organisiert sind, wird im Folgenden aus Vereinfachungs-

1 Vgl. Schneider, WiSt 1995, S. 623.

2 Vgl. Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (Hrsg.), DZI Spenden-Almanach 2008/09, Berlin 2008, S. 6.

3 Vgl. Busse/Wellbrock, ZöGU 2008, S. 174 f.

4 Ähnlich Walz, in: Hopt/von Hippel/Walz (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 2005, S. 261.

5 Vgl. etwa Lehmann, DB 2006, S. 1281.

6 Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n. F.), WPG Supplement 1/2009, S. 42–50.

7 Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, WPG 1995, S. 698–701.

gründen ausschließlich auf diese Rechtsform eingegangen.⁸

II. Das Handelsgesetzbuch als Rechnungslegungssystem für Spenden sammelnde Organisationen

Spenden sammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins sind durchweg gemeinnützig.⁹ Mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit wird allgemein der steuerliche Tatbestand bezeichnet, an den die Einzelsteuergesetze die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen knüpfen. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist dabei durch ein Nebeneinander von Abgabenordnung (AO) und Einzelsteuergesetzen gekennzeichnet: Während die verschiedenen steuerlichen Vergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen enthalten sind, regeln die §§ 51 bis 68 AO die allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.¹⁰

Wesentliche Finanzierungsquellen Spenden sammelnder Organisationen können neben der Vereinnahmung von Spenden die Einnahme von öffentlichen Zuwendungen, Mitgliedsbeiträgen und Bußgeldern sein. Darüber hinaus können Spenden sammelnde Organisationen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, aus einem Zweckbetrieb sowie aus der Vermögensverwaltung Überschüsse erwirtschaften, die zusätzlich zur Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke eingesetzt werden.¹¹ Gleichwohl stellt für eine Vielzahl solcher Organisationen die Sammlung von Spenden die Haupteinnahmequelle dar, so dass die Spendenhöhe maßgeblich über den Umfang der satzungsmäßigen Arbeit entscheidet.¹²

Für Spenden sammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins gelten die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Hinsichtlich der Rechnungslegung findet sich lediglich in § 27 Abs. 3 BGB ein Verweis auf die für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664 bis 670 BGB, wonach der Vorstand des Vereins gemäß § 666 BGB verpflichtet ist, gegenüber den Mitgliedern Rechenschaft über die Geschäftsführung abzulegen.¹³ Der Umfang der Rechnungslegung erstreckt sich entsprechend § 259 Abs. 1 BGB auf eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben.¹⁴ Zusätzlich ist der Vorstand verpflichtet, in gewissen Abständen oder nach Anforderung der Vereinsmitglieder ein Vermögensbestandsverzeichnis nach § 260 Abs. 1 BGB vorzulegen.¹⁵ Weitere Rechnungslegungsinstrumente wie Bilanz und Erfolgsrechnung sind nach den Vorschriften des BGB nicht aufzustellen. Auch zusätzliche Erläuterungen sind nicht erforderlich.¹⁶ Insofern tendieren die Rechnungslegungsvorschriften des BGB zu Minimalstandards.¹⁷

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 ff. HGB) sind für Spenden sammelnde Organisationen in der Rechtsform des einge-

tragenen Vereins regelmäßig nicht verpflichtend, da diese Organisationen grundsätzlich die Kaufmannseigenschaft i.S. des Handelsgesetzbuches nicht erfüllen.¹⁸ Dennoch wendet eine Vielzahl solcher Organisationen aufgrund einer Satzungsverpflichtung freiwillig das HGB-Rechnungslegungssystem an.¹⁹ Einige Organisationen beachten dabei die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften (§§ 238 bis 263 HGB). Andere Organisationen wenden zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften i.S. des § 264a HGB an (§§ 264 bis 289 HGB).

Grundsätzlich erscheint die Anwendung der Vorschriften des Handelsgesetzbuches für die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen sachgerecht, da das Handelsgesetzbuch ein in Deutschland anerkanntes und verbreitetes Rechnungslegungssystem ist, das aufgrund seines Abstraktionsgrades auch die Abbildung nicht explizit angesprochener Einzelfälle erlaubt.²⁰

Sowohl Spenden sammelnde Organisationen, die nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften anwenden, als auch Organisationen, die zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandels-gesellschaften i.S. des § 264a HGB beachten, müssen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) eine Bilanz sowie eine Erfolgsrechnung aufstellen.²¹ Bei Aufstellung der Bilanz sowie der Erfolgsrechnung ergeben sich für Spenden sammelnde Organisationen vor allem durch den Eingang und die Verwendung von Spenden Rechnungslegungs-

13 Die Rechnungslegung hat die Aufgabe, den Stakeholdern einer Spenden sammelnden Organisation (z.B. Spendern oder ehrenamtlichen Mitarbeitern) Informationen bereitzustellen, die sie für ihre organisationsbezogenen Entscheidungen und zur Kontrolle der Zielerreichung benötigen. Neben der Informationsfunktion ist die Einkommensbemessungsfunktion eine weitere Funktion der Rechnungslegung, die für Spenden sammelnde Organisationen jedoch nicht relevant ist, da solche Organisationen grundsätzlich gemeinnützig sind und der Erhalt der Gemeinnützigkeit nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO u.a. an die Voraussetzung geknüpft ist, dass Mitglieder oder Gesellschafter einer Spendenorganisation keine Gewinne aus den Mitteln der Organisation erhalten dürfen; vgl. analog Krönert, Grundsätze informationsorientierter Rechnungslegung, Sternenfels 2001, S. 7f.

14 Vgl. Siegel, Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, Köln 2007, S. 196f.; Lutter, BB 1988, S. 490f.

15 Vgl. Hoppen, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., München 2005, § 18, Rn. 2.

16 Vgl. Lutter, BB 1988, S. 490f.

17 Weitere Rechnungslegungsvorschriften ergeben sich aus dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Teil der Abgabenordnung (vgl. Hoppen, a.a.O. (Fn. 15), § 18, Rn. 12f.).

18 Vgl. zu den Ausnahmen von dieser Regel Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., München 2009, S. 36f.

19 Vgl. Busse/Wellbrock, ZögU 2008, S. 174f.

20 Vgl. analog Pellens, in: Köhler/Küpper/Pfingsten (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1547. Zum gleichen Ergebnis kommt Löwe, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, Berlin 2003, S. 205ff.

21 Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), WPg 2006, S. 695, Rn. 24f. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.

8 Allerdings gelten die nachfolgenden Ausführungen auch für Spenden sammelnde Organisationen in anderen Rechtsformen. Darüber hinaus sind die für die jeweilige Rechtsform der Spenden sammelnden Organisation maßgeblichen Rechnungslegungsvorschriften anzuwenden (vgl. IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 43, Rn. 1).

9 Vgl. Busse/Wellbrock, ZögU 2008, S. 174f. Zum Gemeinnützigkeitsrecht vgl. im Detail Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008.

10 Vgl. Hüttemann, a.a.O. (Fn. 9), § 1, Rn. 1.

11 Vgl. Halfar, in: Arnold/Maelicke (Hrsg.), Lehrbuch für Sozialwirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 410ff.

12 Vgl. Schneider, WiSt 1995, S. 625; Priller/Sommerfeld, Wer spendet in Deutschland?, Berlin 2005, S. 4.



Abb. 1: Zivilrechtliche Einordnung von Spendenformen

fragen, mit denen sich die Literatur bisher kaum befasst hat. Beispielhaft kann hier die Frage nach dem Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Spenden genannt werden.

Dieser Problematik hat sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) mit *IDW ERS HFA 21 n.F.* angenommen, der sich insbesondere im Abschnitt 3 mit Rechnungslegungsfragen bei der Aufstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses und ggf. eines Lageberichts beschäftigt.²² Nachfolgend werden die wesentlichen Fragestellungen des Standards dargestellt und, wenn notwendig, ausgelegt.

III. Einzelfragen zur Rechnungslegung über Spenden

1. Formen von Spenden aus zivilrechtlicher Sicht

Aus zivilrechtlicher Sicht stellt sich die Frage, wie die mit einer Spende verbundene Vermögensübertragung einzuordnen ist. In der einschlägigen Literatur und in der Rechtsprechung werden Spenden entweder als fiduziarische Vermögensübertragung zur Durchführung eines Auftragsvertrages (§§ 662 ff. BGB) oder als Schenkung (§§ 516 ff.

BGB) qualifiziert.²³ Grundsätzlich ist eine Spende immer dann als Schenkung anzusehen, wenn sie an eine ausschließlich mildtätige, gemeinnützige oder kirchliche Zwecke verfolgende juristische Person erfolgt, die die Spende satzungsgemäß oder innerhalb ihres gesetzlichen Zwecks verwendet.²⁴ Anders als im Falle einer fiduziarischen Vermögensübertragung, bei der die Mittel für dem Empfänger fremde Zwecke eingesetzt werden, werden die Mittel hier gerade nicht für einen dem Empfänger fremden Zweck eingesetzt, sondern für den eigenen Zweck der Organisation. Dementsprechend ist eine Schenkung auch nicht deswegen zu verneinen, weil die Spende sofort wieder für mildtätige, gemeinnützige oder kirchliche Zwecke verwendet wird und damit keine dauerhafte Vermögensmehrung beim Empfänger vorliegt, denn die juristische Person ist von ihrem Zweck nicht zu trennen und verwendet die Spende damit für sich selbst.²⁵ Dies gilt auch dann, wenn die Spenden sammelnde Organisation die

Zuwendung satzungsgemäß im vollen Umfang an Dritte weiterleitet, da ihr auch in diesem Fall zumindest der immaterielle Vorteil der Förderung des Satzungszwecks verbleibt.²⁶

Spenden können unterschiedlich ausgestaltet werden. Dies wirft die Frage auf, welchen Schenkungsformen die unterschiedlichen Ausgestaltungen zuzuordnen sind (vgl. Abb. 1). Im Falle, dass ein Spender an seine Zuwendung eine Auflage knüpft (z. B. die Verwendung der Spende für den Bau einer Gesundheitsstation in der Region Mogadischu) und er sich mit der Spenden sammelnden Organisation auf eine einklagbare Verpflichtung der Aufлагenerfüllung einigt, liegt eine Schenkung unter Auflage vor.²⁷ Eine Spende wird dabei i. d. R. nur dann als Schenkung unter Auflage ausgestaltet werden, wenn ein hoher Geldwert gespendet wird und/oder eine persönliche Beziehung zwischen Spender und Spenden sammelnder Organisation vorliegt.

Die Schenkung unter Auflage wird in den §§ 525 bis 527 BGB geregelt. Bei dieser Schenkungsform haben die Schenker bei Nichterfüllung der Aufлагenerfüllung zunächst den Erfüllungsanspruch.²⁸ Dadurch erlangt der Spender die Möglichkeit, die Spenden sammelnde Organisation bei Nichterfüllung der Aufлагenerfüllung auf die vereinbarte Verwendung der Spende zu verklagen. Neben dem Erfüllungsanspruch sind bei Nichterfüllung auch Schadensersatzansprüche nach §§ 280, 281, 283 und/oder 286 BGB möglich. Allerdings wird der Nachweis eines Schadens nur schwer zu erbringen sein.²⁹ Zudem räumt § 527 BGB dem Spender bei Nichterfüllung der Aufлагenerfüllung ein Rückforderungsrecht ein, falls er der Spenden sammelnden Organisation erfolglos eine angemessene Frist zur Aufлагenerfüllung gewährt hat.³⁰ Entsprechendes gilt, wenn die Auflage nicht erfüllt wird, weil die Aufлагenvollziehung für die

22 Dagegen beschäftigt sich Abschn. 4. mit Rechnungslegungsfragen bei Aufstellung einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie eines Vermögensbestandsverzeichnisses. Hierauf wird in diesem Beitrag nicht näher eingegangen.

23 Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 516, Rn. 100; Schmid, Stiftungsrechtliche Zuwendungen im Erb- und Familienrecht, Berlin 2007, S. 54.

24 Ähnlich Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Berlin 2005, § 516, Rn. 29. Anderer Auffassung ist Ley, in: Borgmann-Quade (Hrsg.), Stichwort Spendenwesen, Berlin 1982, S. 109.

25 Vgl. Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 516, Rn. 29.

26 Vgl. Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 525, Rn. 21.

27 Vgl. analog Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 525, Rn. 16.

28 Vgl. Erman/Herrmann, in: Westermann (Hrsg.), BGB, 12. Aufl., Köln 2008, § 527, Rn. 1.

29 Vgl. analog Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 527, Rn. 1.

30 Zu den Voraussetzungen des Rückforderungsanspruchs vgl. Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 527, Rn. 4; Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 527, Rn. 2.

Spenden sammelnde Organisation unmöglich ist.³¹

Bei einer Auflagenspende liegt Unmöglichkeit vor, wenn die Spenden sammelnde Organisation die Auflage keinesfalls erfüllen kann.³² Dagegen kann von Unmöglichkeit nicht bereits dann gesprochen werden, wenn der Organisation die Aufgabenvollziehung vorübergehend durch bestimmte Ereignisse (z. B. Naturkatastrophen) verwehrt ist. Vielmehr muss feststehen, dass die Aufgabenerfüllung auch zukünftig nicht erfolgen kann.³³ Im Ergebnis wird der Fall der Unmöglichkeit in der Praxis allenfalls in seltenen Ausnahmefällen anzutreffen sein. Dennoch stellt sich die Frage, durch wen die Unmöglichkeit der Aufgabenvollziehung festzustellen ist. Letztlich können hierüber nur die bei der Spenden sammelnden Organisation verantwortlichen Personen (Geschäftsführer, Vorstand, etc.) entscheiden. Die Entscheidung darüber sollte schriftlich dokumentiert und begründet werden.³⁴ Gemäß dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) haben die verantwortlichen Personen die Spender grundsätzlich darüber zu informieren, dass die Erfüllung der Auflage nicht mehr möglich ist.

Spenden sammelnde Organisationen rufen vielfach mittels Internet, Mailings, Rundfunk, Fernsehen und Printmedien zu Spenden für bestimmte Zwecke auf (z. B. Spendenaufruf für ein konkretes Projekt oder Land).³⁵ Sofern der Spender einen Überweisungsvordruck mit diesem Verwendungszweck verwendet, wird in diesem Beitrag von einer Zweckspende gesprochen. Für diese Spendenform stellt sich die Frage, ob sie als Zweckspende oder als Hoffnungsspende einzuordnen ist. Bei der Zweckspende bezweckt der Schenker, den Beschenkten zu einer Leistung zu bestimmen.³⁶ Im Unterschied zur Zweckspende unter Auflage wird bei der Zweckspende jedoch keine vertragliche Einigung über eine einklagbare Ver-

pflichtung getroffen, sondern lediglich ein bestimmter Zweck, der mit der Schenkung erreicht werden soll, zur Geschäftsgrundlage gemacht.³⁷ Bei einer Zweckspende hat der Spender für den Fall, dass die Zweckerreicherung unmöglich wird, nach überwiegender Rechtsprechung mit Zustimmung der herrschenden Lehre in der Literatur ein Rückforderungsrecht nach § 812 Abs. 1 Satz 2, 2. Fall BGB.³⁸

Abzugrenzen sind die Schenkung unter Auflage und die Zweckspende von der Hoffnungsspende. Hier bringt der Schenker mit der Schenkung lediglich seinen Wunsch zum Ausdruck, dass der Beschenkte eine bestimmte Handlung vornimmt oder unterlässt, ohne dass dies rechtlich verbindlich wäre. Entsprechendes gilt, wenn die Schenkung mit einem Rat oder einer Empfehlung verbunden wird oder der Schenker nur den Beweggrund für die Schenkung dem Beschenkten angibt.³⁹ Bei Nichtbeachtung des Wunsches, des Rates, der Empfehlung oder des Beweggrundes werden keine Rechtsfolgen ausgelöst.⁴⁰

Folglich ist die für die Einordnung der Zweckspende entscheidende Frage, ob der Spender tatsächlich den Zweck zur Geschäftsgrundlage gemacht hat oder ob er der Organisation mit dem Verwendungszweck auf dem Überweisungsträger lediglich den Beweggrund für seine Spende angibt. Spenden sammelnde Organisationen versuchen mittels Spendenaufrufen u. a. auf die Notwendigkeit von Spenden für bestimmte Ereignisse (z. B. Naturkatastrophen) aufmerksam zu machen. Erst mit diesen Informationen werden Individuen vielfach dazu bewegt, für den angegebenen Zweck zu spenden. Bei solchen Spendenaufrufen ist die Zweckbestimmung grundsätzlich nicht die bestimmte Vorstellung des Spenders, sondern vielmehr das auslösende Ereignis für die Spende. Somit kann der Verwendungszweck auf dem Überweisungsträ-

ger i. d. R. eher den Beweggründen des Spenders zugeordnet werden.

Im Falle, dass ein Spender Geld ohne Nennung eines Verwendungszwecks überweist, liegt eine freie Spende vor. In der einschlägigen Literatur wird teilweise die Auffassung vertreten, dass eine solche Spende als Schenkung unter Auflage einzuordnen ist.⁴¹ Dieser Auffassung kann nicht zugestimmt werden. Zwar erwarten Spender von der begünstigten Organisation, dass sie die Spende für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Da sich dieses aber bereits aus dem Gemeinnützigkeitsrecht ergibt, liegt hier keine zusätzliche Nebenabrede mit der Organisation vor.⁴²

Der HFA des IDW unterscheidet in seiner Stellungnahme Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung und bedingt rückzahlungspflichtige Spenden.⁴³ Ein bloßer Zweckhinweis begründet dabei keine Rückzahlungsverpflichtung der Spenden sammelnden Organisation gegenüber dem Spender.⁴⁴ Dagegen liegt eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende vor, „wenn die Spende von vornherein mit einer konkreten Bedingung hinsichtlich ihrer Verwendung verbunden ist und der Spender aufgrund der noch nicht erfolgten Erfüllung der Bedingung einen Rückforderungsanspruch gegenüber der Spenden sammelnden Organisation hat.“⁴⁵ Nach dieser Definition könnte eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende als Schenkung unter Auflage eingeordnet werden. Hier besteht jedoch das Problem, dass die Merkmale der Schenkung unter Auflage nicht durchweg mit der Definition der bedingt rückzahlungspflichtigen Spende i. S. der IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung übereinstimmen. Denn bei einer Schenkung unter Auflage entsteht erst dann ein Rückforderungsrecht, wenn der Spender der Organisation erfolglos eine an-

31 Vgl. Erman/Herrmann, a.a.O. (Fn. 28), § 527, Rn. 1.

32 Vgl. Ernst, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2007, Bd. 2, § 275, Rn. 51.

33 Vgl. Ernst, a.a.O. (Fn. 32), § 275, Rn. 52.

34 Vgl. Lehmann, DB 2006, S. 1283.

35 Vgl. Lehmann, DB 2006, S. 1282.

36 Vgl. Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 525, Rn. 8.

37 Vgl. Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 525, Rn. 16; Erman/Herrmann, a.a.O. (Fn. 28), § 516, Rn. 17.

38 Vgl. Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 525, Rn. 8; Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 525, Rn. 33; Ley, a.a.O. (Fn. 24), S. 116.

39 Vgl. Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 525, Rn. 8; Weidenkaff, in: Palandt, BGB, 67. Aufl., München 2008, § 525, Rn. 6f; Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 525, Rn. 18.

40 Vgl. Koch, a.a.O. (Fn. 23), § 525, Rn. 8.

41 Vgl. von Hippel, Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen, Tübingen 2007, S. 197 ff.

42 Vgl. Erman/Herrmann, a.a.O. (Fn. 28), § 525, Rn. 2. Danach bedeutet Leistung mindestens, dass der Beschenkte zu mehr verpflichtet wird als zu dem, was sich für ihn ohnehin kraft Gesetzes aus der Zuwendung des Schenkungsgegenstands ergibt.

43 Vgl. IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 15.

44 Vgl. IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 16.

45 IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 17.

gemessene Frist zur Aufлагenerfüllung gesetzt hat oder eine Unmöglichkeit der Aufлагenerfüllung vorliegt.⁴⁶ Darüber hinaus hat der Spender bei einer Schenkung unter Auflage zunächst den Erfüllungsanspruch.⁴⁷

Falls eine Spende als reine Schenkung oder Hoffnungsschenkung ausgestaltet wird, können diese Spendenformen dem Begriff der „Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung“ subsumiert werden, da bei diesen Schenkungsformen kein Rückforderungsrecht des Spenders entstehen kann. Im Folgenden werden die Begriffe „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und „bedingt rückzahlungspflichtige Spenden“ verwendet. Dabei werden dem Begriff „bedingt rückzahlungspflichtige Spenden“ Spenden in Form einer Schenkung unter Auflage und dem Begriff „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ Spenden in Form einer reinen Schenkung und einer Hoffnungsschenkung subsumiert.

2. Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Soweit eine Spenden sammelnde Organisation eine Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung vereinnahmt, führt dies auf Seiten der Organisation zu einem Vermögenszuwachs, so dass bei der Organisation zu einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt ein Ertrag zu realisieren ist.⁴⁸ Dies wirft die Frage auf, ob und unter welchen Voraussetzungen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bereits im Zeitpunkt ihres Zugangs als Erträge erfasst werden dürfen oder nach welchen Grundsätzen sie möglicherweise auf künftige Perioden zu verteilen sind.

Grundsätzlich werden im unternehmerischen Bereich nach dem Realisationsprinzip Erträge dann in der Erfolgsrechnung erfasst, wenn die zugrunde liegenden Vermögensgegenstände den

Sprung zum Absatzmarkt geschafft haben.⁴⁹ Der Überschuss einer Periode kann dann in einem zweiten Schritt nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach ermittelt werden, indem den Erträgen die Aufwendungen gegenübergestellt werden, die notwendig waren, um die Erträge der entsprechenden Periode zu erzielen.⁵⁰ Diesem Vorgehen liegt die Annahme zugrunde, dass zwischen den Erträgen und den Aufwendungen eine Mittel-Zweck-Beziehung besteht.⁵¹

Dagegen ist die Mittel-Zweck-Beziehung bei Spenden sammelnden Organisationen im ideellen Bereich umgekehrt. Hier werden satzungsmäßige Aufwendungen primär nicht verursacht, um Spenden zu vereinnahmen, sondern weil Spenden zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Somit dienen die Spenden als Mittel dem Zweck der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke.⁵² Entsprechend dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach sind somit den satzungsmäßigen Aufwendungen diejenigen Spenden gegenüberzustellen, die erforderlich sind, um diese Aufwendungen zu decken. Die Aufwendungen sind dabei in derjenigen Periode zu erfassen, in der sie wirtschaftlich verursacht sind.⁵³

Insofern stehen bei Spenden sammelnden Organisationen nicht die Erträge, sondern die satzungsmäßigen Aufwendungen, die durch die Spenden ermöglicht werden, im Mittelpunkt der Betrachtung. Im Ergebnis sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung nicht im Zeitpunkt des Zugangs, sondern erst, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, erfolgswirksam zu erfassen. Um diesen Sachverhalt im Jahresabschluss sachgerecht abbilden zu können, sind Spenden im Zeitpunkt des Zugangs zunächst in einen Passivposten einzustellen und in der Erfolgs-

rechnung erst dann auszuweisen, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.⁵⁴

Darüber hinaus steht entgegen dem Zweck von erwerbswirtschaftlich tätigen Unternehmen bei Spenden sammelnden Organisationen nicht die Gewinnerzielungsabsicht, sondern eine möglichst effiziente Verwendung der zugewendeten Mittel zur Erreichung der gemeinnützigen Satzungsziele im Vordergrund. Da die Organisationen aufgrund ihrer Gemeinnützigkeit über die Totalperiode keinen Überschuss erzielen dürfen,⁵⁵ sollte sich dies auch in der Erfolgsrechnung widerspiegeln, so dass die Prinzipien zur Aufwands- und Ertragsrealisation derart angepasst werden müssen. Ein ausgewiesener Jahresüberschuss würde den Rechnungslegungsadressaten lediglich zeigen, welche Spenden in der aktuellen Periode vereinnahmt und noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendet wurden. Werden Spenden – wie bislang üblich – im Zeitpunkt ihres Zugangs erfolgswirksam erfasst, so kann dies in den Fällen zu Verzerrungen des Periodenergebnisses führen,⁵⁶ in denen Spenden in der Zugangsperiode nicht komplett verwendet werden, wodurch grundsätzlich ein Jahresüberschuss ausgewiesen wird. Werden die Spenden dann in einer der folgenden Perioden verwendet, so würde die Spenden sammelnde Organisation grundsätzlich einen Jahresfehlbetrag ausweisen, der im Rahmen der Ergebnisverwendung durch eine Auflösung der Rücklagen kompensiert werden müsste. Diese Volatilität des Jahresergebnisses wird durch die Einstellung der Spenden in einen Passivposten vermieden, da nur der Teil der Spenden erfolgswirksam erfasst wird, der bereits satzungsmäßig verwendet worden ist. Hieraus folgt,

46 Vgl. Wimmer-Leonhardt, a.a.O. (Fn. 24), § 527, Rn. 4; Erman/Herrmann, a.a.O. (Fn. 28), § 527, Rn. 1.

47 Vgl. Erman/Herrmann, a.a.O. (Fn. 28), § 527, Rn. 1.

48 Vgl. analog Ewertowski, BB 1984, S. 1019; Wöhe/Döring, Bilanzierung und Bilanzpolitik, 9. Aufl., München 1997, S. 6. Zum Begriff des Ertrages vgl. Förtschle, in: Beck'scher Bilanzkommentar, 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 653.

49 Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 186 ff.

50 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzen, 9. Aufl., Düsseldorf 2007, S. 135.

51 Vgl. Baetge/Ziesemer, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Berlin/Bonn 2002, § 252 HGB, Rn. 187.

52 Zudem werden im ideellen Bereich i. d. R. Werbe- und Verwaltungsaufwendungen verursacht. Da diese Aufwendungen in Zusammenhang mit der satzungsmäßigen Tätigkeit anfallen, gelten nachfolgende Ausführungen gleichfalls.

53 Vgl. ADS, a.a.O. (Fn. 49), § 275 HGB, Rn. 238.

54 Vgl. IDW ERS HFA 21 n. F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 18.

55 Eine Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO der Grundsatz der Vermögensbindung. Sollte die Organisation aufgelöst oder aufgehoben werden oder ihr bisheriger steuerbegünstigter Zweck wegfallen, so müssen die bislang noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendeten Spenden anderen steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden. Diese Regelung soll verhindern, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigung gebildet hat, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird.

56 Vgl. IDW ERS HFA 21 n. F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 18.

dass die Organisation keinen Jahresüberschuss aus der Vereinnahmung und Verwendung von Spenden erzielen kann.⁵⁷

In dem Fall, dass Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung nach ihrer Vereinnahmung zur Finanzierung von Vermögensgegenständen des Anlagevermögens verwendet wurden, sind die Spenden zunächst weiterhin in dem Passivposten zu halten. Dieser ist in den Folgeperioden korrespondierend zu den Abschreibungen auf die Vermögensgegenstände erfolgswirksam aufzulösen.⁵⁸

Die Regelung, dass Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der Erfolgsrechnung in einen Passivposten einzustellen sind und erst bei Verwendung für satzungsmäßige Zwecke erfolgswirksam werden, wirft die Frage auf, ob es sich bei dem Passivposten um Eigenkapital, um eine Schuld, um einen Rechnungsabgrenzungsposten oder um einen Sonderposten eigener Art handelt.

Unter dem Eigenkapital sind der Gesellschaft von den Gesellschaftern oder Dritten zugeführte Mittel zu verstehen, die eine bestimmte Haftungsqualität aufweisen. Dies ist der Fall, wenn die Mittel im Insolvenz- oder Liquidationsfall nachrangig zurückgezahlt werden, in voller Höhe am Verlust teilhaben, grundsätzlich dem Unternehmen dauerhaft zur Verfügung stehen und lediglich erfolgsabhängig vergütet werden.⁵⁹ Dabei müssen alle Kriterien kumulativ erfüllt sein. Da Spenden grundsätzlich mit dem Ziel der zeitnahen Verwendung für satzungsmäßige Zwecke gegeben werden, ist jedoch bereits das Kriterium der Langfristigkeit nicht erfüllt. Somit sind Spenden nicht dem Eigenkapital zuzuordnen.

Für den Ansatz von Schulden ist der sog. Passivierungsgrundsatz zu konkreti-

sieren, da eine Legaldefinition für den Begriff der Schuld nicht existiert. Der Passivierungsgrundsatz legt die Kriterien fest, nach denen über das Vorliegen einer Schuld zu entscheiden ist.⁶⁰ Danach liegt eine Schuld dann vor, wenn zum Bilanzstichtag eine Verpflichtung der bilanzierenden Organisation vorliegt, mit der eine wirtschaftliche Belastung für die Organisation verbunden ist, welche quantifizierbar ist.⁶¹ Die Bilanzierung einer Schuld als Verbindlichkeit oder als Rückstellung ist abhängig davon, ob die Verpflichtung sicher oder unsicher ist und/oder ob die aus der Verpflichtung resultierende wirtschaftliche Belastung exakt oder lediglich in einer Bandbreite quantifizierbar ist. Ist sowohl das Bestehen als auch die Höhe der Verpflichtung sicher, so liegt eine Verbindlichkeit vor. Sind indes das Bestehen und/oder die Höhe der Verpflichtung unsicher, so ist die Verpflichtung als Rückstellung zu passivieren.⁶² Somit scheidet eine Passivierung einer Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung aus, da das Kriterium der Verpflichtung mangels Rückzahlungsverpflichtung nicht erfüllt ist.

Werden in einer Periode vereinnahmte Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bis zum Bilanzstichtag nicht erfolgswirksam erfasst, so begründen sie eine Einnahme, die in späteren Perioden zu einem Ertrag führt. Somit könnte eine Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten möglich sein. Allerdings muss zur Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens der Zeitraum, auf den sich die Einnahme bezieht, kalendermäßig im Voraus festgelegt oder zumindest (statistisch) berechenbar sein.⁶³ Folglich ist die Frage zu beantworten, ob bei den zum Bilanz-

stichtag im Passivposten enthaltenen Spenden der Zeitraum, in dem die Mittel verwendet werden sollen, berechenbar ist. Zunächst enthält der Passivposten Spenden, die noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendet wurden. Auch wenn diese gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO grundsätzlich im auf ihre Zuwendung folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen, kann der Zeitraum der Verwendung i. d. R. nicht bereits aus dem Sachverhalt, d. h. aus der Zuwendung der Spende, abgeleitet werden. Somit ist die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens in diesem Fall nicht möglich.

Neben den noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendeten Spenden enthält der Passivposten darüber hinaus Spenden, von denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert wurden. Da der Passivposten korrespondierend zu den Abschreibungen auf die Vermögensgegenstände aufzulösen ist, wird hier das Kriterium des berechenbaren Zeitraums erfüllt. Somit könnte theoretisch für Spenden, von denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erworben wurden, ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Da jedoch eine Abgrenzung der Mittel in einem Rechnungsabgrenzungsposten und einem Sonderposten aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit nicht sinnvoll erscheint, sind alle Spenden zunächst in einen Sonderposten einzustellen.⁶⁴ Im Ergebnis können Rechnungslegungsadressaten aus dem Sonderposten ablesen, wie viele Spenden zum Bilanzstichtag noch zur zukünftigen Verwirklichung der satzungsmäßigen Ziele zur Verfügung stehen, sofern Spenden, von denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert werden, zumindest im Anhang separat ausgewiesen werden.

Folgendes Beispiel verdeutlicht die bisherigen Ergebnisse:

Beispiel 1

Die Spenden sammelnde Organisation A vereinnahmt am 15.02.00 Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H.

57 Zu den Auswirkungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, eines Zweckbetriebs oder einer Vermögensverwaltung vgl. Kap. IV.

58 IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 45, Rn. 18. Bei aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanzierten Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden (z. B. Grund und Boden), entsteht ein Ertrag erst bei deren Abgang.

59 Vgl. Singhof, Das Eigenkapital der Kapitalgesellschaften, in: HDJ, Abt. III/2, Köln 2008, Rn. 7; ADS, a.a.O. (Fn. 49), § 246 HGB, Rn. 79–85; Stellungnahme HFA 1/1994: Zur Behandlung von Genussrechten im Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften, WPg 1994, S. 420.

60 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, a.a.O. (Fn. 50), S. 171. Mit dem Passivierungsgrundsatz wird die abstrakte Passivierungsfähigkeit nach den GoB ermittelt. Dagegen wird unter konkreter Passivierungsfähigkeit die rechtliche Voraussetzung für eine Passivierung nach den konkreten (Einzel-)Vorschriften des HGB verstanden.

61 Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele, a.a.O. (Fn. 50), S. 171. Mit Unterschieden im Detail vgl. auch ADS, a.a.O. (Fn. 49), § 246 HGB, Rn. 103; Hüttemann, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970, S. 8.

62 Vgl. Baetge/Ziesemer, a.a.O. (Fn. 51), § 252 HGB, Rn. 187.

63 Vgl. Kupsch, WPg 1984, S. 374; ADS, a.a.O. (Fn. 49), § 250 HGB, Rn. 115; Crezelius, DB 1998, S. 637 f.

64 Zum Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit vgl. Förtsche, in: Beck Bil.-Komm., a.a.O. (Fn. 48), § 243 HGB, Rn. 51 ff.

von 150 000 € und am 15.04.00 Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H. von 250 000 €. In der Periode 00 werden für 200 000 € Nahrungsmittel gekauft und in dem Land X verteilt. Darüber hinaus wird am 01.01.00 ein Vermögensgegenstand angeschafft (Anschaffungskosten: 100 000 €), der linear über fünf Jahre abgeschrieben wird. Der Vermögensgegenstand dient dabei der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke. Zudem fallen jeweils 25 000 € in den Bereichen Verwaltung und Werbung an.

Hieraus ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens⁶⁵ für die Periode 00 folgende Buchungssätze:

Bank	an	Sonderposten	150 000
Bank	an	Sonderposten	250 000
Vermögensgegenstand	an	Bank	100 000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf und Verteilung von Nahrungsmitteln)	an	Bank	200 000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Abschreibungen)	an	Vermögensgegenstand	20 000
Sonderposten	an	Spendenertrag	220 000
Verwaltungsaufwand	an	Bank	25 000
Sonderposten	an	Spendenertrag	25 000
Werbeaufwand	an	Bank	25 000
Sonderposten	an	Spendenertrag	25 000

Erfolgsrechnung zum 31.12.00

Spendenertrag	270 000
Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke	- 220 000
Werbeaufwendungen	- 25 000
Verwaltungsaufwendungen	- 25 000
Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0
Bestand des Sonderpostens zum 31.12.00	130 000

3. Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden

Neben Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung kann eine Spenden sammelnde Organisation bedingt rückzahlungspflichtige Spenden erhalten.⁶⁶ Analog zu Abschn. III.2. ist eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende

im Zeitpunkt ihres Zugangs in einen Passivposten einzustellen und erst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn die Spende für die auferlegte satzungsmäßige Leistung verwendet wird.⁶⁷ Demzufolge stellt sich auch hier die Frage, ob eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende im Zeitpunkt ihres Zugangs unter dem Eigenkapital, den Schulden, dem Rechnungsabgrenzungsposten oder einem Sonderposten zu passivieren ist. Aufgrund der fehlenden Langfristigkeit stellt eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende kein Eigenkapital dar.⁶⁸

Im vorliegenden Beitrag wird eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende als Schenkung unter Auflage eingeordnet.⁶⁹ Falls eine solche Spende am Bilanzstichtag noch nicht entsprechend der Bedingung verwendet werden konnte, besteht zu diesem Zeitpunkt bei der Spenden sammelnden Organisation entweder eine Verpflichtung zur Verwendung der Spende für die auferlegte satzungsmäßige Leistung oder eine Verpflichtung zur Rückzahlung der Spende, sofern eine vom Spender gesetzte Frist zur Aufлагenerfüllung erfolglos abgelaufen ist oder der Fall der Unmöglichkeit der Aufлагenerfüllung vorliegt.⁷⁰ Somit ist das Kriterium der Verpflichtung erfüllt. Darüber hinaus liegt das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung vor, da bei Erfüllung der Bedingung oder bei Rückzahlung sich bei der Spenden sammelnden Organisation eine Bruttovermögensminderung ergibt. Zudem ist die Höhe der Verpflichtung ebenfalls eindeutig. Entweder muss die Spende in Höhe ihres Zugangsbeitrags für die vorgegebene Bedingung verwendet oder an den Spender zurückgezahlt werden. Da alle Kriterien des Passivierungsgrundsatzes erfüllt sind, wird eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende im Zugangszeitpunkt nicht in den Sonderposten eingestellt, sondern als Verbindlichkeit passiviert.⁷¹

Beispiel 2 verdeutlicht die Abbildung einer bedingt rückzahlungspflichtigen

Spende im handelsrechtlichen Jahresabschluss:

Beispiel 2

In der Periode 00 erhält die Spenden sammelnde Organisation B eine Spende i. H. von 100 000 € mit der Bedingung, diese für das Projekt X zu verwenden. Das Projekt X wird in der Periode 00 lediglich geplant, mit einer Umsetzung ist erst in den Perioden 01 und 02 zu rechnen.

Hieraus ergibt sich folgender Buchungssatz für die Periode 00:

Bank	100 000	an	Verbindlichkeiten	100 000
------	---------	----	-------------------	---------

Die Erfolgsrechnung wird in der Periode 00 nicht berührt.

In der Periode 01 werden 50 000 € zur Realisierung des Projekts X verwendet. Hieraus ergeben sich folgende Buchungssätze für die Periode 01:

Verbindlichkeiten	50 000	an	Sonderposten	50 000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	50 000	an	Bank	50 000
Sonderposten	50 000	an	Spendenertrag	50 000

Da 50 000 € der ursprünglichen Spende noch nicht für das Projekt X verwendet worden sind, besteht zum Ende der Periode 01 weiterhin eine Verbindlichkeit für bedingt rückzahlungspflichtige Spenden i. H. von 50 000 €.

IV. Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von sonstigen Einnahmen des ideellen Bereichs sowie Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und Finanzbereich

Neben Spenden können Spenden sammelnde Organisationen im ideellen Bereich z. B. auch öffentliche Zuwendungen, Mitgliedsbeiträge oder Bußgelder vereinnahmen.⁷² Während Zuwendungen nach der *Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand*⁷³ behandelt und – sofern keine Rückzahlungsverpflichtung vorliegt – in den

67 Zum gleichen Ergebnis kommt auch IDW ERS HFA 21 n. F., WPg Supplement 1/2009, S. 46, Rn. 22.

68 Zum Begriff des Eigenkapitals vgl. Singhof, a.a.O. (Fn. 59), Rn. 7.

69 Vgl. Abschn. III.2.

70 Vgl. Abschn. III.2.

71 Vgl. IDW ERS HFA 21 n. F., WPg Supplement 1/2009, S. 46, Rn. 22.

72 Vgl. Kap. II.

73 *Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand*, WPg 1984, S. 612–615.

65 Vgl. hierzu im Detail Schruff/Busse/Wellbrock, WPg 2008, S. 591–599.

66 Vgl. Abschn. III.1.

Sonderposten eingestellt werden.⁷⁴ wird darüber hinaus nur für unechte Mitgliedschaften und Förderbeiträge festgelegt, dass diese wie Spenden ohne Rückzahlungsbedingung zu behandeln sind.⁷⁵ Da jedoch alle Einnahmen des ideellen Bereichs als Mittel dem Zweck der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke dienen, spricht auch bei den anderen Einnahmearten des ideellen Bereichs vieles für eine Anwendung der Grundsätze für die Ertragsrealisation von nicht rückzahlungsbedingten Spenden. In diesem Fall werden alle Einnahmen des ideellen Bereichs, sofern keine Rückzahlungsverpflichtung vorliegt, zunächst in den Sonderposten eingestellt und erst bei satzungsmäßiger Verwendung erfolgswirksam erfasst. Eine Aufteilung auf mehrere Sonderposten erscheint aufgrund der gleichen Verwendungsbinding aller eingestellten Mittel sowie aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit als nicht sinnvoll.

Neben Einnahmen aus dem ideellen Bereich erzielen viele Organisationen Einnahmen aus der Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder Zweckbetriebs sowie aus der Vermögensverwaltung. In diesem Kontext stellt sich die Frage, welche Kriterien zur Ertragsrealisation für diese Bereiche gelten. Da im wirtschaftlichen Bereich und im Finanzbereich (im Gegensatz zum ideellen Bereich) i. d. R. Überschüsse erzielt werden sollen, um diese zusätzlich zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke verwenden zu können, sind hier nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach die Aufwendungen den Erträgen zuzuordnen, zu deren Realisation sie notwendig waren. Dies bedeutet, dass zunächst die Erträge dann in der Erfolgsrechnung erfasst werden, wenn sie realisiert sind. In einem zweiten Schritt werden den Erträgen die Aufwendungen gegenübergestellt, die notwendig waren, um die Erträge zu erzielen. Das hat zur Folge, dass im wirtschaftlichen Bereich und im Finanzbereich in der Erfolgsrechnung Überschüsse entstehen können. Die Rechnungslegungsadressaten können somit aus der Erfolgsrechnung erkennen, wie effizient der

wirtschaftliche Bereich und der Finanzbereich arbeiten.

V. Reihenfolge der Verwendung der unterschiedlichen Einnahmearten zur Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs

Die Erfolgsrechnung von Spenden sammelnden Organisationen sollte nach dem Umsatzkostenverfahren aufgebaut sein, so dass vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Rechnungslegungsadressaten und der Besonderheiten Spenden sammelnder Organisationen eine Unterteilung in einen ideellen und wirtschaftlichen Bereich sowie in einen Finanzbereich erfolgt.⁷⁶

Durch die dargestellte erfolgswirksame Erfassung von Spenden mit und ohne Rückzahlungsverpflichtung sowie der sonstigen Einnahmen des ideellen Bereichs kann im Rahmen der Erfolgsrechnung in diesem Bereich kein Jahresüberschuss entstehen. Im Falle, dass eine Spenden sammelnde Organisation in einer Periode Überschüsse im wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich erzielt, ergeben sich in der Erfolgsrechnung Spenden sammelnder Organisationen hinsichtlich der Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs derselben Periode grundsätzlich zwei Möglichkeiten. Bei der ersten Möglichkeit verwendet die Organisation in der Erfolgsrechnung zunächst die Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder Finanzbereichs der betrachteten Periode zur Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs. Ein ggf. verbleibender Fehlbetrag wird dann durch eine erfolgswirksame Erfassung der im Sonderposten thesaurierten Einnahmen gedeckt. Bei dieser Möglichkeit weist die Organisation in der Erfolgsrechnung ein ausgeglichenes Jahresergebnis aus.

Bei der zweiten Möglichkeit werden die Aufwendungen des ideellen Bereichs zunächst – soweit wie möglich – durch die im Sonderposten thesaurierten Einnahmen gedeckt. Nur ein ggf. vorhandener Fehlbetrag wird dann durch die Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder des Finanzbereichs kompensiert. Somit führen bei dieser Möglichkeit Überschüsse im

wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich grundsätzlich zu einem Jahresüberschuss in der Erfolgsrechnung.

Beide Möglichkeiten werden durch Beispiel 3 verdeutlicht:

Beispiel 3

Für die Spenden sammelnde Organisation C ergibt sich zum 31.12.00 folgende Ausgangssituation:

- Bestand des Sonderpostens zu Jahresbeginn: 0 €,
- Einnahmen aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung: 100 000 €,
- Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke: 100 000 €,
- Überschuss des wirtschaftlichen Bereichs: 20 000 €,
- Überschuss des Finanzbereichs: 10 000 €.

(Verkürzte) Erfolgsrechnung des Geschäftsjahres 00 (Möglichkeit 1)

Spendenerträge	70 000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßige Zwecke	- 100 000
Ergebnis des ideellen Bereichs	- 30 000
Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	20 000
Ergebnis des Finanzbereichs	10 000
Jahresüberschuss	0
Bestand des Sonderpostens (zum 31.12.00)	30 000

Möglichkeit 2

Spendenerträge	100 000
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßige Zwecke	- 100 000
Ergebnis des ideellen Bereichs	0
Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	20 000
Ergebnis des Finanzbereichs	10 000
Jahresüberschuss	30 000
Zuführung zum Sonderposten	- 30 000
Bestand des Sonderpostens (zum 31.12.00)	30 000

In Bezug auf den Ausweis in der Erfolgsrechnung unterscheiden sich die beiden Möglichkeiten in der Art, dass bei Möglichkeit 1 in der Erfolgsrechnung ein Jahresüberschuss ausgewiesen wird, während bei Möglichkeit 2 ein ausgeglichenes Jahresergebnis gezeigt wird. In der Bilanz ergeben sich lediglich Unterschiede in Bezug auf die Zusammensetzung des Sonderpostens. Während bei Möglichkeit 1 ein Jahresüberschuss, der aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich entstanden ist, in den Sonderposten eingestellt wird, können bei Möglich-

74 Vgl. IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 49, Rn. 45.

75 Vgl. IDW ERS HFA 21 n.F., WPg Supplement 1/2009, S. 49, Rn. 42.

76 Vgl. hierzu im Detail Schruff/Busse/Wellbrock, WPg 2008, S. 591–599.

keit 2 Spenden länger als ein Jahr im Sonderposten thesauriert sein.

Nach *IDW ERS HFA 21 n.F.* scheinen beide Vorgehensweisen zulässig zu sein, da dieser nur die erfolgswirksame Erfassung von Spenden regelt. Im Ergebnis ergibt sich somit für die Organisation ein faktisches Wahlrecht, durch das sie bei Vorliegen eines Überschusses im wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich insgesamt einen Jahresüberschuss oder ein ausgeglichenes Jahresergebnis ausweisen kann. Allerdings sollte berücksichtigt werden, dass die Spenden sammelnde Organisation über die Totalperiode keinen Überschuss erwirtschaftet. Demnach sollte dem Ausweis eines ausgeglichenen Jahresergebnisses der Vorzug gegeben werden. Hieraus folgt, dass das Ergebnis des ideellen Bereichs ggf. negativ sein wird, und zwar in den Fällen, in denen Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und des Finanzbereichs zur Deckung von Aufwendungen des ideellen Bereichs verwendet werden.

Schließlich stellt sich die Frage, ob ein in der Erfolgsrechnung ausgewiesener Jahresüberschuss (vgl. Beispiel 3, Möglichkeit 1) in eine Rücklage oder in den Sonderposten einzustellen ist. Auch ein Überschuss aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder Finanzbereich ist grundsätzlich im folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Allerdings hat die Organisation als Ausnahme vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung u. a. auch hier die Möglichkeit, steuerliche Rücklagen nach § 58 Nr. 7 a AO zu bilden. Darüber hinaus können mit einem solchen Überschuss Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert worden sein.

Da der Sonderposten bereits Einnahmen des ideellen Bereichs enthält, die den gleichen Verwendungsbereichen zuzuordnen sind,⁷⁷ erscheint eine Einstellung der Überschüsse aus wirtschaftlichen Bereichen und/oder dem Finanzbereich in den Sonderposten sachgerecht. Somit können Rechnungslegungsadressaten aus dem Sonderposten ablesen, wie viele Mittel insgesamt zum Bilanzstichtag noch zur zukünftigen Verwirklichung der satzungsmäßigen Ziele zur Verfügung stehen, sofern

die Mittel, von denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert werden, zumindest im Anhang separat ausgewiesen werden. Darüber hinaus würde eine Einstellung von Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder Finanzbereich nicht mit dem klassischen Eigenkapitalbegriff vereinbar sein.

VI. Übergang auf das neue System zur Ertragsrealisation

Bisher wurden Spenden im Zeitpunkt ihres Zugangs erfolgswirksam erfasst. Wurden nicht alle Spenden und Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und Finanzbereich im Jahr ihres Zugangs für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet, so wurden die überschüssigen Mittel grundsätzlich in eine Rücklage eingestellt. Da nach dem hier dargestellten Konzept alle für satzungsmäßige Ziele zu verwendenden Mittel im Sonderposten enthalten sein werden, stellt sich die Frage, wie im letzten Abschluss vor der Umstellung enthaltene Rücklagen zu behandeln sind.

Da nach dem neuen System zur Erfolgsrealisation alle noch nicht für satzungsmäßige Ziele verwendeten Mittel im Sonderposten thesauriert und keine Rücklagen mehr gebildet werden, sollten die bestehenden Rücklagen in den Sonderposten umgebucht werden. Grundsätzlich sind Rücklagen im Rahmen der Ergebnisverwendung aufzulösen. Im Fall der Spenden sammelnden Organisationen würde dies jedoch dazu führen, dass in Höhe der Rücklage keine Mittel aus dem Sonderposten entnommen werden und das Ergebnis des ideellen Bereichs und das Jahresergebnis insgesamt einen Fehlbetrag aufweisen, der dann im Rahmen der Erfolgsrechnung durch die Auflösung der Rücklagen ausgeglichen werden müsste. Da dies das tatsächliche Bild der Ertragslage verzerren würde, dürfte nichts gegen eine (einmalige) erfolgsneutrale Umbuchung der Rücklagen in den Sonderposten sprechen. Die Umbuchung sollte jedoch im Anhang in Anlehnung an § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB erläutert werden.

VII. Fazit

Obwohl die Tätigkeiten von Spenden sammelnden Organisationen für das öffentliche Leben in der Bundesrepublik Deutschland eine wichtige Rolle spielen und das Spendenaufkommen

jährlich mehrere Milliarden € beträgt, zeigt sich die Rechnungslegung dieser Organisationen aufgrund der vorherrschenden Rechtsform des eingetragenen Vereins uneinheitlich. Nicht zuletzt aus diesem Grund hat der HFA am 05.12.2008 die *Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW ERS HFA 21 n.F.)* verabschiedet.

Im Rahmen dieser *IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung* wird insbesondere das Kriterium zur Ertragsrealisation modifiziert. Konnten Spenden bislang bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung erfolgswirksam erfasst werden, so wird künftig die Verwendung der Spende zur Erreichung der satzungsmäßigen Zwecke der Organisation entscheidend für den Zeitpunkt der Erfolgswirksamkeit sein. Aus diesem Grund werden künftig Spenden ohne Rückzahlungsbedingung zunächst in einen passiven Sonderposten eingestellt, der erst aufgelöst wird, wenn die Spende für satzungsmäßige Zwecke verwendet wird. Spenden mit einer bedingten Rückzahlungsverpflichtung werden dagegen bis zum Eintritt der Bedingung als Verbindlichkeit erfasst. Beachtet werden muss darüber hinaus, dass sich bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Bereichs oder eines Finanzbereichs bilanzpolitische Möglichkeiten für die Spenden sammelnde Organisation ergeben, die den Ausweis eines Jahresüberschusses oder eines neutralen Jahresergebnisses ermöglichen.

Insgesamt führt die Neufassung von *IDW ERS HFA 21* zu einer zunehmenden Vereinheitlichung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen; indes könnten im Rahmen des Kommentierungsprozesses noch bestehende Wahlrechte, z. B. im Bereich der Reihenfolge der Verwendung der unterschiedlichen Einnahmearten, gestrichen werden.

77 Vgl. Kap. III. Abschn. 2.