



Daniel Deutsch ist für die Jahresabschlussprüfung beim WLSB und dessen Tochterorganisationen zuständig. Er gibt an dieser Stelle wichtige Hinweise für die Rechnungslegung im Verein.

Bei Fragen an den Experten können sich Vereine an das VereinsServiceBüro des WLSB wenden: info@wlsb.de.



Bilanzierung von Spenden

Der Zeitpunkt der satzungsgemäßen Verwendung spielt eine wichtige Rolle

Mit den Besonderheiten der Bilanzierung von Spenden hat sich das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) in einer neuen Stellungnahme zur Rechnungslegung beschäftigt. Die Ausführungen unter dem Titel „Besonderheiten der Rechnungslegung Spendensammelnder Organisationen“ sind dabei auch für die Bilanzierung von Spenden für eine Vielzahl von Vereinen und Stiftungen maßgeblich.

Je nach Rechtsform muss eine Spenden sammelnde Organisationen ihre Rechnungslegung nach den Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) oder des Handelsgesetzbuchs (HGB) durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung oder einen Jahresabschluss mit Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang durchführen.

Je nachdem wie groß der Anteil von Spenden an den Gesamteinnahmen ist, muss in der Bilanz unterschiedlich gerechnet werden.

Foto: pixelio/
Thorben Wengert



Grundsätze zur Bilanz-Gliederung

Für Vereine oder Stiftungen sind dabei § 86 i.V.m. § 27 Abs. 3, § 666, § 259 und § 260 BGB und deren Auslegung durch die IDW-Stellungnahmen RS HFA 14 (Vereine) und RS HFA 5 (Stiftungen) maßgeblich. Für Organisationen als Kapitalgesellschaften gelten die Bilanzierungsvorschriften der §§ 238-263 HGB bzw. § 264 ff. HGB.

Die Gliederung der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung richtet sich nach den §§ 266 und 275 HGB. Den Strukturmerkmalen von Spenden sammelnden Organisationen, Vereinen und Stiftungen ist durch Weglassen von Posten oder Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen Rechnung zu tragen – wobei Postenwahrheit und Informationsbedürfnisse der Spender natürlich



zu berücksichtigen sind. Stellen Spendeneinnahmen nur einen unwesentlichen Posten dar, weil etwa Mitgliedsbeiträge oder Zuschüsse den größten Teil bilden, müssen sie nach den Umsatzerlösen oder unter den sonstigen betrieblichen Erträgen ausgewiesen werden – verbunden mit einem entsprechenden Davon-Vermerk im Anhang. Sofern der Spenderertrag aber von wesentlicher Bedeutung ist, sollte er in einem gesonderten Posten vor den Umsatzerlösen ausgewiesen werden.

Für unmittelbar und mittelbar der Aufgabenerfüllung dienende Aufwendungen kann in der Gewinn- und Verlustrechnung das Gesamtkostenverfahren oder das Umsatzkostenverfahren (§ 275 Abs. 2 bzw. Abs. 3 HGB) angewandt werden – eine Vermischung ist allerdings nicht zulässig. Im Hinblick auf die sachgerechte Information der Abschlussempfänger wie auch der Spender über die satzungsgemäße Verwendung der Spenden

empfiehlt das IDW für Organisationen mit wesentlichen Spendeneinnahmen die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens.

Wann werden Spenden ertragswirksam?

Die Kategorien „Herstellkosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“ und „Vertriebskosten“ sollten durch eine Gliederung nach Projektaufwendungen und Werbeaufwendungen ersetzt werden. Der Materialaufwand und der Personalaufwand müssen im Umsatzkostenverfahren entsprechend der Untergliederung im Gesamtkostenverfahren im Anhang angegeben werden; wird kein Anhang erstellt, müssen diese Angaben in der Gewinn- und Verlustrechnung vorgenommen werden.

Bei Spenden sammelnden Organisationen steht nicht die Gewinnerzielung, sondern die Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke durch

Verwendung der Spenden im Vordergrund. Spenden sollten daher nicht sofort mit dem Zahlungseingang ergebniswirksam verbucht werden, weil es zu Verzerrungen von Periodenergebnissen im laufenden als auch im folgenden Geschäftsjahr kommen kann.

Maßgeblich für die Ertragsrealisierung ist die satzungsgemäße Verwendung der Spende, weshalb sie bei Zahlungseingang ergebnisneutral, d. h. ohne Eingang in die Gewinn- und Verlustrechnung, in einem Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ nach dem Eigenkapital zu erfassen ist. Die Auflösung des Postens erfolgt, wenn er für satzungsgemäße Zwecke aufgewendet wird.

Dies kann durch direkte Ausgaben oder den Verbrauch von mit den Spenden erworbenen Vermögensgegenständen entstehen. Ist letzteres der Fall, wird der Passivposten korrespondierend zum Verbrauch bzw. im Fall von Sachanlagen den planmäßigen Abschreibungen ertragswirksam aufgelöst, in dem er in der Gewinn- und Verlustrechnung als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ ausgewiesen wird.

Besonderheit zweckgebundener Spenden

Sind Vermögensgegenstände nicht verbraucht oder nicht planmäßig abgeschrieben, entsteht ein Ertrag erst bei Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen, ansonsten frühestens bei Abgang der Vermögensgegenstände. Um die Aussagekraft des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu erhöhen, empfiehlt das IDW eine Untergliederung in „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ und „Längerfristig gebundene Spenden“.

Sind Spenden von vornherein mit einer konkreten und individuell vertraglich vereinbarten Zweckbindung versehen, die bei Nichterfüllung zudem eine Rückzahlung vorsieht, sind sie bei Zahlungseingang ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung unter den Verbindlichkeiten zu passivieren. Sind solche Spenden von wesentlicher Bedeutung für die Bilanz bzw. die Vermögensrechnung (wenn nicht, reicht ein Davon-Vermerk im Anhang), empfiehlt sich, als erste Position bei den Verbind-



lichkeiten den gesonderten Posten „Verbindlichkeiten aus bedingt rückzahlungspflichtigen Spenden“ aufzuführen. Dessen Auflösung erfolgt korrespondierend zu dem aus der zweckentsprechenden Verwendung entstehenden Aufwand.

Sind Vermögensgegenstände des Anlagevermögens bereits erworben oder hergestellt worden, ist die Verbindlichkeit im Anschluss an die Anschaffung oder Herstellung in den Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel / Längerfristig gebundene Spenden“ umzubuchen. Die Auflösung entspricht dann jener bei nicht zweckgebundenen Spenden.

Verbindet der Spender seine Spende mit der Auflage, diese unmittelbar für die Stärkung des Eigenkapitals der Organisation zu verwenden (z.B. aus Erbschaften, Schenkungen oder Vermächtnissen), ist eine Vereinnahmung als Spenderertrag ausgeschlossen, sondern unmittelbar in eine Kapitalrücklage gemäß § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen.

Sachspenden und Verpflichtungen

Für die bilanzielle Behandlung von Sachspenden – also unentgeltlich erhaltene Sachen, Rechte und weiter immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. Software) – ist zu differenzieren, ob diese weitergegeben werden sollen (Vorratsvermögen) oder bei der Organisation zur dauernden Nutzung zur Zweckerfüllung verbleiben (Anlagevermögen). Dementsprechend sind sie im Vorrats- oder im Anlagevermögen ohne Berührung der Gewinn- und Verlustrechnung in dem Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu erfassen und bei aufwandswirksamer Verwendung ertragswirksam aufzulösen. Sind Sachspenden, Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnisse mit Auflagen oder Verpflichtungen verbunden (z.B. Leibrenten oder Darlehen), ist zu beachten, dass die erhaltenen Vermögensgegenstände und die Verpflichtungen (z.B. Rückstellungen für Leibrenten oder übernommene Darlehensverpflichtungen) getrennt in der Bilanz ausgewiesen werden. Da Geld- und Sachspenden als gleichwertig angesehen werden, können bei der Bewertung der Sachspenden ent-

weder fiktive Anschaffungskosten in Höhe des vorsichtig geschätzten Wertes angesetzt werden oder alternativ ein Zugangswert von Null. Die übernommenen Rückstellungen oder Verbindlichkeiten müssen nach den allgemeinen Grundsätzen bewertet werden.

Arbeitsleistungen als Spenden

Spenden in Form unentgeltlicher Arbeits- oder Dienstleistungen sind nach zwei Kriterien zu unterscheiden: Werden sie vornherein unentgeltlich erbracht (z. B. ehrenamtliche Tätigkeit), ist eine ergebniswirksame Erfassung zu fiktiven Kosten nicht sachgerecht. Entsteht bei der Leistung im Geschäftsverkehr ein Vergütungsanspruch und wird auf diesen im Nachhinein ganz oder teilweise verzichtet (Verzichtsspende), ist zunächst eine Verbindlichkeit gegenüber der Leistungserbringung zu passivieren. Erst zum Zeitpunkt des Verzichts sind die Verbindlichkeit auszubuchen und der Spenderertrag zu realisieren.

Die wichtigsten Punkte in Kürze

Die wesentlichen Fragestellungen bei der Bilanzierung von Spenden sind der Zeitpunkt der Realisierung des Spenderertrages und die Abgrenzung von nicht verwendeten Spenden im Jahresabschluss. Bis zu ihrer satzungsgemäßen oder zweckgebundenen Verwendung sind Spenden ergebnisneutral in einem Sonderposten bzw. als Verbindlichkeit im Jahresabschluss auszuweisen sind. Erst zum Zeitpunkt der satzungsgemäßen bzw. zweckgebundenen Verwendung (korrespondierender Aufwand, Verbrauch oder nutzungsabhängige Abschreibung) kann eine ertragswirksame Vereinnahmung erfolgen.

In den Fällen, in denen die Spenden und deren Verwendung einen für den Jahresabschluss nicht unerheblichen Umfang haben, empfiehlt es sich, durch zusätzliche und besonders bezeichnete Posten in der Bilanz wie auch in der Gewinn- und Verlustrechnung den besonderen Informationsbedürfnissen der Spender Rechnung zu tragen.

**RP RICHTER
& PARTNER**
 Daniel Deutsch
 Wirtschaftsprüfer
 und Steuerberater
 Niederlassung
 Stuttgart
 Bolzstraße 3
 70173 Stuttgart
 E-Mail: daniel.
 deutsch@
 rp-richter.de