

WP/StB Manfred Lehmann, Hamburg

## Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Organisationen

### I. Einleitung

Die bilanzielle Behandlung von Spenden an gemeinnützige Organisationen ist bisher in der Literatur nur unzureichend diskutiert worden. Möglicherweise ist auch das der Grund dafür, dass nach Erfahrungen aus der Beratung von gemeinnützigen Einrichtungen die praktische Handhabung im Jahresabschluss sehr unterschiedlich ausfällt. Es ist deshalb zu begrüßen, dass sich die Stellungnahme 4/1995 des Hauptfachausschusses (HFA) des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) aktuell in Überarbeitung befindet.

Die zivilrechtlichen Grundlagen von Spenden sowie die grundlegenden Folgerungen, die daraus für die Bilanzierung zu ziehen sind, wurden vom Verfasser in einem anderen Aufsatz dargestellt<sup>1</sup>. Diese Ausführungen sollen hier zugrunde gelegt werden.

### II. Ansatz und Ausweis von Vermögenszuflüssen

#### 1. Zweckgebundene Spenden

Zu der Auffassung, auch zweckgebundene Spenden im Zuflusszeitpunkt voll ertragswirksam zu vereinnahmen<sup>2</sup>, wird häufig kritisch angemerkt, dass dies gerade bei gemeinnützigen Organisationen, die im Bereich der Katastrophenhilfe tätig sind, zu einer hohen Volatilität des Jahresergebnisses führe. Dabei liegt das eigentliche Problem aber nicht in der Bilanzierung im Zuflusszeitpunkt der Spende, sondern in der Art und Weise der Abgrenzung nicht verwendeter Teile zum Geschäftsjahresende. Die Grundregel, dass alle Spenden im Zuflusszeitpunkt ertragswirksam zu vereinnahmen sind, soll und kann daher hier nicht in Frage gestellt werden.

Gegenstand des vorliegenden Beitrags ist vielmehr, ob es zur Abgrenzung nicht verwendeter Teile von Spendenerträgen über die Einstellung in Rücklagen nach dem Jahresergebnis handelsrechtlich zulässige Alternativen gibt. In Fachkreisen wird in diesem Zusammenhang immer wieder der Vorschlag unterbreitet, einen Sonderposten für noch nicht verwendete, zweckgebundene Spenden zu bilden. Der Vorteil bestünde darin, dass Zuführungen zum Sonderposten als Aufwandspostition vor dem Jahresergebnis auszuweisen sind und somit das Jahresergebnis bei hohen Anteilen nicht verwendeter, zweckgebundener Spenden „geglättet“ würde.

Die hier zunächst für den Bereich der zweckgebundenen Spenden zu führende Diskussion hätte aber auch Ausstrahlungswirkung auf die Abgrenzung von noch nicht verwendeten freien Spenden<sup>3</sup>, die – soweit ein Jahresüberschuss zu Verfügung steht – durch die Einrichtung selbst mit einer bestimmten Zweckbindung für zukünftige Projekte belegt werden können. Eine unterschiedliche Vorgehensweise bei der Abgrenzung von zweckgebundenen und freien Spenden kann aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit des Jahresabschlusses nicht sachgerecht sein. Neben der bilanziellen Darstellung würde dies vor allem im Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung einen erheblichen Unterschied ausmachen: Einstellungen in den Sonderposten für zweckgebundene Spenden würden vor dem Jahres-

ergebnis zu Aufwand, hingegen die Einstellung freier, noch nicht verwendeter Spenden erst nach dem Jahresergebnis zu Rücklagendotierungen führen. Diese Überlegungen werden bei dem weiter unten dargestellten Anwendungsvorschlag wieder aufgegriffen.

#### a) Bestehende Regelungen zu Sonderposten

Im Zusammenhang mit dem Sonderposten-Vorschlag wird meistens darauf hingewiesen, dass in anderen Bereichen der Rechnungslegung bereits mit Sonderposten gearbeitet wird, die analog angewendet werden könnten:

- Sonderposten mit Rücklageanteil (§ 247 Abs. 3 HGB)
- öffentlichen Zuwendungen (vgl. HFA 1/1984)
- private Zuschüsse (HFA 2/1996)
- Fördermittel nach Krankenhausfinanzierungsgesetz (§ 5 Abs. 3 KHBV) und Öffentliche Fördermittel im Rahmen der Finanzierung von Pflegeeinrichtungen (§ 5 Abs. 2 PBV)

Zu a) Ausgangspunkt im Gesetz ist die Vorschrift des § 247 Abs. 3 HGB. Der Regelungsbereich ist aber eingeschränkt auf Passivposten für Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag. Ziel ist es, Beträge für eine bestimmte Zeit der Besteuerung zu entziehen, weshalb der Sonderposten mit Rücklageanteil auch einen Mischcharakter hat. In Höhe der später anfallenden Steuerbelastung ist der Posten dem Fremdkapital zuzurechnen, im Übrigen liegt Eigenkapital vor.

Eine analoge Anwendung auf zweckgebundene Spenden scheidet aus, da zum einen kein steuerlicher Sachverhalt zugrunde liegt und zum anderen vor allem im Zuflusszeitpunkt kein Fremdkapitalanteil enthalten ist.

Zu b) Die Stellungnahme HFA 1/1984 behandelt Zuwendungen der öffentlichen Hand an privatwirtschaftliche Unternehmen. Hauptunterscheidungsmerkmal zwischen den verschiedenen Varianten ist die fehlende oder bedingte Rückzahlungspflicht. Bei bedingt rückzahlbaren Zuwendungen ist die Rückzahlungspflicht von dem Eintritt einer oder mehrerer Bedingungen abhängig. Der letztgenannte Fall braucht hier nicht weiter betrachtet zu werden, da zweckgebundene Spenden insbesondere im Zuflusszeitpunkt aber auch zu den folgenden Bilanzstichtagen im Regelfall nicht bedingt rückzahlbar sind<sup>4</sup>.

**Manfred Lehmann** ist Partner der Hamburger Treuhand Gesellschaft Schomerus & Partner, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg.

1... Vgl. *Lehmann*, DB 2006 S. 1281. Schwerpunkt dieses Beitrags waren die zivilrechtlichen Grundlagen von Spenden und die grundlegenden Folgerungen, die daraus für die Bilanzierung zu ziehen sind.  
2... Vgl. *Lehmann*, DB 2006 S. 1281 (1283).  
3... Zur Abgrenzung von freien und zweckgebundenen Spenden vgl. *Lehmann*, DB 2006 S. 1281.  
4... Zur Entstehung einer Rückzahlungsverpflichtung vgl. *Lehmann*, DB 2006 S. 1281 (1282).