

# Empfehlungen des IDW

Als nichtstaatlicher Akteur hat das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW) entscheidenden Einfluss auf die Rechnungslegung von Unternehmen und auch gemeinnützigen Organisationen, die der Prüfung ihrer Jahresabschlüsse aufgrund gesetzlicher oder satzungsmäßiger Verpflichtung unterliegen. IDW Standards sind für ihre Adressaten zwar nicht verbindlich, mittelbare Verbindlichkeit erfahren sie allerdings dadurch, dass sie für Wirtschaftsprüfer, die nur in begründeten Ausnahmefällen von ihnen abweichen dürfen, verbindlich sind.<sup>493</sup>

Während andere Rechnungslegungsstandards des IDW aufgrund der in ihnen betroffenen Spezialmaterie grundsätzlich auch für gemeinnützige Organisationen anwendbar sein können, richten sich die Standards IDW RS HFA 21, IDW RS HFA 4 und IDW RS HFA 15 unmittelbar an Spenden sammelnde Organisationen, Vereine bzw. Stiftungen. An diesen Standards könnte sich der deutsche Gesetzgeber bei der Erarbeitung von Rechnungslegungsvorschriften für gemeinnützige Organisationen orientieren, sofern sie sich als zweckmäßig erweisen.

## **A. IDW RS HFA 21 (spendensammelnde Organisationen)**

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

Anwendungsbereich von IDW RS HFA 21 sind gem. dessen Rn. 4<sup>494</sup> diejenigen Organisationen, deren Spendererträge in Relation zu ihren Gesamterträgen wesentlich sind. Das Merkmal der Wesentlichkeit definiert der Rechnungslegungsstandard allerdings nicht. Es ist davon

auszugehen, dass sich aus der Bezeichnung als Spenden *sammelnde* Organisation ergibt, dass neben die (prozentuale) Bedeutung der Spenden für die Finanzierung der Organisation auch die Ausrichtung der Organisation auf die Erzielung von Spenden treten muss. Dies bedeutet, dass die Organisation auch aktiv um Spenden werben muss. Allein der Erhalt von Spenden genügt nicht.<sup>495</sup>

## 2. Jahresrechnung

Das IDW empfiehlt je nach Komplexität der wirtschaftlichen Verhältnisse einer Spenden sammelnden Organisation die Anwendung einer einfachen Einnahmen-/Ausgabenrechnung (falls zulässig), die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung der §§ 238 ff. HGB bzw. die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften (vgl. Rn. 10).

Bei der grundsätzlich empfohlenen Anwendung der Gliederungsschemata der §§ 266, 275 HGB sollen gem. Rn. 12 aus Transparenz Gesichtspunkten überflüssige Punkte weggelassen und erforderliche hinzugefügt werden, ohne dass diese näher erläutert werden.

## 3. Erfassung von Spenden

IDW RS HFA 21 versteht unter einer Spende jede freigebige Zuwendung, folglich die Zuwendung von Geld- und Sachmitteln sowie von unentgeltlichen Arbeitsleistungen in der zivilrechtlichen Form von Schenkungen, Erbschaften und Vermächtnissen.<sup>496</sup> Unechte Mitgliedsbeiträge und Förderbeiträge werden wie Spenden behandelt (Rn. 43). Der Ausweis realisierter Spenden hat im Laufe der Entstehung des Standards grundlegende Änderungen erfahren. Der Rechnungslegungsstandard unterscheidet zwischen den Kategorien der „Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung“ und der „bedingt rückzahlungspflichtigen Spende“.<sup>497</sup> Während letztere wie bereits im Vorgängerstandard als Verbindlichkeit erfasst wird, wandelte sich die Erfassung der Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zuge der Entstehung des Standards grundlegend. Nachdem ein vorhergehender

Entwurf die ertragswirksame Erfassung von Spenden im Zeitpunkt ihres Zugangs sowie ihre spätere Einstellung in Rücklagen vorsah, falls sie im Jahr des Zuflusses nicht vollständig verwendet werden,<sup>498</sup> wurde diese Festlegung für den nun gültigen Standard aufgegeben. Statt im Zeitpunkt des Zuflusses werden Spenden nun erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung ergebniswirksam erfasst (Rn. 18).<sup>499</sup> Im Zeitpunkt des Zuflusses sind Spenden lediglich in einem Sonderposten in der Bilanz nach dem Eigenkapital auszuweisen (Rn. 9), der jeweils in Höhe der verwendeten Mittel erfolgswirksam aufgelöst wird. Im Fall der Anschaffung von Vermögensgegenständen aus Spendenmitteln wird der Sonderposten erst in Höhe des Verbrauchs bzw. der anfallenden (planmäßigen oder außerplanmäßigen) Abschreibungen aufgelöst (Rn. 18). Im Falle von Vermögensgegenständen, die nicht abgeschrieben werden, sogar erst mit dem Abgang oder einer außerplanmäßigen Abschreibung.<sup>500</sup>

Allerdings schlägt auch der HFA eine Angabe der zugeflossenen Spenden vor. Dies soll entweder nachrichtlich in der GuV oder im Anhang geschehen (Rn. 24). Hierzu empfiehlt der IDW folgende Darstellung:<sup>501</sup>

- im Geschäftsjahr zugeflossene Spenden
- + Verbrauch in Vorjahren zugeflossener Spenden
- noch nicht verbrauchter Spendenzufluss des Geschäftsjahres
- = **Ertrag aus Spendenverbrauch des Geschäftsjahres**

Falls die Spenden sammelnde Organisation neben den Spenden weitere Erträge hat, stellt sich das Problem der Identifikation der verwendeten Spendenmittel.<sup>502</sup> Dies ist erforderlich, um den Sonderposten in korrespondierender Höhe auflösen zu können. Festgelegt werden muss, welcher Teil der Aufwendungen durch (freie oder entsprechende zweckgebundene) Spenden finanziert wurde, um entsprechend den Sonderposten aufzulösen. Der Standard behandelt diese Frage nicht. Die Zuordnung liegt damit im Ermessen der Organisation.<sup>503</sup>

Um die Abschreibungen angeschaffter Vermögensgegenstände auch in Jahren mit geringem Spendenaufkommen bestreiten zu können, wird die Bildung eines weiteren Sonderpostens für „Längerfristig gebundene

Spenden“ empfohlen. In Bezug auf die Frage, ob dies in einem eigenständigen Posten<sup>504</sup> oder als Unterpunkt des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ geschehen soll,<sup>505</sup> empfiehlt der Standard Letzteres.<sup>506</sup>

Neben den Spenden zur Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit behandelt der Rechnungslegungsstandard auch Spenden zur Erhöhung des Eigenkapitals. Ausdrücklich sieht der Standard vor, dass diese erfolgsneutral zu erfassen sind, wenn der Zuwendende ausdrücklich die Zuführung zu einer Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB anordnet (Rn. 23). Dies gilt auch für Erbschaften, Schenkungen und Vermächtnisse<sup>507</sup> Auch Zuwendungen in das Grundstockvermögen von (rechtsfähigen) Stiftungen sollen erfolgsneutral direkt im Grundstockvermögen erfasst werden. Sämtliche anderen Fälle müssen erfolgswirksam erfasst werden. Dies schließt alle Zuwendungen, Schenkungen und Vermächtnisse zur Erhöhung des Grundstockvermögens von anderen gemeinnützigen Organisationen als Stiftungen ein, die nicht ausdrücklich in eine Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt werden sollen. Mit der Zuweisung zum Grundstockvermögen liegt in diesem Fall bereits im Jahr des Zuflusses eine Verwendung vor.<sup>508</sup>

Zinsen auf noch nicht verwendete Spenden nimmt der Standard von seinen Empfehlungen aus. Diese müssen wie sämtliche anderen Erträge erfolgswirksam in der GuV erfasst werden.<sup>509</sup>

#### 4. Umsatzkostenverfahren

Rn. 15 des Rechnungslegungsstandards empfiehlt erstmals die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens und gibt damit diesem den Vorzug gegenüber dem Gesamtkostenverfahren.<sup>510</sup> Begründet wird dies damit, dass das Umsatzkostenverfahren den Interessen der Spender an einer transparenten Darstellung der satzungsgemäßen Verwendung der Spenden in der Regel besser Rechnung trage als das Gesamtkostenverfahren. Innerhalb des Umsatzkostenverfahrens empfiehlt das IDW eine Aufgliederung anhand Projekten, Werbung, der allgemeinen Öffentlichkeitsarbeit und der allgemeinen Verwaltung oder in ähnlicher Weise (vgl. Rn. 50).

## 5. Projektberichterstattung

Rn. 53 ff. des Standards enthalten die Empfehlung zur Erstellung von Projektberichten. Bei einer großen Anzahl von Projekten empfiehlt der Standard, einzelne Projektberichte zu erstellen und diesen Erträge und Aufwand zuzuordnen (Rn. 53 f.). In diesem Zusammenhang seien nur diejenigen Aufwendungen als Projektaufwand anzusehen, die der „satzungsmäßigen Aufgabenerfüllung“ dienen (Rn. 55). Hierunter seien allgemeine Verwaltungs- und Werbungskosten nicht zu fassen.<sup>511</sup>

## 6. Anhang

Der IDW empfiehlt sämtlichen Organisationen zur Förderung des Verständnisses der Bilanz sowie der GuV die Erstellung eines Anhangs (Rn. 47 ff.) sowie, sofern dies aus Transparenzgesichtspunkten geboten erscheint, sogar die Anwendung der Vorgaben für börsennotierte Gesellschaften (Rn. 51). Organisationen, die nach den Regeln für Kapitalgesellschaften Rechnung legen, empfiehlt der Standard, über die Pflichtangaben hinaus das Spendenaufkommen und die Mittelverwendung insbesondere nach inhaltlichen und gegebenenfalls geographischen Kriterien weiter zu untergliedern und zu erläutern. Erläutert werden soll insbesondere auch die Bewertung von Sachspenden.<sup>512</sup>

### *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 21*

#### 1. Grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB

IDW RS HFA 21 empfiehlt, die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen grundsätzlich an der kaufmännischen Rechnungslegung einschließlich der Vorschriften für Kapitalgesellschaften auszurichten. Dies trifft auf dieselben Einwände wie die bereits erläuterte Anwendung der HGB-Vorschriften auf sämtliche gemeinnützige Organisationen.

#### 2. Erfassung der Spenden im Verwendungszeitpunkt

## a. Verletzung des Realisationsprinzips

IDW RS HFA 21 legt sich auf eine ergebnisneutrale Erfassung der Spende in der Bilanz und einer späteren erfolgswirksamen Erfassung im Verwendungszeitpunkt fest. Begründet wird dies zum Einen damit, dass bei Spenden kein Austauschverhältnis bestehe und sie damit nicht wie Umsatzerlöse erfasst werden können,<sup>513</sup> zum Anderen damit, dass eine sofortige Erfassung zu einer Verzerrung des Periodenergebnisses führe.<sup>514</sup> Mit dieser Empfehlung verletzt der Standard jedoch das Realisationsprinzip und widerspricht den Anforderungen des Steuerrechts sowie der Transparenz.<sup>515</sup>

Die Argumentation des IDW, dass mangels Leistungsaustausch die Erfassung von Spenden als Umsatzerlöse nicht zulässig sei,<sup>516</sup> kann nicht überzeugen. Diese Art der Periodisierung von Aufwand und Ertrag ist Ausfluss des Vorsichts- und des Realisationsprinzips sowie der wirtschaftlichen Betrachtungsweise und dient der Zuordnung von Aufwand zum Geschäftsjahr seiner wirtschaftlichen Entstehung.<sup>517</sup> Grundsätzlich wird damit der Aufwand dem korrespondierenden Ertrag zugeordnet. Gem. der Alimentationsformel *Moxters* ist Aufwand demjenigen Ertrag zuzuordnen, den er alimentiert hat.<sup>518</sup> Dies setzt jedoch zunächst den Ertrag voraus. Dieser ist dann realisiert, wenn ein „quasisicherer“ Anspruch vorliegt.<sup>519</sup> Dies ist bei Spenden im Zeitpunkt ihrer rechtlich verbindlichen Zusage, spätestens jedoch mit ihrem Zufluss der Fall. In diesem Zeitpunkt sind sie realisiert.<sup>520</sup> Dass ihnen unmittelbar kein Aufwand zugeordnet werden kann, kann dem nicht entgegenstehen.

Da die Spenden nicht im Realisationszeitpunkt erfasst werden, ist es auch nicht möglich, die Mittel mithilfe einer Übergangsrechnung, die das Ergebnis um die realisierten jedoch (noch) nicht zugeflossenen Spenden reduziert, auf die steuerrechtlich allein relevanten zugeflossenen Mittel zu beschränken. Die Ermittlung der zeitnah zu verwendenden Mittel ist anhand der GuV nach IDW RS HFA 21 nicht möglich.

## b. Verletzung der Prinzipien der Klarheit und der Vollständigkeit

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit verbietet eine verschleiende Darstellung der tatsächlichen wirtschaftlichen Umstände.<sup>521</sup> Ein sachverständiger Dritter muss den Jahresabschluss verstehen können.<sup>522</sup> Für die GuV bedeutet dies, dass zumindest das Betriebsergebnis dargestellt werden muss.<sup>523</sup> Ergänzt um das Vollständigkeitsgebot § 246 Abs. 1 S. 1 HGB bedeutet dies, dass die GuV sämtliche Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahres erfassen muss.<sup>524</sup> Nach den Empfehlungen des IDW werden Einnahmen erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung erfasst, obwohl es sich bereits im Zeitpunkt ihrer Realisierung um Erträge handelt. Folglich werden zumindest potentiell nicht alle Erträge im Geschäftsjahr ihrer Realisierung erfasst. Die GuV ist damit nicht vollständig i.S.v. § 246 Abs. 1 S. 1 HGB. Des Weiteren ist für einen sachverständigen Dritten aus der GuV das Jahresergebnis nicht zu entnehmen. In Bezug auf die unterschiedlichen Erträge ist IDW RS HFA 21 uneinheitlich. Während Spenden erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung erfasst werden sollen, werden sämtliche anderen Erträge bereits im Zeitpunkt der Realisierung erfasst.<sup>525</sup> Das Jahresergebnis verliert somit seine Aussagekraft. Ein nur teilweise ausgewiesenes Betriebsergebnis entspricht nicht den Anforderungen des Klarheitsgebots. Indem nur die verwendeten Spenden in die GuV übernommen werden und diese folglich nie einen Überschuss ausweisen kann, verschleiert der Jahresabschluss entsprechend IDW RS HFA 21 des Weiteren das Jahresergebnis und damit die Erhöhung des Reinvermögens durch zugeflossene Spenden im zurückliegenden Geschäftsjahr.<sup>526</sup> Folglich entspricht ein entsprechend IDW RS HFA 21 aufgestellter Jahresabschluss nicht den Anforderungen des Prinzips der Klarheit i.S.v. § 243 Abs. 2 Alt. 1 HGB, das auch der Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen erfüllen muss.

### c. Keine Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse

IDW RS HFA 21 lässt eine Vielzahl von Fragen offen. Insbesondere die ungeklärte Definition der Verwendung bei Vorliegen weiterer Erträge neben den Spenden führt zu einer hohen Flexibilität und Unsicherheit bei den Organisationen. Dies reduziert die Vergleichbarkeit der



Jahresabschlüsse.<sup>527</sup> Auch das Ziel einer ergebnisorientierten Rechnungslegung wird nicht erreicht. Durch die Wahl der Verwendungsfiktion steht es den Organisationen frei, den ausgewiesenen Jahresüberschuss teils erheblich zu beeinflussen.<sup>528</sup> Dies ist insbesondere bei Investitionen in Anlagevermögen der Fall. Ein Jahresabschluss entsprechend den Empfehlungen des IDW reduziert folglich dessen Verständlichkeit, die Vergleichbarkeit mit den Jahresabschlüssen anderer Spenden sammelnder Organisationen und in der Konsequenz die Transparenz.

#### d. Inkompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

Ein nach IDW RS HFA 21 erstellter Jahresabschluss erfüllt nicht die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts. In mehreren Punkten ergeben sich Unterschiede zwischen den Nachweispflichten der AO und den Empfehlungen des Standards. Der IDW-Standard empfiehlt einen Ausweis der zugeflossenen Spenden in einem gesonderten Passivposten nach dem Eigenkapital. Statt unterhalb des Eigenkapitals sollten zugeflossene Spenden zweckmäßig als „Fondsvermögen“ im Eigenkapital ausgewiesen werden, um die erhöhte wirtschaftliche Leistungskraft wiederzugeben. Davon abgesehen kann ein Sonderposten sogar weitgehend die Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts erfüllen. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass Zustiftungen separat erfasst werden und dass der Sonderposten „Längerfristig gebundene Spenden“, die in Höhe des Wertes eines angeschafften Wirtschaftsguts gebildet werden, um diesen in Höhe der anfallenden Abschreibungen aufzulösen, kein Unterposten der zugeflossenen Spenden ist.<sup>529</sup> So würde die Wertung des Gemeinnützigkeitsrechts, wonach die Anschaffung von Anlagevermögen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO bereits eine Verwendung ist, nachvollzogen. Durch eine derartige Gestaltung ließe sich die zeitnahe Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO mittelbar kontrollieren. Hierzu müsste der Sonderposten um die Zuwendungen, die der Erhöhung des Grundstockvermögens dienen sollen und die nicht zahlungswirksamen Posten bereinigt werden, da für die Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts auf den Zu- bzw. Abfluss abgestellt wird. In der Regel dürften bei Spenden, mit Ausnahme von vertraglich und formwirksam (§ 518 Abs. 1



BGB) zugesagten Großspenden, Zufluss und bilanzielle Erfassung jedoch zusammenfallen.

Auch die Unterscheidung zwischen Spenden zur Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit und solchen, die der Stärkung des Grundstockvermögens dienen, vollzieht der Standard nicht vollständig nach und ist in dieser Hinsicht auch uneinheitlich.<sup>530</sup> Zwar werden Spenden, Erbschaften und Vermächtnisse, die ausdrücklich in eine Kapitalrücklage i.S.v. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB eingestellt werden sollen, und Zuwendungen in das Grundstockvermögen von Stiftungen erfolgsneutral und ohne „Umweg“ über den Sonderposten unmittelbar im Grundstockvermögen bzw. der Kapitalrücklage erfasst. Sämtliche andere Zuwendungen in das Grundstockvermögen sind im Gegensatz hierzu aber zunächst im Sonderposten zu erfassen und erst von dort in das Grundstockvermögen zu übertragen. Gem. § 62 Abs. 3 i.V.m. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO sind allerdings sämtliche Zuwendungen, die der Stärkung des Grundstockvermögens dienen, von der Pflicht zur zeitnahen Verwendung ausgenommen. Ein den Empfehlungen des IDW folgender Sonderposten umfasst daher weder sämtliche Zuwendungen, da der Standard einzelne Zuwendungen in das Grundstockvermögen ausnimmt, noch allein die Spenden, die der Verwendungspflicht unterliegen. Der Spendenausweis nach dem Standard des IDW ist folglich uneinheitlich, intransparent und widerspricht den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts. Auch verschafft er den Leitungs- und Kontrollorganen einer NPO nicht die nötigen Informationen über zugeflossene, verwendete und noch zu verwendende Spenden, die diese für ihre Entscheidungen benötigen. Ebenfalls ist der Ausweis der gemeinnützigkeitsrechtlichen Rücklagen bei Anwendung der Empfehlungen von IDW RS HFA 21 nicht möglich ist, sodass betroffene Organisationen für diese zwingend eine Nebenrechnung erstellen müssen.<sup>531</sup> Eine Rechnungslegung nach IDW RS HFA 21 ist folglich nicht geeignet, die Erfüllung der Anforderungen des Steuerrechts an gemeinnützige Organisationen zu belegen. *Hüttemann* ist insofern zuzustimmen in seiner Qualifikation dieses Standards als „gemeinnützigkeitsgefährdend“.<sup>532</sup>

### *III. Zwischenergebnis*

Ziele von IDW RS HFA 21 sind die Transparenz, die Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse der erfassten Organisationen und eine ergebnisorientierte Rechnungslegung.<sup>533</sup> Diese Ziele erreicht das IDW mit seinem Standard nicht. Auch ist der Standard nicht mit dem Gemeinnützigkeitsrecht in Einklang zu bringen. Abseits der inhaltlichen Zweckmäßigkeit der Vorgaben von IDW RS HFA 21 kritisieren *Spiegel* und *Römer* zu Recht, dass den betroffenen Organisationen bei seiner Anwendung durch die Vielzahl der zu erfassenden Buchungen rund um den Sonderposten für Zuwendungen zusätzlicher administrativer Aufwand und damit Kosten entstehen.<sup>534</sup> Die Erfassung von Spenden erst im Verwendungszeitpunkt ist also nicht zweckmäßig.<sup>535</sup> Zuzustimmen ist dem IDW allerdings bei der Empfehlung der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens zwecks einer transparenteren Darstellung der Mittelverwendung.<sup>536</sup>

## **B. IDW RS HFA 5 (Stiftungen)**

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

IDW RS HFA 5 hat die zweckmäßige Rechnungslegung sowie die transparente Abbildung der wirtschaftlichen Realität rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts zum Ziel.<sup>537</sup> Der Standard ist hierbei unabhängig von der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeit anzuwenden.<sup>538</sup>

#### 2. Kaufmännische Rechnungslegung

IDW RS HFA 5 empfiehlt für Stiftungen, die in wesentlichem Umfang über Vermögen oder Verbindlichkeiten verfügen, die Anwendung der kaufmännischen Rechnungslegung.<sup>539</sup> Nach Rn. 38 muss der Jahresabschluss mindestens aus Bilanz und GuV entsprechend der Vorgaben der §§ 238 bis 263 HGB unter verbindlicher Anwendung sämtlicher handelsrechtlichen GoB bestehen. Der Standard empfiehlt

jedoch unabhängig von der Größe der Stiftung die Erstellung eines Anhangs entsprechend der §§ 284 ff. HGB.<sup>540</sup> Dies gilt insbesondere für Stiftungen, die ohnehin für einen Tätigkeitsbereich zur kaufmännischen Rechnungslegung verpflichtet sind.<sup>541</sup> Gem. Rn. 39 soll der Anhang insbesondere dazu dienen, das Kapitalerhaltungskonzept sowie die Bilanzierung und Bewertung des Stiftungsvermögens darzustellen.

Stiftungen, die die Größenklassen des § 267 Abs. 2 und 3 HGB erreichen, wird die Anwendung der Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) nahegelegt.<sup>542</sup> An die Stelle des Umsatzerlöses tritt hierbei die Gesamtsumme aller Erträge der Stiftung. Auch wird empfohlen, einen Geschäftsbericht entsprechend § 289 HGB aufzustellen, in den auch der von den Landesstiftungsgesetzen geforderte Bericht über die Erreichung des Stiftungszwecks integriert werden könne.<sup>543</sup>

Für die Gliederung der Bilanz sowie der GuV empfiehlt das IDW unabhängig von der Größe der Stiftung die Schemata der §§ 266, 275 HGB, gegebenenfalls mit Anpassungen gem. § 265 Abs. 5, 6 und 8 HGB.<sup>544</sup> Für die Gewinn- und Verlustrechnung lässt sich dem Standard weder eine Bevorzugung des Umsatz- noch des Gesamtkostenverfahrens entnehmen. Allerdings wird empfohlen Projekt- und Werbeaufwand entweder in der GuV (Umsatzkostenverfahren) oder im Anhang (Gesamtkostenverfahren) gesondert auszuweisen.<sup>545</sup>

Für Stiftungen, die lediglich eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung zuzüglich Vermögensübersicht erstellen, empfiehlt der Standard eine Aufteilung nach laufendem Geschäftsbetrieb, Investitions- und Finanzierungstätigkeit (Rn. 80 f.).

### 3. Grundsätze der Rechnungslegung

Mit der Begründung, dass sie zwar nur für Kaufleute normiert seien, aber für sämtliche Formen der Rechnungslegung die Anforderungen an eine getreue Rechenschaft bildeten, erklärt der Standard folgende handelsrechtliche GoB für verbindlich:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,

- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.<sup>546</sup>

Diese sind verpflichtend unabhängig davon, ob ein vollständiger Jahresabschluss erstellt wird oder ob die Stiftung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt.<sup>547</sup>

#### 4. Bewertungsvorschriften

Auch für die Bewertung ordnet IDW RS HFA 5 die Anwendung der Vorschriften des HGB an.<sup>548</sup> Insbesondere betont der Standard die außerplanmäßigen Abschreibung gem. § 253 Abs. 3 S. 3 und 4, Abs. 4 HGB. Die Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert soll hierbei einen zutreffenden Einblick in die Vermögenslage ermöglichen. Die Wertaufholung des § 253 Abs. 5 HGB bleibt in diesem Zusammenhang interessanterweise ohne besondere Erwähnung. Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sollen mit dem beizulegenden Zeitwert bewertet werden. Gem. Rn. 46 entspricht dieser in der Regel den angenommenen Anschaffungskosten. Vermögensgegenstände, die aufgrund einer besonderen Widmung nicht veräußert werden dürfen, müssen in der Bilanz oder dem Anhang ausgewiesen werden.<sup>549</sup>

#### 5. Ausweis des Grundstockvermögens

Besondere Bedeutung misst IDW RS HFA 5 dem Ausweis des Grundstockvermögens bei. Gem. Rn. 55 müssen im Eigenkapital der Stiftung das Stiftungskapital, Rücklagen, Umschichtungsergebnisse und der Ergebnisvortrag getrennt ausgewiesen werden. Die Rücklagen i.S.v. § 62 Abs. 1 AO finden keine Berücksichtigung.<sup>550</sup> Auch das IDW folgt daher der Ansicht, dass Umschichtungsergebnisse prinzipiell zum

Grundstockvermögen gehören.<sup>551</sup> Zur Kontrolle der Kapitalerhaltung stellt das IDW fest, dass diese nach seinen Empfehlungen zu Bilanzierung und Bewertung allein aus der Bilanz nicht möglich ist.<sup>552</sup> Empfohlen wird daher eine Überleitungsrechnung aus der Bilanz, die die Bestandteile des Grundstockvermögens (Stiftungskapital, Kapitalrücklage, Kapitalerhaltungsrücklage, freie Rücklage und Umschichtungsergebnisse) um die stillen Reserven erhöht bzw. um stille Lasten befreit.<sup>553</sup> Im Anlagevermögen sollen Bestandteile des Grundstockvermögens durch „Davon“-Vermerke kenntlich gemacht werden.<sup>554</sup>

## 6. Ergebnisverwendung

Für die ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals empfiehlt das IDW eine Ergebnisverwendungsrechnung, die neben dem Jahresergebnis den Ergebnisvortrag aus dem Vorjahr sowie die Einstellungen in die Ergebnisrücklagen und den Posten für Umschichtungsergebnisse enthält.<sup>555</sup>

## 7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht

Für den Fall, dass statt der kaufmännischen Rechnungslegung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt wird, erwähnt IDW RS HFA 5 drei Varianten der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung. Der Standard stellt es in das Ermessen der Stiftung, ob eine Kapitalflussrechnung unter Einbeziehung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten (Rn. 78), eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO (ebenfalls Rn. 78) oder eine Einnahmenüberschussrechnung entsprechend § 4 Abs. 3 EStG (Rn. 79) erstellt wird. Mangels Vorgaben in der Satzung wird empfohlen, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufzuspalten. Der Kapitalfluss aus der laufenden Tätigkeit soll weiter untergliedert werden entsprechend der Art der Einnahme (Spende, Umsatz, laufende Zuwendungen, Vermögensverwaltung, sonstige).<sup>556</sup> Auch für die Ausgabenseite fordert der Standard eine Untergliederung in Projektausgaben, Werbeausgaben,

allgemeine Verwaltungsausgaben und sonstige Ausgaben. Projektausgaben sollen allerdings nur die unmittelbaren Projektausgaben sein.<sup>557</sup> Alternativ zu dieser an das Umsatzkostenverfahren angelehnten Aufspaltung ist auch die dem Gesamtkostenverfahren nahe Variante einer Aufspaltung in Personalausgaben, Sachausgaben und sonstige Ausgaben nach dem Standard möglich.<sup>558</sup>

Für die zur Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung gehörende Vermögensübersicht empfiehlt Rn. 88 eine Grobgliederung anhand der Kategorien immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, Zahlungsmittel und übrige Vermögensgegenstände. Auf der „Passivseite“ sollen neben dem Eigenkapital nur die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und die sonstigen Verbindlichkeiten eigenständige Kategorien bilden. Für Vermögensgegenstände, für die ein Börsen- oder Marktwert verlässlich ermittelbar ist, kann dieser zur Bewertung herangezogen werden. Eventuelle Buchgewinne sollen in eine Rücklage innerhalb des Eigenkapitals gebucht werden.<sup>559</sup>

## 8. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Neben den Empfehlungen bezüglich des Jahresabschlusses enthält der Rechnungslegungsstandard auch Empfehlungen bezüglich des von den Landesstiftungsgesetzen geforderten Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks. Entsprechend Rn. 94 sollte dieser folgende Bestandteile enthalten:

- Erläuterung der geförderten Zwecke (inkl. Projekten und Tätigkeiten),
- verplante, bewilligte sowie ausgezahlte Mittel und Leistungsempfänger,
- Kapitalerhaltung,
- Auflagen (Vermögenserhaltung, etc.)
- wesentliche Beschlüsse der Organe,
- Ausblick.

Weitere Angaben zum Inhalt der einzelnen Punkte enthält der Standard

nicht.

## 9. Unselbständige Stiftung

Unselbständige Stiftungen ordnet IDW RS HFA 5 der Bilanzierung ihres Treuhänders unter. Hierbei soll die unselbständige Stiftung in der Bilanz und der GuV des Treuhänders jeweils als letzter Punkt in einem gesonderten Gliederungspunkt separat erfasst werden.<sup>560</sup>

### *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 5*

Ziel des IDW RS HFA 5 ist die zweckmäßige Ausgestaltung der Rechnungslegung rechtsfähiger Stiftungen des bürgerlichen Rechts.<sup>561</sup> Das IDW setzt es sich damit zum Ziel, die besonderen Anforderungen rechtsfähiger Stiftungen zu berücksichtigen. Zu untersuchen ist der oben beschriebene Standard folglich darauf, ob er den Anforderungen an eine zweckmäßige Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen gerecht wird.

#### 1. Kaufmännische Rechnungslegung

IDW RS HFA 5 sieht die grundsätzliche Anwendung der Vorschriften des HGB für alle Kaufleute vor. Ohne grundlegende Modifikationen ist der Jahresabschluss nach den Vorschriften des HGB jedoch für gemeinnützige Organisationen nicht zweckmäßig. Dass das IDW gemeinnützigkeitsrechtliche Besonderheiten wie die Vorschriften zur Rücklagenbildung ausdrücklich nicht berücksichtigt, mindert den Nutzen des Standards zusätzlich erheblich.<sup>562</sup>

Mit der Empfehlung des Umsatzkostenverfahrens für die GuV legt das IDW spezifisch Stiftungen und allgemein gemeinnützige Organisationen betreffende Erwägungen zugrunde. So überrascht die Begründung, dass so die satzungsgemäße Verwendung der Mittel besser zu kontrollieren sei,<sup>563</sup> nicht. Die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist auch für den Nachweis der Mittelverwendung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO zweckmäßig.



Insofern ist der Standard ein sinnvoller Ansatz.<sup>564</sup> Bezüglich der Anwendung des Umsatzkostenverfahrens ist dem IDW daher zu folgen. Um allerdings neben den genannten Transparenzzwecken auch den Zwecken des Nachweises der Mittelverwendung gerecht zu werden, müsste die GuV allerdings zusätzlich nach Tätigkeitsbereichen aufgeteilt werden. Der Rechnungslegungsstandard beschränkt sich damit darauf, die Möglichkeiten, die die kaufmännische Rechnungslegung bietet, zu nutzen. Diese sind jedoch für die Anforderungen der NPOs nicht ausreichend.

## 2. Kontrolle der Kapitalerhaltung

Die Bilanz nach den Vorschriften des HGB ist nicht geeignet, die Erhaltung des Grundstockvermögens nachzuweisen.<sup>565</sup> In Anwendung der Vorschriften des HGB beschränkt sich der IDW auf die Betonung der außerplanmäßigen Abschreibung. Um dem Ziel eines zutreffenden Einblicks in die Vermögenslage der Stiftung gerecht zu werden,<sup>566</sup> ist statt der Bewertung mit zu Fortführungswerten allerdings eine Fair Value Bilanzierung erforderlich.<sup>567</sup> Abgesehen von der Wertaufholung des § 253 Abs. 5 S. 1 HGB sieht der Rechnungslegungsstandard, der die vorsichtige Bewertung des HGB umsetzt, dies jedoch nicht vor. Auch trennt das HGB nicht nach verwendungspflichtigen Erträgen und der Sphäre der Vermögensverwaltung. Dies wird unter anderem in der Darstellung der Ergebnisverwendung deutlich, die auch Umschichtungsergebnisse erfasst. Folglich kommt auch das IDW selbst zu dem Ergebnis, dass die Kontrolle der Kapitalerhaltung nach seinen Empfehlungen nicht möglich ist, und empfiehlt eine Übergangsrechnung.<sup>568</sup>

Zu begrüßen ist allerdings die empfohlene Gliederung des Eigenkapitals der Stiftung. Die Trennung nach Stiftungskapital, Rücklagen, Umschichtungsergebnissen und Ergebnisvortrag ist grundsätzlich sinnvoll. Dies ermöglicht die Trennung des Grundstockvermögens und des Vermögenszuwachses aufgrund eines Jahresüberschusses und den getrennten Ausweis von über zur Erhaltung des Grundstockvermögens erforderliche hinausgehenden Bewertungs- und Umschichtungsgewinnen im Grundstockvermögen.<sup>569</sup>

### 3. Mittelverwendung

Grundsätzlich sinnvoll ist der Vorschlag des IDW, die Ergebnisrechnung um die Ergebnisverwendung zu ergänzen und insbesondere die Zuweisungen in Rücklagen getrennt auszuweisen. Auf diese Weise können noch nicht verwendete Mittel ihrer (einschränkenden) Zweckbindung entsprechend dem Fondsvermögen des Eigenkapitals zugewiesen werden.

### 4. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht

Die empfohlene Struktur der Einnahmen-/ Ausgabenrechnung mit laufendem Geschäftsbetrieb, Investitions- und Finanzierungstätigkeit folgt vorrangig den Interessen von gewinn- und investorenorientierten Unternehmen, da auf diese Weise die Fähigkeit, aus dem laufenden Geschäftsbetrieb Gewinne zu erwirtschaften, bzw. die Fähigkeit zur (Re-) Finanzierung kontrolliert werden können. Bei gemeinnützigen Organisationen steht aus Gründen des Gemeinnützigkeitsrechts jedoch die Aufteilung nach Tätigkeitsbereichen im Vordergrund.

Die weitere empfohlene Aufteilung der Einnahmen bzw. Ausgaben nach Zuwendungen, Umsatz, Einnahmen der Vermögensverwaltung und sonstigen Einnahmen bzw. Projektausgaben, Werbeausgaben, allgemeine Verwaltungsausgaben und sonstigen Ausgaben ist zwar sinnvoll für den Nachweis der zeitnahen und sachgerechten Mittelverwendung i.S.v. § 55 Abs. 1 Nrn. 1 und 5 AO. Insbesondere die Trennung von allgemeinen Verwaltungskosten, Werbungskosten und Projektkosten ist hier zweckmäßig. Allerdings ist diese Aufteilung nur im Rahmen einer Aufteilung nach Zweckbereichen zielführend. Diese empfiehlt der Standard jedoch nicht, weshalb von einer einheitlichen Einnahmen-/ Ausgaben- Rechnung auszugehen ist. Damit zeigt der Standard zwar Ansätze einer gemeinnützigkeitsrechtskonformen Rechnungslegung, setzt diese jedoch nicht konsequent um, sondern hält auch hier an den Vorgaben des HGB fest. Allerdings erlaubt es der Standard, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung im Sinne des § 63 Abs. 3 AO auszugestalten. Dadurch löst der Standard zumindest fakultativ die Parallelität von Rechnungslegung und gemeinnützigkeitsrechtlicher Nachweispflicht auf.

Die Zulassung der Bewertung mit dem Zeitwert bei Vorliegen von Börsen- oder Marktwerten ist für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig. Dies dient der zutreffenden Abbildung der Vermögenswerte. Die Einstellung der Buchgewinne in eine Rücklage ist sinnvoll, allerdings würden diese aufgrund der Anknüpfung der Einnahmen-/ Ausgaben- Rechnung an die Einnahmen auch sonst erst im Fall der Veräußerung und damit des Zuflusses der Gegenleistung erfolgswirksam.

In Bezug auf die Projektkosten ergibt sich ein Wertungsunterschied zwischen den Standards IDW RS HFA 5 und IDW RS HFA 21. Während IDW RS HFA 21 nur allgemeine Verwaltungs- sowie Werbekosten vom Projektaufwand ausnimmt und damit mittelbaren Projektaufwand in Form von Verwaltungskosten zulässt,<sup>570</sup> erkennt IDW RS HFA 5 auch diesen mittelbaren Projektaufwand nicht zu. Für gemeinnützige Organisationen ist dies insofern problematisch, als der BFH davon ausgeht, dass sich aus dem Erfordernis der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Hs. 1 AO), dass Verwaltungs- und Werbungskosten nicht mehr als 50% der Gesamtausgaben ausmachen dürfen.<sup>571</sup> Die Empfehlungen von IDW RS HFA 5 sind damit für Stiftungen insofern nachteilig, als sie tendenziell den Anteil der Verwaltungskosten erhöhen.

## 5. Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks

Der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks wird zwar von sämtlichen Landesstiftungsgesetzen gefordert, sein Inhalt ist jedoch gesetzlich nicht definiert. Die Empfehlungen des IDW sind somit wertvolle Hinweise auf einen zweckmäßigen Inhalt, die als Grundlage für eine Integration des Berichts in den Anhang des Jahresabschlusses dienen können.

## C. IDW RS HFA 14 (Vereine)

### *I. Regelungsgehalt*

#### 1. Anwendungsbereich

IDW RS HFA 14 richtet sich ausschließlich an nichtwirtschaftliche rechtsfähige Vereine des Bürgerlichen Rechts. Allerdings wird empfohlen, den Standard auch auf nicht rechtsfähige Vereine anzuwenden.<sup>572</sup> Wie schon im Fall von IDW RS HFA 5 für Stiftungen ist auch der IDW RS HFA 14 unabhängig vom Gemeinnützigkeitsstatus anzuwenden.<sup>573</sup>

## 2. Kaufmännische Rechnungslegung

Vereinen, die „in wesentlichem Umfang [über] abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen oder Abgrenzungsposten“ verfügen, empfiehlt IDW RS HFA 14 Rn. 20 die Rechnungslegung nach der für alle Kaufleute geltenden Regeln.<sup>574</sup> Der Standard verweist insofern auf die Grenzwerte des § 241a HGB. Für kleine Vereine mit „leicht zu überschauenden Verhältnissen“ hält der IDW eine einfache Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung für ausreichend (Rn. 19). Daneben ist ein Vermögensnachweis erforderlich.

## 3. Grundsätze der Rechnungslegung

Wie schon im Fall der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts und mit derselben Begründung erklärt der Standard die folgenden Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung auch für Idealvereine für anwendbar:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit,
- Fortführung der Tätigkeit.<sup>575</sup>

Diese sind verpflichtend unabhängig davon, ob ein vollständiger Jahresabschluss erstellt wird oder ob der Verein lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt.<sup>576</sup>

## 4. Bestandteile des Jahresabschlusses

Aus der engen Anlehnung an den kaufmännischen Jahresabschluss ergibt sich, dass der Jahresabschluss aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang bestehen und die §§ 238 bis 263 HGB angewendet werden sollen.<sup>577</sup> Vereine, die die Größenkriterien des § 267 Abs. 2 oder 3 HGB erfüllen, sollen darüber hinaus die Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften anwenden.<sup>578</sup> Gegebenenfalls seien die Bilanz und die GuV unter entsprechender Anwendung der § 265 Abs. 5, 6 und 8 HGB anzupassen.<sup>579</sup> Welche Posten der Bilanz gegebenenfalls weggelassen, hinzugefügt oder modifiziert werden sollen, definiert jedoch auch IDW RS HFA 14 nicht. Die Anwendung eines Lageberichts unter entsprechender Anwendung von § 289 HGB wird empfohlen.<sup>580</sup>

## 5. Bewertung

Auch für die Bewertung wird die Anwendung der handelsrechtlichen Vorschriften empfohlen.<sup>581</sup> Unentgeltlich erworbene Vermögensgegenstände sollen im Zeitpunkt des Erwerbs mit ihrem beizulegenden Zeitwert, üblicherweise den fiktiven Anschaffungskosten, bewertet werden.<sup>582</sup>

## 6. Ergebnisverwendungsrechnung

IDW RS HFA 14 Rn. 39 empfiehlt, die GuV durch eine Ergebnisverwendungsrechnung zu ergänzen, die neben dem Jahresergebnis Entnahmen und Einstellungen in das Vereinskaptal sowie Rücklagen und die Veränderung des Ergebnisvortrags enthalten soll.

## 7. Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung

Wie schon IDW RS HFA 5 für die Stiftung erwähnt IDW RS HFA 14 für den Fall, dass statt der kaufmännischen Rechnungslegung lediglich eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung mit Vermögensübersicht erstellt wird,

drei Varianten der Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung. Der Standard stellt es in das Ermessen des Vereins, ob eine Kapitalflussrechnung unter Einbeziehung der Zahlungsmittel und Zahlungsmitteläquivalenten (Rn. 45), eine Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung i.S.v. § 63 Abs. 3 AO (ebenfalls Rn. 45) oder eine Einnahmenüberschussrechnung entsprechend § 4 Abs. 3 EStG (Rn. 45a) erstellt wird. Sofern die Vereinsatzung keine Regelungen vorsieht, wird empfohlen, die Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung nach laufender Tätigkeit, Investitions- und Finanzierungstätigkeit aufzuspalten. Der Kapitalfluss aus der laufenden Tätigkeit soll weiter untergliedert werden entsprechend der Art der Einnahme (Leistungsentgelte, Mitgliedsbeiträge, Spenden, öffentliche Zuschüsse, Bußgelder, Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sonstige).<sup>583</sup> Abweichend von den Empfehlungen in IDW RS HFA 5 für Stiftungen lehnt IDW RS HFA 14 Rn. 51 die weitere Untergliederung der Ausgaben an das Gesamtkostenverfahren an und empfiehlt eine Untergliederung in Personalausgaben, Sachausgaben und sonstige Ausgaben. Auch eine Gliederung nach Satzungszwecken oder Projekten wird in Betracht gezogen, der Standard geht allerdings davon aus, dass dies in der Regel in einer Nebenrechnung zur Einnahmen-/ Ausgaben-Rechnung geschieht.<sup>584</sup>

Die Regelungen zur Vermögensübersicht entsprechen denjenigen des Standards IDW RS HFA 5. Dies bedeutet, dass Rn. 57 eine Grobgliederung anhand der Kategorien immaterielle Vermögensgegenstände, Sachanlagen, Finanzanlagen, Zahlungsmittel und übrige Vermögensgegenstände vorsieht. Auf der „Passivseite“ sollen neben dem Eigenkapital nur die Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und die sonstigen Verbindlichkeiten eigenständige Kategorien bilden. Für Vermögensgegenstände, für die ein Börsen- oder Marktwert verlässlich ermittelbar ist, kann dieser zur Bewertung herangezogen werden.<sup>585</sup> Für Vereine fehlt allerdings die Empfehlung, eventuelle Buchgewinne in eine Rücklage innerhalb des Eigenkapitals zu buchen.<sup>586</sup>

## *II. Zweckmäßigkeit von IDW RS HFA 14*

IDW RS HFA 14 ist in großen Teilen inhaltsgleich mit IDW RS HFA 5. Insofern kann auf die dort gemachten Ausführungen verwiesen werden. In Folge sollen daher nur noch auf die Bewertung der Besonderheiten von IDW RS HFA 14 eingegangen werden.

## 1. Kaufmännische Rechnungslegung

In Anlehnung an § 241a HGB empfiehlt IDW RS HFA 14 allen Vereinen, die die dort genannten Grenzwerte überschreiten die Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften zur Rechnungslegung des HGB. Wie für die Standards IDW RS HFA 21 und IDW RS HFA 5 sind auch für den Verein die grundsätzlichen Vorbehalte gegenüber der Rechnungslegung entsprechend der Vorschriften des HGB einschlägig.<sup>587</sup>

## 2. Größenklassen

Die Anwendung der Maßstäbe des § 241a HGB begründet der Standard nicht. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob es abseits der Tatsache, dass mit § 241a HGB auf eine gesetzgeberische Entscheidung verwiesen werden kann, weitere Argumente für die dort gesetzten Schwellenwerte sprechen. § 241a HGB entspricht (mit geringen Abweichungen) in seinen Grenzen denen des § 141 Abs. 1 S. 1 AO.<sup>588</sup> Allerdings ist auch dieser Bezug zum Steuerrecht als solcher noch kein Argument für eine Übertragbarkeit der Grenzen auf gemeinnützige Organisationen. Zwar ist das Ziel, kleine Einheiten von unverhältnismäßigen Rechnungslegungspflichten und den damit verbundenen Kosten zu befreien,<sup>589</sup> auch für gemeinnützige Organisationen zweckmäßig, allerdings ist die Interessenlage eines Einzelkaufmanns nicht mit derjenigen einer (kleinen) NPO zu vergleichen. Denn während Ersterer grundsätzlich teils hohen wirtschaftlichen Aufwand aufbringen muss, um Umsatz in Höhe von 500.000 Euro oder 50.000 Euro Gewinn zu erwirtschaften, erhalten gemeinnützige Organisationen Zuwendungen oder Spenden grundsätzlich ohne Gegenleistung. Im Rahmen ihrer Zweckbetriebe verzichten sie hingegen auf eine Umsatz- und Gewinnmaximierung. Folglich besteht keine vergleichbare Interessenlage,



die zur Anwendung des § 241a HGB führen könnte.

Bei der Anwendung der Größenklassen von IDW RS HFA 14 ist zu beachten, dass 87% der Vereine jährlich über maximal 100.000 Euro verfügen. Nur 3% der Vereine haben jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro.<sup>590</sup> Es ist daher davon auszugehen, dass schon weniger als 10% der Vereine die Schwelle des § 241a HGB überschreiten. In Bezug auf die Größenklassen von § 267 Abs. 2 und 3 HGB gilt dies umso mehr. Bezüglich des Anteils der Vereine mit jährlichen Einnahmen von mehr als einer Million Euro gibt es keine statistischen Erhebungen, es ist allerdings davon auszugehen, dass von den 3% der Vereine, die jährlich mehr als ein Million Euro einnehmen, die Mehrheit die Schwelle von 9.680.000 Euro (§ 267 Abs. 2 HGB) bzw. 38,5 Millionen Euro nicht erreicht. Auch in Bezug auf die Schwellenwerte von § 267 Abs. 1 und 2 HGB in Bezug auf die Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt ist davon auszugehen, dass nur sehr wenige Vereine diese überschreiten werden. Insgesamt verfügen nur ca. 4,7% der Vereine über mehr als 10 Beschäftigte. Ca. 1,1% verfügen über mehr als 100 und nur 0,1% über mehr als 500 Arbeitnehmer. Die Schwellenwerte von 50 (§ 267 Abs. 2 HGB) bzw. 250 Arbeitnehmern (§ 267 Abs. 3 HGB) dürfte daher nur für eine sehr geringe Zahl an Vereinen relevant sein. Die vom IDW gewählten aus dem HGB übernommenen Schwellenwerte erfassen daher von vornherein nicht mehr als 10% der deutschen Vereine. Diese deutlich zu hoch angesetzten Schwellenwerte führen deshalb nicht zu einer zweckmäßigen Binnendifferenzierung.

### 3. Kompatibilität mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

IDW RS HFA 14 unterscheidet nicht zwischen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen. Im Gegenteil fordert der Standard, dass steuerrechtliche Vorgaben den handelsrechtlichen Jahresabschluss nicht beeinflussen dürften.<sup>591</sup> Dies macht es Vereinen unmöglich, ihre gemeinnützigkeitsrechtlichen Nachweispflichten unmittelbar mit der Rechnungslegung zu verknüpfen, und verursacht damit zusätzlichen Aufwand. Wie *Vogelbusch* richtig erkennt, ist zudem die Gemeinnützigkeit „Geschäftsgrundlage“ gemeinnütziger Vereine.<sup>592</sup> Die

kaufmännische Rechnungslegung spiegelt demgegenüber grundlegende wirtschaftliche Realitäten der Tätigkeiten eines gemeinnützigen Vereins nicht wieder.<sup>593</sup>

## D. Zwischenergebnis

Die Rechnungslegungsstandards des IDW orientieren sich grundsätzlich an der für gewinnorientierte Kaufleute entwickelten Rechnungslegung des HGB. Sie unterscheidet sich von dieser dadurch, dass die Standards den Anspruch erheben, spezifisch für die jeweilige Zielgruppe (Spendensammelnde Organisationen, rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, rechtsfähige Idealvereine) Rechnungslegungsempfehlungen zu enthalten. Allerdings beschränken sich die Standards darauf, Auslegungsfragen des HGB zu klären anstatt ein an den Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen ausgerichtetes Konzept zu erstellen. Im Zuge dessen werden Anforderungen des Steuerrechts ausdrücklich nicht berücksichtigt. Auch andere Interessen wie die Transparenz bezüglich der Verwendung der zugewandten Mittel werden zwar berücksichtigt, allerdings stets nur im Rahmen der Möglichkeiten des HGB.

IDW RS HFA 21 für Spenden sammelnde Organisationen verletzt grundlegende auch für gemeinnützige Organisationen zweckmäßige Prinzipien der kaufmännischen Rechnungslegung und ist zudem intransparent sowie für die unterschiedlichen Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen uneinheitlich. Folglich muss dieser Standard als unzweckmäßig angesehen werden. Dasselbe Urteil trifft auch die rechtsformgebundenen Standards. Diese setzen zwar die Vorschriften des HGB konsequent um, erfüllen aber nicht die spezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen, die sich aus dem Steuerrecht, Transparenzanforderungen sowie dem Zweck der (Selbst-) Information ergeben. Zu folgen ist dem IDW allein in seiner Festlegung auf das Umsatzkostenverfahren zur Erstellung der Ergebnisrechnung.

Sinnvolle Ansätze zeigt die zur Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung

komplementäre Vermögensübersicht von IDW RS HFA 5 und 14, für die eine Bewertung mit dem beizulegenden Zeitwert zumindest grundsätzlich erlaubt ist. Auch die Gliederung des Stiftungsvermögens nach IDW RS HFA 5 und die Vorschläge für den Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks sind grundsätzlich zweckmäßig.