

erschienen in: In: Jahrbuch Sozialer Protestantismus 2 - Von der "Barmherzigkeit" zum "Sozial-Markt"  
Zur Ökonomisierung der sozialdiakonischen Dienste, hrsg. von: Becker, Uwe; Bedford-Strohm,  
Heinrich; Coenen-Marx, Cornelia; Eurich, Johannes; Fleßa, Steffen; Huber, Wolfgang, Guetersloher  
Verlagshaus, 2008, S. 172 – 203.

## **Neue Transparenzanforderungen im Finanzierungsmarkt – Einbindung der Träger der Diakonie in den Spendenmarkt**

Wirtschaftsprüfer/Steuerberater

Prof. Dr. Friedrich Vogelbusch ehs Dresden

### Gliederung

Abstract	2
1. Einleitung	4
2. Begriffsabgrenzung	5
3. Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Themas	6
4. Entstehungsgeschichte der Diskussion um Transparenz	7
5. System der Transparenz in der Freien Wohlfahrt	9
6. Rechnungslegung und Prüfung	15
7. Publizität	18
8. Kontrolle durch die Jahresabschlussprüfung	19
9. Selbstverpflichtung / Corporate Governance Kodex	22
10. Aktueller Ausblick	25
11. Schlussbemerkung	28

**Abstract**

In den letzten Monaten sind die spendensammelnden Organisationen durch die negativen Ereignisse, die sich bei der Hilfsorganisation UNICEF Deutschland e.V. ergeben haben, in der Tagespresse kritisch wie nie zuvor betrachtet worden. Die nicht transparente Verwendung der Spendengelder und die skandalumwitterten Methoden bei der Einschaltung von Spendenwerbern haben bei UNICEF zum Entzug des Spendensiegels des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) geführt.<sup>1</sup> Begründet wurde diese Maßnahme mit mehreren Mängeln: dem Verschweigen von Provisionszahlungen an Spendenwerber trotz entsprechend verneinter Fragen im jährlichen Prüfungsverfahren, ungenügendem Auskunftsverhalten, Provisionszahlung in Größenordnungen (30.000 Euro) ohne nachvollziehbare Gegenleistung sowie gravierenden Leitungs-, Aufsichts- und Managementmängel.

Die derzeit diskutierten neuen Transparenzanforderungen für spendensammelnde Organisationen sollen mit diesem Beitrag in den größeren Zusammenhang der „Finanzierungsmärkte“ für Träger der Diakonie als Mitglieder der Freien Wohlfahrt gestellt werden. Die Bedeutung der Spenden und Kollekten ist selbst für Träger, die sich aus Leistungsentgelten (z.B. als Leistungsanbieter am „Gesundheitsmarkt“ bzw. am „Pflegermarkt“) betätigen, von nicht zu vernachlässigender Bedeutung.<sup>2</sup> Für diakonische Träger, die sich in erster Linie als spendensammelnde Organisationen finanzieren, z.B. die Hilfsaktionen des Diakonischen Werks der Evangelischen Kirche in Deutschland „Brot für die Welt“ bzw. „Diakonie Katastrophenhilfe“ ist die Einbindung in den Spendenmarkt sogar eine Grundvoraussetzung ihres Wirkens. Dies gilt nicht zuletzt für die vielen kleinen Initiativen, die vor Ort von einzelnen Kirchengemeinden oder Partnerschaftsinitiativen getragen werden: Auch sie sind in einem sehr weitgehenden Maße davon abhängig, dass Spenden in auskömmlichem Maße gegeben werden, um die Hilfsprojekte zu Hause bzw. in Übersee zu finanzieren.

---

<sup>1</sup> Vgl. die Pressemitteilung vom 20. Februar 2008 des DZI. Auf Grund externer Hinweise (Medienberichte in Folge eines anonymen Briefes mit Hinweisen zu den nicht statthaften Sachverhalten) hatte es eine Nachprüfung des DZI gegeben.

<sup>2</sup> Wobei der Wettbewerb am „Gesundheitsmarkt“ und „Pflegermarkt“ dafür sorgt, dass zusätzliche Angebote, die für diakonische Träger von besonderer Bedeutung sind, z.B. die Hinwendung und Fürsorge außerhalb des eigentlichen Leistungsprozesses nur aus Spenden und Kollekten finanziert werden können. In diesem Zusammenhang ist unbedingt auf die Bedeutung des Einsatzes von Ehrenamtlichen hinzuweisen.

Die im Zuge der UNICEF-Krise<sup>3</sup> geäußerte Kritik an der mangelnden Transparenz der Spendenvereinnahmung und der Spendenverwendung ist für gemeinnützige Organisationen eine unbedingt zu beachtende Entwicklung.

In diesem Beitrag werden zu dieser Kritik historische Grundlinien aufgezeigt und grundsätzlich erörtert, wie das System der Transparenz bei diakonischen Wohlfahrtseinrichtungen im allgemeinen und bei spendensammelnden Organisationen im speziellen ausgestaltet ist.

Es sei noch darauf hingewiesen, dass die derzeit im Blick stehende Frage der Transparenz begleitet wird von einem weiteren Diskussionsstrang, der sich auf die Organisation, Verwaltung und Beaufsichtigung der Organisationen bezieht. Unter dem Schlagwort der „Corporate-Governance“ werden Konzepte erörtert, die ebenfalls darauf gerichtet sind, einen ordnungsmäßigen Eindruck bei den Spendern zu sichern. Ein funktionierendes Beispiel ist der von der Diakonischen Konferenz im Herbst 2005 beschlossene Corporate Governance Kodex der Diakonie (CGKD). Er legt Aufgaben, Verantwortungen und Vergütung des Vorstandes fest und verweist auf eventuelle Interessenkonflikte. Ebenso bestimmt der CGKD die Zusammensetzung des Aufsichtsgremiums, Aufgaben und Befugnisse des Vorsitzenden und die Bildung von Ausschüssen sowie deren Vergütung. Das Ergebnis ist eine verbesserte Geschäftsführung und Aufsichtstätigkeit durch ein definiertes und reibungsloses Zusammenspiel der Organe: Nicht zuletzt hierdurch wird ein Beitrag zur verbesserten Transparenz der Tätigkeit der diakonischen Einrichtungen geleistet. Außerdem stärkt der CGKD auch das Vertrauen in der Öffentlichkeit, speziell bei Nutzern, Spendern, Finanzierungsträgern, öffentlichen Zuwendungsgebern und den Banken. Die Mitarbeitenden werden sich der Qualität ihrer diakonischen Arbeit bewusster und können sie nach außen besser kommunizieren.

---

<sup>3</sup> Der Geschäftsführer des DZI, Burkhard Wilke, hat in seinem Referat am 8. April 2007 über die "UNICEF-Krise" - Lehren, Chancen und Risiken für das deutsche Spendenwesen die Maßnahmen des DZI dargestellt und begründet. Für das DZI werden die in diesem Beitrag weiter unten dargestellten verschärften Richtlinien vorgegeben. Für die Spendenorganisationen fordert Wilke eine größere Offenheit, festgestellte Fehler einzugestehen, für eine bessere Abstimmung zwischen Haupt- und Ehrenamtlichen zu sorgen und generell gute Jahresberichte zu erstellen. Hinsichtlich möglicher Provisionszahlungen und Prozesse sollte ein größerer Realismus gelten. Die Verbände hätte eine Bringschuld hinsichtlich der von der Öffentlichkeit geforderten Transparenz.

## 1. Einleitung

„Transparenz“ wird in Meyers Großem Taschenlexikon, 1981, mit Durchsichtigkeit, (Licht)durchlässigkeit, Klarheit, Durchschaubarkeit umschrieben. In diesem Beitrag sollen die Aspekte der Transparenz in Bezug auf die Verantwortung der Träger der Wohlfahrtspflege erörtert werden, die sich aus der wirtschaftlichen Aktivität und ihrem Ergebnis ergeben. Dabei sollen nicht allein die gesetzlichen Pflichten zur Offenlegung des Jahresabschlusses nach § 325 HGB erörtert werden (Offenlegungspflicht i.e.S.), sondern im Kontext der spendensammelnden Organisationen auch die Offenlegungspflichten, die sich gegenüber den Spendern ergeben (Transparenz bzw. Offenlegungspflicht i.w.S.).

Der weitere Blick ist deswegen angebracht, weil das Vertrauen, das die spendensammelnden Organisationen bei ihren Geldgeber benötigen, von entscheidender Bedeutung, sozusagen die Geschäftsgrundlage ist. Der britische National Council of Voluntary Organisations (NCVO) hat es so gesagt: Vertrauen ist der Wechselkurs des Dritten Sektors.

In den Medien wird nicht nur aktuell, sondern immer wieder über mangelnde Transparenz, Missmanagement und skandalöses Verhalten im Dritten Sektor berichtet<sup>4</sup>. Der Bundestag hat sich in den vergangenen Jahren wiederholt mit dem tatsächlichen Transparenzverhalten der entsprechenden Organisationen befasst.<sup>5</sup>

Die Bundesregierung ist bisher der Auffassung, dass die Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten für Stiftungen und gemeinnützige Vereine nicht zu verschärfen sind. Derzeit ist nicht beabsichtigt, über die bereits bestehenden Regelungen im

---

<sup>4</sup> So veröffentlichte die Zeitschrift „ökotest 11/2002“ vor sechs Jahren einen Bericht über Spendensammler im Bereich des Umwelt- und Naturschutzes. Nach Angaben der Zeitschrift war bei den bemängelten Organisationen u.a. nicht befriedigend zu ermitteln, „was mit den Spendengeldern letztendlich passiert.“ Nicht auszuschließen sei, dass die zufließenden Mittel anders verwendet würden als dies nach außen dargestellt werde. Die Aufwandsentschädigungen für Personal sowie für die Verwaltungskosten seien beträchtlich und im Einzelfall höher als die für Umweltschutz- oder Naturschutzprojekte aufgewendeten Gelder. Nur 8 von 19 getesteten Vereinen konnten eine gute oder sehr gute Benotung erreichen. Der Hagerer Steuerberater Ortmüller bezeichnete nach einer Internetmeldung vom 29.11.2007 ([www.npo-manager.de/archiv/?bid=1206](http://www.npo-manager.de/archiv/?bid=1206)) die Spendensammler als „Wegelagerer“. Es gäbe kaum eine wirksame Kontrolle hinsichtlich des effektiven Einsatzes von Spenden. Wenn bei manchen gemeinnützigen Organisationen von höchstens 10% Verwaltungsaufwand die Rede sei, könne es sich trotzdem um Millionen Euro handeln, die als Geschäftsführergehälter, Reisekostenerstattung oder Verwaltungsaufwendungen getarnt seien. Es sei übliche Praxis, das bezahlte Vermittler beschäftigt seien, die gerade in der Vorweihnachtszeit dafür sorgten, dass einem die Spendensammler wie Wegelagerer vorkommen. Neben UNICEF kritisiert Obermüller insbesondere Greenpeace wegen deren rechtswidrigen Aktionen.

<sup>5</sup> In Reaktion auf diesen Bericht der Zeitschrift ökotest stellte die FDP-Bundestagsfraktion eine kleine Anfrage nach den Auswirkungen der öffentlichen Projektförderung in diesem Bereich, da unter den bemängelten spendensammelnden Umwelt- und Naturschutzorganisationen auch vom Bund geförderte Einrichtungen waren (BT DS 2003 15/335, 16.1.2003). Auch im Zusammenhang mit den Vorgängen um die „angebliche Geldverschwendung beim Deutschen Komitee des UN-Kinderhilfswerks UNICEF“ hatte dieselbe Bundestagsfraktion noch einmal nachgefragt, ob nicht diese Vorgänge Anlass dafür seien, Fragen an die Rechnungslegung und Transparenz im Gemeinnützigkeitssektor zu stellen.

Publizitätsgesetz hinaus gesetzliche Regelungen zu verabschieden. Die Bundesregierung weist zudem auf die derzeit ausgebaute Selbstregulierung der Non-Profit-Organisationen hin: „Freiwillig veröffentlichte Jahresrechnungen oder Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte schaffen Transparenz, wenn sie aussagekräftig, vergleichbar und verlässlich sind, weil sie nach einheitlichen Standards erstellt und von unabhängigen Stellen geprüft wurden. Dies gilt insbesondere dann, wenn sich eine ausreichend große Anzahl von Non-Profit-Organisationen zu solchen Maßnahmen verpflichtet, die veröffentlichen Informationen von unabhängigen Stellen gesammelt und der Öffentlichkeit zusammengefasst einfach zugänglich gemacht werden. Auch die Zertifizierung von Non-Profit-Organisationen durch kompetente unabhängige Stellen, wie z. B. die Erteilung des Spenden-Siegels durch das DZI, macht den Gemeinnützigkeitssektor für die Öffentlichkeit transparenter“.<sup>6</sup>

## **2. Begriffsabgrenzung**

Im Folgenden werden die Ausführungen auf die beiden großen kirchlichen Hilfswerke Caritas (DCV) und Diakonie (DW) konzentriert, da diese quantitativ gesehen die beiden größten Wohlfahrtsverbände in Deutschland sind. Wohlfahrtspflege wird traditionell unterteilt in private (= freie) und öffentliche (= staatliche) Wohlfahrt. Heute erscheint eine Einteilung in private, frei-gemeinnützige und öffentliche Wohlfahrt angebracht zu sein. Zur näheren Eingrenzung des Begriffs der „Freien Wohlfahrt“ – z.B. im Steuerrecht<sup>7</sup>, beim Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW)<sup>8</sup> und im Schrifttum<sup>9</sup> sei auf die Darstellung bei Vogelbusch (2006) zu verweisen.

<sup>6</sup> Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der FDP-Fraktion, BT DS 2008 16/8325.

<sup>7</sup> Im Steuerrecht wird zur Wohlfahrt folgende Legaldefinition angeboten: „Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.“ (§ 66 Abs. 2 AO).

<sup>8</sup> Vgl. etwa die Definition des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) in der im Jahre 2007 überarbeiteten Stellungnahme zur Rechnungslegung und Prüfung für die „spendensammelnden Organisationen“. Das IDW hatte bereits 1995 eine Vorläuferstellungnahme beschlossen und bringt damit seit über einem Jahrzehnt zum Ausdruck, dass die Tätigkeit der Organisationen wegen der intensivierten Bemühungen um eine verstärkte Spendeneinwerbung auch durch die Zunft der Wirtschaftsprüfer begleitet werden sollte. Spendensammelnde Organisationen sind nach den einleitenden Begriffsabgrenzungen dieser Stellungnahme „solche Organisationen, deren Tätigkeit ganz oder teilweise darauf ausgerichtet ist, Geld- und ggfs. Sachmittel als freigiebige Zuwendung entgegenzunehmen und sie für die durch ihre Satzung bestimmten Förderzwecke einzusetzen. Vgl. die derzeit noch gültige HFA Stellungnahme 4/1995 zur Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen, Institut der Wirtschaftsprüfer e.V. (Hg.), Fachgutachten und Stellungnahmen, Düsseldorf (Loseblattsammlung). Neuerdings liegt ein Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung IDW ERS HFA 21: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen vor (Stand 13. August 2007).

<sup>9</sup> Mitunter wird auch als Kriterium der Unterscheidung zwischen privater Wohlfahrt und frei-gemeinnütziger Wohlfahrt die satzungsmäßige Bindung an die Gemeinnützigkeit i.S.d. §§ 51 ff AO genannt. Die Bundesarbeitsgemeinschaft der freien Wohlfahrtspflege nennt folgende Gruppen als zugehörig: alle Initiativen, Träger und Trägergruppen, die aufgrund religiöser, weltanschaulicher, humanitärer oder anderer sozialpolitischer Zielsetzung in der Wohlfahrtspflege tätig sind (Zitat nach Flierl). Für Schmid (1987, 1992) ist für die Wohlfahrtspflege charakteristisch, dass ihre Aktivitäten mehrdimensional sind, gleichzeitig Interessenvertretung (Anwaltschaft), Produktion sozialer Dienstleistungen und normative Integration.

Ein in diesem Zusammenhang häufig verwendeter Begriff ist der der Non-Profit-Organisation (NPO), der auf das Zielsystem (Sachzielorientierung statt Streben nach ausschüttungsfähigem Gewinn usw.) abstellt. Es darf jedoch nicht gefolgert werden, dass gemeinnützige Rechtsträger keine Gewinne erwirtschaften dürfen. Das ist unzutreffend. Entscheidend ist die Frage der Gewinnverwendung: Denn bei gemeinnützigen Körperschaften ist sichergestellt, dass erwirtschaftete Gewinne wieder für gemeinwohlorientierte Zwecke eingesetzt werden und nicht in die Taschen der Anteilseigner oder der Leitungsverantwortlichen fließen.<sup>10</sup>

### **3. Zur wirtschaftlichen Bedeutung des Themas**

Das statistische Bild der Zahl und Aktivität aller spendensammelnden Organisationen im Bereich der Wohlfahrtspflege ist nicht einfach zu erheben.<sup>11</sup> Es gibt in Deutschland derzeit ca. 242.000 spendensammelnde Organisationen. Ein Großteil dieser Organisationen ist überwiegend auf lokaler Ebene tätig. Das DZI schätzt, dass von den gemeinnützigen Organisationen 20.000 aktiv Fundraising betreiben. Davon treten wiederum 10% durch überregionale Spendenaufrufe in Erscheinung, 250 - 300 davon sind bundesweit tatsächlich profiliert. Die meisten Spendensammler sind als eingetragene Vereine oder Stiftungen strukturiert.<sup>12</sup>

Die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e. V. Berlin (BAG) veröffentlicht regelmäßig statistische Angaben zur Zahl der Einrichtungen, Betten bzw. Plätze und der Beschäftigten im Bereich ihrer Mitgliedseinrichtungen. Mit insgesamt mehr als 1,1 Mio. hauptamtlichen Mitarbeitern/-innen, davon mehr als zwei Fünftel (rd. 478.000) als Teilzeitarbeitskräfte, sind die Wohlfahrtsverbände einer

---

Etwas gestochener könnte man formulieren: bei der Wohlfahrtspflege handelt es sich um „lose gekoppelte Systeme“ mit Merkmalen pluralistischer Interessengruppen, inkorporierter Verbandsspitzen, sozialer Dienstleistungsunternehmen und lokaler Vereine.

<sup>10</sup> W. Teske: Gemeinnützigkeit – ein Wettbewerbsnachteil für diakonische Unternehmen?, in: Nächstenliebe in Strukturen – Diakonie in Gemeinde, Unternehmen und Verband (FS Brandes), hg. von Haas/Käßmann, 2005, S. 80 f.

<sup>11</sup> Dies ist einer der Kernpunkte des Gutachtens des Instituts für Wirtschaft und Gesellschaft, siehe Otnad (1999) Zukunft der Wohlfahrtsverbände. Vgl. aus jüngster Zeit Frerk (2005) Caritas und Diakonie in Deutschland. Frerk weist auf gravierende Unterschiede zwischen der Statistik der Berufsgenossenschaft für Gesundheitsdienst und Wohlfahrtspflege (BGW) und den Einrichtungsstatistiken der beiden kirchlichen Wohlfahrtsverbände hin. Zu diversen Ungenauigkeiten bei Frerk (2005), vgl. die Buchbesprechung bei Georg Blaschke, Diakonisches Werk der EKD, 21.6.2005. Dass die Wohlfahrtsverbände auf diese Kritik reagieren wollen, zeigen die aktuellen Reformüberlegungen (siehe im Schlusskapitel dieses Beitrages).

<sup>12</sup> Die Zahl der Stiftungen ist in den letzten zwei Jahrzehnten ist die Zahl der Stiftungen in Deutschland auf fast das Dreifache angewachsen. Im Jahre 1990 gab es ca. 5.000 Stiftungen, im Jahre 2007 sind es nach Angaben des Bundesverbands Deutscher Stiftungen 15.449 Stiftungen. Diese weisen über 100.000 Beschäftigte auf (Bundesverband Deutscher Stiftungen, StiftungsReport 2008/09 – Wie Vielfalt zusammenhält – Projekte, Initiativen, Menschen). Die V&M-Service GmbH in Konstanz hat auf der Basis der ca. 600 Vereinsregister in Deutschland für das Jahr 2003 ermittelt, dass insgesamt 574.359 eingetragene Vereine in den Vereinsregistern zu finden sind. Darunter sind als wichtigste Kategorien zu nennen: 222.987 Sportvereine, 74.726 diakonische bzw. karitative Vereine und 63.907 Kulturvereine.

der großen Arbeitgeber in Deutschland. Bezogen auf die Gesamtzahl aller Erwerbstätigen sind dies über 3%.<sup>13</sup>

Ein weiteres Indiz für die wirtschaftliche Bedeutung unseres Themas ist die Höhe der jährlichen Spenden. Hierzu weist das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI) aus, dass die Spenden für soziale Zwecke in Deutschland im Jahr 2005 die Rekordsumme von 3 Milliarden Euro erreichen werden (2004: 2,35 Mrd. Euro). Das DZI erwartet, dass die Spenden für soziale Zwecke in Deutschland im Jahr 2007 bei rund 2,35 Milliarden Euro liegen werden, das ist ein Rückgang um etwa 3 Prozent. Diese Schätzung stützt sich auf die vom DZI vorgenommene Erhebung der Spendeneinnahmen zum 30.09.2007 bei den 30 größten Organisationen mit DZI Spendensiegel.<sup>14</sup>

#### **4. Entstehungsgeschichte der Diskussion um Transparenz**

Die aktuelle Diskussion um die Transparenz der spendensammelnden Organisationen ist nicht neu. Die Anfänge der Diskussion zur Transparenz der Freien Wohlfahrtspflege und der spendensammelnden Organisationen im nationalen und internationalen Zusammenhang reichen bis in die 1960er Jahre zurück.<sup>15</sup> In der Bundesrepublik Deutschland haben sich immer wieder Regierungsbehörden mit der Problematik des Stiftungswesens der spendensammelnden Organisationen befasst<sup>16</sup>. Auch auf der Ebene der Europäischen Union und aus dem Bereich der Bilanzierungspraxis sind Vorgaben zur Fortentwicklung der Organisation<sup>17</sup>,

<sup>13</sup> Darüber hinaus sind zahlreiche Mitarbeiter/-innen auf Honorarbasis nebenamtlich tätig. Die Zahl der Bürgerinnen und Bürger, die sich freiwillig und ehrenamtlich in der Freien Wohlfahrtspflege, ihren Hilfswerken und Initiativen sowie in den ihnen angeschlossenen Selbsthilfegruppen sozial engagieren, wird auf 2,5 bis 3 Millionen geschätzt. Vgl. die Darstellung bei Vogelbusch: Ergebnisverantwortung – Verpflichtung zur Transparenz und Offenlegung im Bereich der Wohlfahrtspflege, in: Christa/Evers (Hg.): Verantwortung im Führen und Leiten in der Sozialen Arbeit, 2006, S. 146.

<sup>14</sup> Pressemitteilung des DZI, Berlin, 28. November 2007 (<http://www.dzi.de/DZI-PM-SpAI2007-8.pdf>).

<sup>15</sup> So hat z.B. im Jahre 1962 der 44. Deutscher Juristentag ein Gutachten von Ballerstedt entgegengenommen, in dem bundeseinheitliche Regeln im Stiftungsrecht angemahnt wurden - wie für AG; damals wurden die Vorschriften zur Rechnungslegung und Prüfung im AktG geregelt. Für große Stiftungen sollte zudem pflichtweise eine Publizität der Jahresabschlussdaten im Bundesanzeiger erfolgen. Verschärfte Kritik gibt es seit Ende der 1970er Jahre, vgl. die Darstellung bei Schuhen: Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege, in: Verbands-Management, Nr. 3, 2004, S.18 ff. Auf internationaler Ebene ist das Thema der Transparenz in den 1970er Jahren aufgegriffen worden, vgl. etwa den Beitrag von Henke (1972) Performance Evaluation for NPO, The Journal of Accountancy 133, S. 51-55. Für weitere Nachweise vgl. Vogelbusch (2006), aaO, S. 146.

<sup>16</sup> Walz (2005) weist z.B. auf die interministerielle Arbeitsgruppe aus dem Jahre 1977 hin: Damals wurden keine Missstände im Stiftungsrecht festgestellt, mit der Folge, dass kein Bedarf für gesetzliche Änderungen bestehe. Eine in der letzten Legislaturperiode gebildete Bund-/Länder-Arbeitsgruppe „Reform des Stiftungsprivatrechts“ (2002) hat im Zusammenhang mit der Reform des Stiftungsrechts ebenfalls keinen Änderungsbedarf im Bezug auf die Rechnungslegung von Stiftungen festgestellt, vgl. Koss: Die Rechnungslegung von Stiftungen – von der Buchführung zur Jahresrechnung, Düsseldorf 2003, S. 40 ff). Vgl. für eine Übersicht die Darstellung bei Vogelbusch (2006), aaO, 147ff.

<sup>17</sup> Anfang der 1990er Jahre war von der EU-Kommission vorgeschlagen worden, einen Europäischen Verein zu schaffen, um damit die Barrieren, die sich für den Zusammenschluss natürlicher und juristischer Personen aus verschiedenen Mitgliedsstaaten ergeben, zu beseitigen. Die Gründung eines Europäischen Vereins sollte ermöglicht werden. Allerdings hat eine Expertengruppe zunächst keinen dringenden Bedarf für eine supranationale Vereinsrechtsform festgestellt. Der Verordnungsvorschlag stammt aus dem Jahre 1993, er wurde 1996 überarbeitet. Zur Reaktion der Expertengruppe vgl. den Bericht über moderne gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen in Europa, vom 4.11.2002 (hier: Kapitel VIII Nr. 1 (S.

Rechnungslegung<sup>18</sup> und Transparenz<sup>19</sup> angestoßen worden, die hier aber nicht weiter vertieft werden können.

Im Deutschen Schrifttum ist von Hemmerich (1982, S.114ff), Schmidt (1984, S.188) und vom dem Bonner Juristen Lutter (1988, S.489ff) auf die Lücken in den Regelungen zum Rechnungswesen der oft genutzten Rechtsform des eingetragenen Vereins hingewiesen worden. Die gesetzlichen Grundlagen für das Rechnungswesen von Vereinen und Stiftungen seien „geradezu archaisch“ (Lutter).

Auf den in jüngerer Zeit diskutierten Aspekt der Deregulierung der Sozialen Hilfebereiche durch Marktöffnung wird hier nicht weiter eingegangen<sup>20</sup>. In gewissem Sinne kann man auch in Bezug auf den wettbewerblichen Marktmechanismus, der in immer weiteren Sektoren der Wohlfahrtspflege zum Wirken gebracht wird, von einem Transparenzinstrument sprechen. Aus Verbrauchersicht sind in den Medien Testberichte der Zeitschriften Finanztest und ökotest erschienen, die nicht unerhebliche Lücken bzw. Schwächen im System der Transparenz gemeinnütziger spendensammelnder Organisationen festgestellt haben.<sup>21</sup>

Die gesetzlichen Verschärfungen der Rechnungslegungs- und Offenlegungspflichten im gewerblichen Bereich (KontraG<sup>22</sup>, TransPuG<sup>23</sup>, VorstOG<sup>24</sup>), sowie die Corporate-Governance-Diskussion strahlen in jüngster Zeit auch auf den Bereich der Freien Wohlfahrtspflege aus<sup>25</sup>. Die Bundesregierung setzt derzeit auf ein verbessertes

132)). Vgl. für eine Übersicht auch Arnold: Die geplante Vereinsrechtsreform – Fortschritt oder Irrweg, in Der Betrieb H. 40, 2004, S. 2143.

<sup>18</sup> Vgl. Segna: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: Bösche/Walz (Hg.) Wie viel Prüfung braucht der Verein – Wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft, 2005, S. 27 ff., mit weiteren Verweisen.

<sup>19</sup> Zuletzt beispielsweise die auf den Schutz von Kapitalanlegern ausgerichtete sog. EU-Transparenzrichtlinie 2004/109/EG.

<sup>20</sup> Zu verweisen wäre z.B. auf das Gutachten der Monopolkommission: Wettbewerbliche Neuorientierung der Freien Wohlfahrtspflege, Gutachten im Auftrag der Monopolkommission für das 12. Hauptgutachten (1998): 'Marktöffnung umfassend verwirklichen'.

<sup>21</sup> Vgl. den Artikel „Vertrauen ist gut ...“ in der Zeitschrift finanztest 12/2000, S. 72f: Dort haben Tester verschiedene Spendensiegel überprüft. Es zeigen sich Lücken bzw. Schwächen. Auch der Bericht in Zeitschrift ökotest 11/2002 wurden Mängel festgestellt: Nach Angaben der Zeitschrift waren bei den bemängelten Organisationen u.a. nicht befriedigend zu ermitteln, „was mit den Spendengeldern letztendlich passiert“. Nicht auszuschließen sei, dass die zufließenden Mittel anders verwendet würden als dies nach außen dargestellt werde. Die Aufwandsentschädigungen für Personal sowie für die Verwalkosten seien beträchtlich und im Einzelfall höher als die für Umweltschutz- oder Naturschutzprojekte aufgewendeten Gelder. Nur 8 von 19 getesteten Vereinen konnten eine gute oder sehr gute Benotung erreichen.

<sup>22</sup> § 325 HGB: zur Offenlegung des Jahresabschlusses: Hierzu ist laut IDW PH 9.200.1 TZ. 13 ein Abschnitt im Prüfungsbericht aufzunehmen, in dem über die Erfüllung der gesetzlichen Publizitätspflicht zu berichten ist. Vgl. auch WP-Handbuch, Band 1, Düsseldorf 2006, S. 1673.

<sup>23</sup> Vgl. hierzu Diakonisches Werk der EKD e.V./Deutscher Caritasverband e.V. (Hrg.) KonTraG, TransPuG, DCKG – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführungen und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Köln 2003.

<sup>24</sup> Fleischer: Das Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz, in: Der Betrieb, 2005, S. 1611ff.

<sup>25</sup> Vgl. etwa die Caritasverbandstagung in Fulda (März 2003), die Tagung der Bucerius Law School im November 2004 (Zitat Tagungsteilnehmer: „Wir müssen uns rechtspolitisch bewegen“ Zitat bei Walz (2004) S. 3), das Symposium der Bucerius Law School im Mai 2005 (besprochen wurden dort u.a. Prüfungsvorschriften für den Verein bzw. die Genossenschaft), die gemeinsame Tagung des Diakonischen Werks und des Deutschen Caritasverbands im September 2005 in Berlin, den Beschluss der Diakonischen Konferenz, einen Corporate Governance Kodex für die Diakonie einzuführen und die aktuellen Reformvorschläge zu den Transparenzrahmenbedingungen und zum Gemeinnützigkeitsrechts (Enquete Kommission aus Wissenschaftler, Ministerien und den Wohlfahrtsverbänden).

Transparenzverhalten der Wohlfahrtspflege durch freiwillige Veröffentlichung ihrer Daten<sup>26</sup>.

Zudem hat die Rechtsprechung zur Haftung ehrenamtlicher Vorstände<sup>27</sup> bzw. Vereinsmitglieder<sup>28</sup> ein Übriges dafür getan, um das System der Führung und Verantwortung von gemeinnützigen Einrichtungen neu zu beleuchten.

Das Transparenzverhalten mehrerer diakonischer Einrichtungen hat sich nach einer Aufstellung des DW EKD geändert, für mehrere Träger findet sich ein veröffentlichter Jahresabschluss im Internet.<sup>29</sup>

### **5. System der Transparenz in der Freien Wohlfahrt**

Das System der Transparenz spendensammelnder Organisationen setzt sich aus Prüfungen durch mehrere Agenten zusammen. Elemente bzw. Beteiligte sind:

1. Vereinsregister / Stiftungsverzeichnisse / Handelsregister
2. Finanzverwaltung
3. Zuwendungsgeber
4. Gütesiegelverleihende private/halbstaatliche Organisationen

Darüber hinaus sind

5. im System der Transparenz in der Freien Wohlfahrt die Rechnungslegung, Publizität und Prüfung

als weitere gesetzliche Instrumente zu nennen.

Die Prüfungen können zu Beginn der Tätigkeit (z.B. vor Anerkennung einer Organisation als steuerbegünstigte Körperschaft bzw. vor Eintrag ins Vereinsregister)

<sup>26</sup> Vgl. Antwort der Bundesregierung auf eine Anfrage der FDP, vgl. BT DS 2008 16/8325

<sup>27</sup> Vgl. FG Brandenburg (Urteil vom 19. Mai 1999, NWB 2000 S. 2044) zur Haftung eines ehrenamtlichen Schatzmeister seines Vereins für Lohnsteuerrückstände, den BFH-Beschluss vom 9. September 2002 (I B 145/01) zur persönlichen Haftung des Vorstands bei Steuerschulden des Vereins oder FG Saarland Urteil v. 21.08.2002 (1 K 249/00).

<sup>28</sup> Das sog. „Kolping-Urteil“ des OLG Dresden 9. August 2005 (2 U 897/04) zur Haftung von Vereinsvorständen, das eine erheblich ausgeweitete Haftung bei Überschreitung des Nebenzweckprivileges vorsah, wurde in der Berufungsinanz wieder verworfen: Das BGH Urteil 10.10.2007 bestimmt, dass das bloße „Nichteinschreiten“ der Vereinsmitglieder bei einer erheblichen Überschreitung des Nebenzweckprivileges keine eigene Haftungsgrundlage begründe, auch nicht bei der Schädigung von Gläubigern infolge von Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit.

<sup>29</sup> Eine Recherche des Diakonischen Werks der EKD e.V., Berlin/Stuttgart im September 2005 ergab folgende Träger eine Publizität von Jahresabschlussdaten im Internet: Diakonischen Werk der EKD, Diakonischen Werk der Ev.-Luth. Landeskirche Bayern, Diakonischen Werk der Ev.-Luth. Landeskirche Hannover, DW Ev. Kirchen in Mitteldeutschland, v. Bodelschwingsche Anstalten Bethel, Rummelsberger Anstalten, Diakonischen Werk Himmelsthür Hildesheim, Diakonie Neuendettelsau, Rauhe Haus Hamburg. Eine aktuelle Übersicht ergäbe eine deutlich gestiegene Anzahl von veröffentlichten Jahresabschlüssen. Im Beitrag von Röthig: Markenzeichen Transparenz, in: Wohlfahrt Intern 4/2008, S. 9 wird für folgende deutsche Hilfswerke berichtet, dass ein Jahresbericht im Internet veröffentlicht wird: SOS-Kinderdörfer, Johanniter-Unfallhilfe, Unicef, Plan International, World Vision, Brot für die Welt, Misereor, Kindernothilfe.

bzw. während der Tätigkeit (laufende Prüfung der Finanzverwaltung anhand der Steuererklärungen und Rechenschaftsberichte) erfolgen.

### **5.1 Vereinsregister / Stiftungsverzeichnisse / Handelsregister**

Die Register, in denen Vereine, Stiftungen oder Gesellschaften mit beschränkter Haftung eingetragen werden müssen, werden in Deutschland nur dezentral geführt. Dies hat zur Folge, dass derjenige, der sich für die Registerdaten einer spendensammelnden Körperschaft interessiert und wegen der Freiwilligkeit solcher Angaben (etwa auf dem Geschäftspapier, in Informationsbroschüren oder im Internet) bei dieser selbst findet, in die Akte des jeweils zuständigen Registergerichts Einsicht nehmen muss.

Das Verfahren der Registergerichte vor Eintragung umfasst die Überprüfung, ob die Voraussetzungen des jeweiligen Gesellschaftsrechts (BGB, LandesStiftungsG, GmbHG) erfüllt sind, um eine Registrierung vornehmen zu können. Die einzutragenden Inhalte für die Körperschaften stimmen grundsätzlich überein. Zum Beispiel für Vereine sind Angaben über die einzelnen Vorstandsmitglieder zu übermitteln (Vorname und Name, mitunter Beruf, Wohnort, Geburtsdatum, Stellung im Vorstand (z. B. Schatzmeister), besondere Vertretungsbefugnisse).

Für Stiftungen sind in § 80 BGB die Grundvoraussetzungen für die Errichtung definiert, die sich aus der Besonderheit der Stiftung als Rechtsform ohne Eigentümer/Gesellschafter ergeben.<sup>30</sup> Für Stiftungen gibt es als Besonderheit eine laufende Stiftungsaufsicht. Dies lässt sich begründen mit dem fehlenden Eigentümer, der keine Kontrolle seines Vermögens vornimmt. Die Aufgaben der Stiftungsaufsicht lassen sich wie folgt charakterisieren: Sie sorgt z.B. dafür, dass der Stifterwille nachhaltig erfüllt wird, sie überwacht die Einhaltung von Gesetz und Satzung, prüft die Erhaltung des Stiftungskapitals und die Verwendung der Mittel für satzungsmäßige Zwecke, sie überwacht die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften, prüft die ordnungsgemäße Besetzung der Organe und sorgt für die ordnungsgemäße Beschlussfassung usw. Bei der Stiftungsaufsicht

---

<sup>30</sup> Das Stiftungsgeschäft muss den Anforderungen des § 81 Abs. 1 BGB genügen (Stiftungsakt, Schriftform, Verfassung festlegen mit Name, Sitz, Zweck, Vermögenszusage des Stifters, Benennung der Stiftungsorgane usw., weitere Anforderungen aus den Landesstiftungsgesetzen (z.T. umfassender Katalog mit bis zu 12 Einzelpunkten, § 88 S. 2 BGB verweist auf die vereinsrechtliche Anfallsklausel ...), die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszweckes (ausreichende Dotation von Vermögen, Aussicht auf Zustiftungen – z.B. bei einer Bürgerstiftung) muss gesichert und das Gemeinwohl darf durch die Stiftung nicht gefährdet sein (i.e. i.d.R. gemeinnützige Zwecke im Sinne der AO).

handelt es sich um eine reine Rechtsaufsicht, und nicht um eine Zweckmäßigkeit-  
aufsicht.

## 5.2 Finanzverwaltung

Die Prüfung der Finanzverwaltung erstreckt sich zum einen auf den Beginn der Tätigkeit (Prüfung der Anerkennung als gemeinnützige Körperschaft)<sup>31</sup> und zum anderen auf die laufende Überwachung der Geschäftstätigkeit.<sup>32</sup> Zwar sieht die Verwaltungsrichtlinie der Finanzverwaltung vor, das im Rahmen der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung auch die Angemessenheit der Ausgaben für allgemeine Verwaltung einschließlich der Werbung um Spenden und Mitglieder umfassen soll. Dies ist aber nach Erfahrungen des Verfassers nur ein selten eingesetztes „stumpfes Schwert“.<sup>33</sup>

Im Zusammenhang der hier diskutierten Offenlegung ist auf die nur im Ausnahmefall gegebene Möglichkeit der Finanzverwaltung zur Veröffentlichung der Ergebnisse ihrer Prüfungstätigkeit hinzuweisen. Nach dem gesetzlich normierten Steuergeheimnis gem. § 30 AO ist die Finanzverwaltung verpflichtet, keine Verhältnisse des Steuerpflichtigen bekannt zu geben; somit kann das Finanzamt keine Prüfungsfeststellungen über die gegebene oder versagte Gemeinnützigkeit veröffentlichen. Es ist allerdings gem. § 30 Abs. 4 Nr. 5 c. AO wohl zulässig, dass im Falle eines zwingenden öffentlichen Interesses das jeweilige Finanzministerium im Einvernehmen mit dem Bundesministerium der Finanzen der Verbreitung unwahrer Behauptungen entgegentritt. Darüber hinaus kann das Finanzamt nach § 30 Abs. 5

<sup>31</sup> In § 59 AO sind die Voraussetzung beschrieben, die zu erfüllen sind, um den gemeinnützigen Status zu erlangen: die Körperschaft muss von ihrer Verfassung her den formellen gesetzlichen Anforderungen entsprechen (§ 60 AO), insbesondere § 61 AO „Vermögensbindung“, im Laufe der Tätigkeit ist jährlich nachzuweisen, dass die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet gewesen ist (§ 63 AO). Die Satzung muss den Zweck so genau bestimmen, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben sind (Anforderungen der formellen Satzungsmaßigkeit).

Im Schrifttum und in der Verwaltungspraxis wird auf ungünstige Aspekte des derzeitigen Verfahrens hingewiesen. Insbesondere wird bemängelt, dass die bei Errichtung der gemeinnützigen Körperschaft nur eine vorläufige Bescheinigung erteilt wird und dass eine nachträgliche Aberkennung der Gemeinnützigkeit – verbunden mit der Haftung für unrichtig ausgestellte Spenderbescheinigungen i.H.v. 30% der Spendensumme – eine unbillige Härte bedeuten kann. Auf die unterschiedliche Verwaltungspraxis der Finanzämter bei der Anerkennung gemeinnütziger Körperschaften weist die vergleichende Fallstudie des Maecenata-Instituts (2004) hin. Vgl. für eine detaillierte Darstellung Vogelbusch (2006), aaO, S. 155.

<sup>32</sup> Die Tätigkeit der Körperschaft muss sich tatsächlich so darstellen, dass ausschließlich und unmittelbar die steuerbegünstigten Zwecke verfolgt wurden. Der Nachweis dieser Erfordernis des § 63 Abs. 1 AO ist durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben zu führen. Die tatsächliche Geschäftsführung umfasst auch die ordnungsgemäße Ausstellung von Spendenquittungen. Verstößt die tatsächliche Geschäftsführung gegen die gesetzlichen Bestimmungen, verliert die Körperschaft für das Geschäftsjahr (oder bei schweren Verstößen für die letzten 10 Jahre) die Gemeinnützigkeit. Vgl. für die Darstellung der Prüffelder im Einzelnen Vogelbusch (2006), aaO, S. 155.

Das Finanzamt prüft die Aktivitäten anhand der im Rahmen der Steuererklärung „Gem1-Erklärung“ alle drei Jahre einzureichenden Unterlagen, d.h. dem Jahresabschluss (Bilanz, GuV, Anhang) – und ggfs. Lagebericht nach § 289 HGB – oder der Einnahme-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG und dem Tätigkeitsbericht des Vorstands.

<sup>33</sup> Für die Darstellung der maßgeblichen Richtlinien zur Angemessenheitsprüfung der Ausgaben für allgemeine Verwaltung einschl. der Werbung um Spenden und Mitglieder ist auf Vogelbusch (2006), aaO, S. 157 ff. zu verweisen.

AO unwahren öffentlichen Angaben des Steuerpflichtigen gegenüber den Strafbehörden entgetreten.

### 5.3 Zuwendungsgeber

Für die tatsächliche Geschäftsführung in der Praxis der meisten Wohlfahrtsverbände spielt die Zusammenarbeit mit Zuschussgebern eine herausragende Rolle. Ein Zuwendungsgeber prüft im Vorhinein, ob für beantragte Projekte bzw. andere Fördertatbestände die erforderlichen Voraussetzungen vorliegen und im Nachhinein die eingereichten Verwendungsnachweise auf Ordnungsmäßigkeit im Bezug auf die vorher vereinbarten Zuwendungsbestimmungen. Im Hintergrund dieser Verfahrensweise steht die Prüfung der zuwendenden Dienststellen durch die örtlichen Landesrechnungshöfe bzw. den Bundesrechnungshof.

### 5.4. Spendenprüfungen durch private/halbstaatliche Organisationen

Die Strukturen im Bereich der Spendenprüfungen und der Verbandsmitgliedschaften mit ihren Selbstverpflichtungen sind in Deutschland sehr komplex. Derzeit sind zwei Spendenprüfungsorganisationen in Deutschland tätig:<sup>34</sup>

- DZI - Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen,<sup>35</sup>
- AEM - Arbeitsgemeinschaft Evangelikaler Missionen und Deutsche Evangelische Allianz (DEA).<sup>36</sup>

Neben diesen beiden Spendensiegel vergebenden Organisationen gibt es noch den Deutschen Spendenrat, dessen Mitgliedsorganisationen sich einer Selbstverpflichtung zur Einhaltung gewisser Bestimmungen unterworfen haben. Eine Prüfung findet jedoch nicht statt.

Die genannten Organisationen vergeben nach bestandener Prüfung ein Siegel. Die Prüfung erstreckt sich darauf, wie die Aktivität der spendensammelnden Organisation

---

<sup>34</sup> Aussage [www.HelpDirect.org](http://www.HelpDirect.org).

<sup>35</sup> Die in Berlin ansässige Stiftung vergibt das "DZI Spendensiegel" an überregional sammelnde, gemeinnützige Spendenorganisationen. Anfang 2005 hatten 190 Organisationen dieses "Spenden-Siegel" erhalten, Ende 2007 waren es bereits 230. Zum Vergleich: In Deutschland gibt es etwa 4.180 überregionale, spendensammelnde Organisationen.

<sup>36</sup> Beide Organisationen sind sehr eng miteinander verbunden und prüfen ausschließlich evangelikale Missions- und Hilfswerke. Sie vergeben gemeinsam das Spendensiegel der Deutschen Evangelischen Allianz. Geprüft wird insbesondere der Umgang mit Spendenmitteln, die Art der Spendenwerbung, der Umgang mit Spenderadressen und die Höhe der Verwaltungskosten. Die Prüfung findet durch ein unabhängiges Gremium statt. Die Richtlinien für das Spendensiegel sind in Anlehnung an die des DZI und in Abstimmung mit dem DZI entstanden und deshalb sehr ähnlich. Geprüft werden, im Unterschied zum DZI, religiöse, diakonische und missionarische Werke. Derzeit führen 27 Werke ein gültiges Spendensiegel.

(z.B. im Bezug auf das Auftreten am Spendenmarkt, etwa durch die Art der Werbung) zu werten ist, ob die Organisation als gemeinnützig anerkannt ist, wie die Rechenschaftslegung erfolgt und wie hoch die Verwaltungskosten sind.

Das DZI verleiht sozialen und karitativen Organisationen, die bestimmte Kriterien erfüllen, das DZI Spendensiegel. Dieses steht für die nachgeprüfte, sparsame und satzungsgemäße Verwendung der Spendengelder und damit für die Seriosität und Transparenz der geprüften Organisation. Das DZI prüft in einem intensiven Verfahren, ob die Kriterien eingehalten werden. Aufgrund dessen sind nur ca. 70 % der Erstanträge auf Zuerkennung des Siegels erfolgreich. Zurzeit ist das DZI Spendensiegel die wohl umfassendste der in Deutschland existierenden Spendenprüfungen.

Das DZI selbst nennt sein Spendensiegel „das Zeichen für Vertrauen“. Allerdings stellen die Kosten zum Erhalt des DZI-Spendensiegels, gerade für kleinere Organisationen, eine erhöhte finanzielle Belastung dar. So wird bei Erstanträgen eine Gebühr von mindestens 1.500 Euro erhoben. Für die jährliche Siegelprüfung berechnet das DZI eine pauschale Grundgebühr von 500 Euro und einen Zusatzbetrag von 0,035 Prozent des jährlichen Sammlungsergebnisses.

Zu den Bedingungen für die Verleihung des DZI Spendensiegels zählen:

- die zweckgerichtete, sparsame und wirtschaftliche Verwendung der Spendenmittel,
- die eindeutige und transparente Rechnungslegung und Berichterstattung über die Geschäftstätigkeit,
- die sachgerechte Prüfung der Rechnungslegung und
- die sachgerechte Spendenwerbung, die über die Verwendung der Spendengelder informiert und die Würde der Betroffenen achtet.

Bis 2004 wurde das Spendensiegel nur an humanitär-karitative Organisationen verliehen. Seitdem können alle gemeinnützigen Spendenorganisationen das Siegel beantragen, unter anderem auch Umwelt-, Tierschutz-, Kultur- und Naturschutzorganisationen.

Das DZI erarbeitet derzeit – nicht zuletzt wegen der eingangs genannten UNICEF-Unregelmäßigkeiten – verschärfte Leitlinien für die unabhängige Prüfung und Vergabe seines Spendensiegels.<sup>37</sup> Dieser Prozess hat im Frühjahr 2007 begonnen und findet unter Beteiligung externer Experten, der betreffenden Dachverbände und der Spendensiegel-Organisationen statt.

Schon jetzt ist absehbar, dass die Kriterien in folgenden Punkten verschärft werden:

- Einführung detaillierter Vorgaben für die Veröffentlichung von Jahresberichten (Offenlegung des Jahresabschlusses; Informationen zur Vergütung hauptamtlicher Mitarbeiter und externer Berater, zu Aufwandsentschädigungen Ehrenamtlicher, sowie zur Zahlung von Provisionen; Veröffentlichung des Werbe- und Verwaltungskostenanteils nach DZI-Standard);
- Sicherstellung und Überprüfung einer angemessenen Projektevaluation; ausführlichere Regelungen zur Zulässigkeit von Provisionen (Offenlegung, Deckelung);
- Offenlegung der Verträge mit externen Dienstleistern gegenüber dem DZI;
- erhöhte Anforderungen an die Qualität der Aufsichtsstrukturen (Mindestzahl von Sitzungen in Abhängigkeit der Organisationsgröße, keine Interessenkonflikte).

Die Erfahrungen der kontroversen Diskussion um Managementfehler und strukturelle Mängel bei UNICEF Deutschland werden diesen Prozess zusätzlich beeinflussen. Mit sofortiger Wirkung geht das DZI dazu über, von allen Mitgliedern der Vorstände und besonderer Aufsichtsorgane eine Erklärung zu verlangen, dass diese die Spendensiegel-Standards zur Kenntnis genommen haben und deren Einhaltung in ihrem Verantwortungsbereich mit gewährleisten werden. Bisher war nur die entsprechende schriftliche Selbstverpflichtung der vertretungsberechtigten Leitungsmitglieder erforderlich.

Weitere Bausteine für mehr Transparenz und Vertrauen im deutschen Spendenwesen ist der seit 2003 jährlich veröffentlichte „DZI Spenden-Almanach“. Er informiert detailliert über die Zusammensetzung der Einnahmen und Ausgaben aller Siegel-Organisationen und ihre individuellen Werbe- und Verwaltungskostenanteile.

Nach Auffassung des DZI sind aber weitere „Bausteine“ erforderlich, um Vertrauen und Transparenz im deutschen Spendenwesen zu stärken (Aussagekräftigere

---

<sup>37</sup> DZI (2008) Statement für die Pressekonferenz zur „Transparenzinitiative“ am 7. April 2008 in Berlin.

Jahresberichte und verbesserte Transparenz in den Jahresabschlüssen, Ausbau der Rechnungslegungsstandards für Spendenorganisationen nach dem Vorbild Schweiz und Großbritannien, Pflicht zur Publizität der Jahresabschlüsse und sonstigen Informationen (vgl. die Ausführungen im übernächsten Kapitel „Publizität“), Auskünfte des DZI zu Organisationen ohne Spendensiegel, gestärkte staatliche Kontrolle (Stärkung statt Abbau der Landessammlungsgesetze, Umbau der Sammlungsaufsicht auf Länderebene nach dem Positiv-Beispiel Rheinland-Pfalz, stringenter Gemeinnützigkeitsprüfung der Finanzämter) und eine Selbstregulierung (weiterer Ausbau von themenspezifischen Verhaltenskodizes von Lobby- und / Dachverbänden).

### **6. Rechnungslegung und Prüfung**

Zur Zeit gibt es nur „rudimentäre“<sup>38</sup> gesetzliche Bestimmungen zur Rechnungslegung von spendensammelnden Organisationen, die nicht als Kapitalgesellschaften (gGmbH, gAG) strukturiert sind. Das wird schon so manchem Verantwortlichen bei gemeinnützigen Stiftungen oder Vereinen aufgefallen sein, denn dies ist anders als bei Kaufleuten bzw. bei börsennotierten Kapitalgesellschaften.<sup>39</sup> In Bezug auf das Rechnungswesen ist zu unterscheiden, ob es sich um eine Information für das Management – eine Information interner Adressaten – oder um eine Information nach außen – an externe Adressaten – handelt. Im Zusammenhang mit Systemüberlegungen zum Offenlegungsverhalten im Bereich der Freien Wohlfahrt ist das externe Rechnungswesen zu erörtern.

Für die verschiedenen Rechtsformen gibt es unterschiedliche gesetzliche Vorschriften zur Rechnungslegung. Diese betreffen einmal steuerrechtliche Rechenwerke und zum anderen handelsrechtliche Abschlüsse. Für Stiftungen ist auf eine Besonderheit hinzuweisen, da nach den Landesstiftungsgesetzen neben der Rechenschaft über die Erträge und Aufwendungen regelmäßig eine Aufstellung über das Vermögen gefordert wird, um der Stiftungsaufsicht gegenüber den Nachweis führen zu können, dass das Stiftungsvermögen in der betrachteten Periode erhalten wurde.

---

<sup>38</sup> Littkemann/Sunderdiek: Der Verein: Rechtsgrundlagen zur Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität, in: BBK F. 4, 1999, S. 1791.

<sup>39</sup> Vgl. für eine übersichtsartige Darstellung der Rechnungslegungsvorschriften, die für Vereine und Stiftungen gelten: Vogelbusch: Rechnungslegung gemeinnütziger Vereine, in: Steuer-Journal 21/2007, S. 24 ff.

Grundsätzlich lassen sich von der Art und Weise der Instrumente drei Typen<sup>40</sup> unterscheiden, wobei die Unterschiede in der jeweiligen Art der Verbuchung liegen:

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (einfache Buchführung),
- Haushaltsrechnung (Kameralistik),
- kaufmännischer Jahresabschluss (doppelte Buchführung)

Neben den rein rechnerischen Abschlüssen der Finanzbuchhaltung in der Übersicht über die laufenden Einnahmen und Ausgaben (Einnahme-Überschuss-Rechnung) bzw. Erträge und Aufwendungen (Gewinn- und Verlustrechnung) und über das Vermögen (bei der einfachen Buchführung als Vermögensübersicht und Schuldübersicht bei der doppelten Buchführung als Bilanz) ergänzen zwei verbale Erläuterungs- und Ergänzungsberichte (der sog. Anhang und der Lagebericht) das handelsrechtliche Rechnungslegungsinstrumentarium.

Die Haushaltsrechnung zeichnet aus, dass sie eine Gegenüberstellung von Einnahmeposten und Ausgaben-(Etat-)posten und den Nachweis einer Gesamtdeckung (bei ausgeglichenem Haushalt) vor Beginn des Haushaltsjahres bietet und so einem parlamentarischen Gremium, wie z.B. einer Synode, sein höchstes Recht als Souverän abzubilden hilft, nämlich über den Haushalt zu entscheiden. Die im Haushaltsjahr selber laufend erstellten Haushaltsüberwachungslisten und der Jahresabschluss am Ende des Haushaltsjahres ermöglichen eine Kontrolle und Steuerung der haushaltsgeführten Einrichtung.

Das fachberatende Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland, Düsseldorf (IDW) hat am 1. März 2006 eine Stellungnahme zur „Rechnungslegung von Vereinen“ verabschiedet (IDW RS HFA 14), die sich mit den Normen für den e.V. befasst.

Das IDW empfiehlt darüber hinaus aus handelsrechtlicher Sicht eine kaufmännische Rechnungslegung, immer dann wenn ein Verein die Größenkriterien der § 267 Abs. 2 und 3 HGB (z.B. eine Bilanzsumme von mehr als 4.015.000 € und mehr als 50

<sup>40</sup> Das externe Rechnungswesen ist nach außen adressiert, d.h. es soll außerhalb der Geschäftsführung des Trägers stehende Personen und Institutionen informieren. Darüber hinaus sind verfahrensrechtliche Konsequenzen auf Basis dieses Rechenwerkes möglich: Entlastung des Vorstands, Verwendung des Jahresergebnisses, Feststellung eines positiven bzw. negativen Eigenkapitals (letzteres mit der Folge der Einleitung der Prüfung der Insolvenzantragspflicht). Gegenüber dem Finanzamt werden die steuerlichen Sparten (ideeller Bereich, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbereich und die Vermögensverwaltung), die noch nicht zeitnah wieder eingesetzten Mittel (Rücklagen) sowie steuerliche Bemessungsgrundlagen (z.B. steuerpflichtige Umsätze bzw. abziehbare Vorsteuern bei der Umsatzsteuer oder zu versteuerndes Einkommen bei der Körperschaftsteuer für den nicht steuerbefreiten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) deklariert.

Arbeitnehmer; statt der Umsatzerlöse sind die gesamten Einnahmen, wie Umsatzerlöse, Beiträge und Spenden anzusetzen) erfüllt<sup>41</sup>. Darüber hinaus sollte ein Lagebericht entsprechend § 289 HGB aufgestellt werden (Tz. 24 - 28). Trotz einiger nicht sachgerechter Empfehlungen<sup>42</sup> handelt es sich – insgesamt gesehen – beim IDW RS HFA 14 um einen hilfreichen Textvorschlag, insbesondere weil es bisher nichts Entsprechendes zur Rechnungslegung von Vereinen gab.

Das DZI fordert derzeit aussagekräftigere Jahresberichte und eine verbesserte Transparenz in den Jahresabschlüssen. Darüber hinaus sollen die Rechnungslegungsstandards für Spendenorganisationen nach dem Vorbild Schweiz und Großbritannien ausgebaut werden.

Buchheim/Deffland/Penter (2008) stellen die Regulierungsvorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Publizität im europäischen Kontext dar.<sup>43</sup> Die Autoren unterbreiten einen Vorschlag, der die differenzierten Vorschriften für Vereine in Österreich aufnimmt und auf deutsche Verhältnisse überträgt<sup>44</sup>.

Vorgeschlagen wird ein Stufenmodell, bei dem zwischen kleinen und mittleren bzw. großen Trägern (Vereinen, Stiftungen usw., i.e. Nicht-Kaufleuten und damit Nicht-Kapitalgesellschaften) unterschieden wird. Entsprechend den Regelungen für Kapitalgesellschaften sollten abgestufte Pflichten zur Rechnungslegung und Prüfung gesetzlich festgeschrieben werden.

<sup>41</sup>Für mittelgroße und große Vereine hat sich die Rechnungslegung an den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung wie für Kapitalgesellschaften zu orientieren (§§ 264 ff. HGB - IDW RS HFA 14 Tz. 27). Der Jahresabschluss dieser Vereine hat dann unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz und Ertragslage zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB).

<sup>42</sup>Vgl. die Kritik des „Primats des Handelsrechts“ für die Rechnungslegung von gemeinnützigen Vereinen bei F. Vogelbusch: Rechnungslegung gemeinnütziger Vereine, in: Steuer-Journal 21/2007, S. 24 ff. bzw.: Ders. Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen – eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, in: Der Betrieb 8/2006, S. 1967 ff.

<sup>43</sup>Vgl. Buchheim/Deffland/Penter: An den europäischen Nachbarn orientieren: Die aktuellen Ereignisse haben die Diskussion um Transparenz im Nonprofit-Sektor neu entfacht, 2008, S. 11: In der Schweiz, in Österreich, England, Frankreich, Belgien, Schweden, der Slowakei sind beispielsweise Prüfungen gesetzlich vorgeschrieben. Für weiterführende Betrachtungen ist auf die Arbeit von Deffland: Transparenzstandards im Dritten Sektor - Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften gemeinnütziger Vereine in Europa, München/Ravensburg 2007, S. 59 ff zu verweisen.

<sup>44</sup>Vgl. Buchheim/Deffland/Penter (2008), aaO, S.10-12. Diese Hinweise stehen in der Tradition der Vorschläge von Segna aus dem Jahre 2005 zur Verbesserung des Systems der Transparenz für gemeinnützige Vereine aus dem Jahre 2005 vor, vgl. Segna: Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: Börsche, Walz (Hg.) Wie viel Prüfung braucht der Verein – Wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft, 2005, S. 27 ff. Nach Segna zeigt sich im internationalen Vergleich, dass in Großbritannien, Belgien, Frankreich und Österreich bereits auf Non-Profit Unternehmen zugeschnittene Rechnungslegungsvorschriften geschaffen wurden. Der Vereinsrechtsreformentwurf des Bundesjustizministerium aus dem Jahre 2004 sah im übrigen keine Änderungen der Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten vor. Bei unternehmerisch tätigen (Groß-)Vereinen ist es im handelsrechtlichen Sinne aus Gründen des Gläubigerschutzes erforderlich, die Rechenschaftslegung verbindlich festzulegen. Segna hatte bereits ein Stufenmodell vorgeschlagen: Es sollte unterschieden werden zwischen kleinen und mittleren bzw. großen Vereinen. Entsprechend den Regelungen für Kapitalgesellschaften sollten Pflichten zur Rechnungslegung und Prüfung gesetzlich festgeschrieben werden. Die Grenze sollte sich auf ein bestimmtes Spendenvolumen beziehen, z.B. 500.000 € oder 1,0 Mio. €. In Österreich, das jüngst eine entsprechende Regel vorgesehen hat, war in einem Referentenentwurf die Schwelle sogar nur bei 200.000 € gesetzt worden (gesetzlich umgesetzt wurde eine Schwelle von 3,0 Mio. €). In allen Fällen sollte nach Segna eine Pflicht zur Konzernrechnungslegung vorgesehen werden.

## Übersicht: nach Größenklassen abgestufte Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten für Nicht-Kaufleute

Einnahmen	> 50.000	50.000 - 250.000	250.000 - 750.000	> 750.000
Spenden	< 5.000		5000 - 250.000	> 250.000
Bestandteile	Einnahmen und Ausgabenrechnung Vermögensrechnung		Bilanz GuV Leistungsrechnung	Bilanz GuV Anhang EVR Kapitalflussrechnung Leistungsbericht
Prüfung	organisationsinterne Prüfung		organisationsexterne Prüfung	
	Vorstand	fachlich vorgebildete Person	Wirtschaftsprüfer vereidigter Buchprüfer	Wirtschaftsprüfer
Offenlegung	keine gesetzliche Offenlegung			Offenlegung über Guidestar

Quelle: Buchheim/Deffland/Penter (2008), aaO, S.10-12.

### 7. Publizität

Unter der Publizität (Offenlegung i.e.S.) versteht man im Handelsrecht die Verpflichtung zur Offenlegung der Jahresabschlüsse für bestimmte Rechtsformen, die nicht schon als große bzw. mittelgroße Kapitalgesellschaften gem. dem Dritten Buch des HGB zur Veröffentlichung ihrer Jahresabschlüsse verpflichtet sind. Merkmal der Publizitätspflicht ist die schiere Größe gemessen in den Größen Umsatz, Bilanzsumme und Zahl der Arbeitnehmer. Das Publizitätsgesetz gilt gem. § 3 PublG für folgende Rechtspersonen:

- Personenhandelsgesellschaften, für die kein Jahresabschluss nach § 264 a oder b HGB aufzustellen ist,
- Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist,<sup>45</sup>
- rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, wenn sie ein Gewerbe betreiben und
- Körperschaften, Stiftungen oder Anstalten des öffentlichen Rechts, wenn sie Kaufmann i.S.d. § 1 HGB sind bzw. sich im Handelsregister als Kaufmann eingetragen haben.

<sup>45</sup> In Bezug auf Vereine ist auf die umstrittene Entscheidung des LG München bzgl. des „Konzern-Vereins“ ADAC hinzuweisen: Ein Rechtsanwalt hatte auf Aufstellung eines Konzernabschlusses für den ADAC e.V. geklagt (Begründung: Konzernrechnungslegungspflicht nach §§ 11 ff PublG). In Folge des „ADAC-Urteils“ des BGH vom 29.9.1982 werden die aus dem Idealverein ausgegliederten Tochter- und Enkelgesellschaften nicht als eine wirtschaftliche Einheit betrachtet, vgl. für eine Darstellung des Sachverhaltes und eine Kritik: Segna: Publizitätspflicht eingetragener Vereine, in: Der Betrieb, 2003, S. 1311.

Auch die Überlegung, die in den Vereinigten Staaten verwendete Datenbank auch auf den Dritten Sektor in Deutschland zu übertragen, kann als zusätzliche Publizitätspflicht betrachtet werden. Diese Internet-Datenbank wird unter dem Namen „GuideStar-Online-Datenbank“ geführt.<sup>46</sup>

Einige Hilfsorganisationen aus dem Bereich der Entwicklungszusammenarbeit haben im April 2008 eine Transparenzinitiative gestartet. Diese Initiative umfasst auch einen Verhaltenskodex.<sup>47</sup>

In diesem Zusammenhang ist auf aktuelle Debatte zur erweiterten Publizität der Pflegeheimbetreiber hinzuweisen. Im Laufe des Jahres 2007 wurde nach aufgedeckten Pflegeskandalen gefordert, dass die Träger im Bereich der Pflege ihre Bilanzen veröffentlichen. Zudem sollen Wohlfahrtseinrichtungen im Bereich der Pflege verpflichtet werden, die Berichte des Medizinischen Diensts der Krankenkassen (MDK) zu veröffentlichen.<sup>48</sup>

### **8. Kontrolle durch die Jahresabschlussprüfung**

Der Wirtschaftsprüfer ist ein nicht unwesentlicher Bestandteil des Systems der Transparenz. Er wird vom Aufsichtsorgan (z.B. Vorstand beim e.V., Aufsichtsrat bei der GmbH, Kuratorium oder Verwaltungsrat bei der Stiftung) als Instrument eingesetzt, um die Verlässlichkeit des Rechnungswesens zu erhöhen. Er bestätigt mit seinem Prüfungsurteil, dass die Finanzbuchhaltung und der Jahresabschluss mit Gesetz und Satzung in Einklang stehen und dass die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beachtet wurden. Durch die Jahresabschlussprüfung wird geprüft, ob die Buchführung, der Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang) und der Lagebericht den gesetzlichen Vorschriften und der Satzung entsprechen (§ 317 HGB).

---

<sup>46</sup> Mit dem aus dem angelsächsischen Bereich übernommenen Projekt „GuideStar Deutschland“ bereitet das DZI seit 2006 in Zusammenarbeit mit wichtigen Dachverbänden die Schaffung einer umfassenden Informationsdatenbank für den deutschen gemeinnützigen Sektor vor. Vgl. auch Buttke: Mehr Transparenz gemeinnütziger Organisationen – Das Projekt einer GuideStar-Online-Datenbank des Dritten Sektors, in: DZI Spenden-Almanach 2007/8, Eigenverlag DZI, Berlin, S. 44 ff. Mehrere deutsche Hilfsorganisationen haben einen Neun-Punkte-Plan für mehr Transparenz, Qualität und Kontrolle bei Spendenorganisationen vorgelegt.

<sup>47</sup> Dieser Verhaltenskodex soll mit Unterstützung des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) erarbeitet werden. Vgl. die Pressemitteilung der VENRO vom 7. April 2008. Der VENRO ist der Bundesverband entwicklungspolitischer Nichtregierungsorganisationen (NRO).

<sup>48</sup> Beispielsweise der AOK-Bundesverband und die Verbände der Betriebs- und Angestellten-Krankenkassen fordern derzeit, die MDK-Berichte einzelner Einrichtungen der Öffentlichkeit zugänglich zu machen (Quelle: <http://www.pflegestufe.info/rss/2008-i/2008-03-12.html> – 27.6.2008). Vgl. zu diesem Standpunkt auch die Pressemitteilung des Medizinischen Dienstes der Spitzenverbände der Krankenkassen (MDS) vom 4. März 2008, Berlin/Essen (Quelle: [http://www.mds-ev.org/aktuelles/4\\_3\\_2008.htm](http://www.mds-ev.org/aktuelles/4_3_2008.htm) – 27.6.2008).

Der Charakter der Jahresabschlussprüfung wird im IDW PS 200 „Ziele und allgemeine Grundsätze von Abschlussprüfungen“ folgendermaßen beschrieben: Die Prüfung soll die Verlässlichkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichtes erhöhen. Hierfür wird die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung überprüft. Über den Charakter der Prüfung herrscht in der Öffentlichkeit nur eine sehr begrenzte Information. Deshalb ist der Hinweis auf die tatsächlich gegebene Begrenztheit des Prüfungsumfangs wichtig, denn der Abschlussprüfer führt die Prüfung mit dem eingrenzenden Ziel durch, Prüfungsaussagen unter Beachtung des Grundsatzes der Wirtschaftlichkeit (Prinzip der Materiality) abzuleiten. Es liegt in der Natur der Sache, dass keine lückenlose Prüfung, sondern nur eine stichprobenhafte Prüfung der Geschäftsvorfälle stattfindet.

Der Grundsatz der Wesentlichkeit der Abschlussprüfung wird aber ergänzt durch die kritische Grundhaltung, mit der jede Prüfung zu planen und durchzuführen ist. D.h. dass der Abschlussprüfer sich über die Möglichkeit von Fehlern und Gesetzesverstößen und daraus folgenden falschen Aussagen des Jahresabschlusses bewusst sein muss. Nach Beurteilung des Umfeldes und des internen Kontrollsystems (IKS) sowie der erbrachten Nachweise zur Funktionsweise des internen Kontrollmechanismus kann eine nach dem Grundsatz der Wesentlichkeit beschränkte (d.h. stichprobenhafte) Prüfung erfolgen. Mit den Prüfungshandlungen soll ein hinreichend sicheres Prüfungsurteil erlangt werden. Ein über die oben geschilderte kritische Grundhaltung hinausgehendes besonderes Misstrauen des Abschlussprüfers ist im Rahmen der Jahresabschlussprüfung in der Regel nicht erforderlich.<sup>49</sup>

Das Urteil des Abschlussprüfers ist im Prüfungsbericht herzuleiten (§ 321 Abs. 1 und Abs. 2 HGB) und als Gesamtergebnis im Bestätigungsvermerk gemäß § 322 Abs. 1 bis Abs. 3 HGB zusammenzufassen.

Die Buchführung ist in die Prüfung einzubeziehen. Sie muss vollständig, richtig, zeitnah und geordnet sein. Vom Jahresabschluss ist zu fordern, dass er klar und

---

<sup>49</sup> Werden allerdings durch die Abschlussprüfung Fehler aufgedeckt, sind die vorgenommenen Prüfungshandlungen auszudehnen. Immer sind Wertungen des Prüfers und Ermessensentscheidungen erforderlich, die durch die Jahresabschlussprüfung gegebene Sicherheit ist nicht absolut, vgl. IDW PS 200, Tz. 22.

übersichtlich erstellt ist und dass alle Posten in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung an der zutreffenden Stelle ausgewiesen sind.

Bei einer Kapitalgesellschaft ist zusätzlich nach § 264 Abs. 1 HGB zu fordern, dass der Jahresabschluss unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.

Einschränkend zu dieser Forderung nach einem „den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendem Bild“ ist anzumerken, dass die Prüfung des Jahresabschlusses keine Gewähr dafür gibt, dass das Unternehmen zukünftig lebensfähig ist oder dass die Geschäftsführung ordnungsgemäß und wirtschaftlich gehandelt hat. Vielmehr ist die Abschlussprüfung dafür da, ein Urteil über die Ordnungsmäßigkeit des Rechnungswesens zu fällen. Wenn also eine verschlechterte wirtschaftliche Lage durch den Jahresabschluss zutreffend abgebildet wird, ist grundsätzlich die Erteilung eines positiven Prüfungsvermerks möglich. Vor einigen Jahren wurde die geschilderte Beschränkung der Abschlussprüfung auf ein reines Ordnungsmäßigkeitsurteil unter dem Schlagwort der „Erwartungslücke“ diskutiert<sup>50</sup>. Der Gesetzgeber hat in Folge dieser Diskussion im Jahre 2000 durch ein Gesetz wesentliche Vorschriften zum Jahresabschluss und zur Jahresabschlussprüfung neu gefasst. Das Gesetz zur Kontrolle und Transparenz in den Unternehmen (KonTraG) sieht folgende wesentliche Neuerungen vor:

- Bei börsennotierten Unternehmen hat der Vorstand ein Risikofrüherkennungssystem einzuführen (§ 90 Abs. 2 AktG), das vom Abschlussprüfer auf seine Wirksamkeit hin überprüft werden muss.
- Die Bedeutung der Berichterstattung über die Lage und Entwicklung des Unternehmens (z.B. durch Ausführungen zu Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag) im sog. Lagebericht ist aufgewertet worden durch den sog. Risikobericht. Die Geschäftsführung hat im Lagebericht über die Risiken der

---

<sup>50</sup> Diese bestand zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit an die wirtschaftliche Gesundheit eines mit einem positiven Prüfungsurteil geprüften Unternehmens und der tatsächlichen Ausrichtung der Prüfung. Zu verweisen ist auf die Erörterung z.B. bei Böcking/Orth: Kann das "Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)" einen Beitrag zur Verringerung der Erwartungslücke leisten? - Eine Würdigung auf Basis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt, in: Die Wirtschaftsprüfung, 1998, S. 351 ff und Kirsch: Die Erwartungslücke und Bestätigungsvermerk, in: Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung; Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, FS Baetge, Düsseldorf 1998, S. 956 ff.

zukünftigen Entwicklung zu berichten. Auch diese Aussagen sind vom Abschlussprüfer zu prüfen.

- Die Prüfung durch den Abschlussprüfer ist stärker risikoorientiert auszurichten. Im Prüfungsbericht ist vor der Besprechung des Zahlenteils auf die Darstellung der wirtschaftlichen Lage und etwaige bestandsgefährdende Risiken einzugehen.

Zu den Auswirkungen des KonTraG auf die Rechenschaftslegung und Prüfung diakonischer Einrichtungen liegt eine Arbeitshilfe aus dem Jahre 2000 vor.<sup>51</sup>

Im vorletzten Kapitel wurde die jüngst erschienene IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung für die nicht-buchführungspflichtigen Vereine herausgestellt. Diese Stellungnahme zur Rechnungslegung wurde zum selben Zeitpunkt um einen entsprechenden Standard zur Prüfung von Vereinen ergänzt (IDW PS 750). Ebenso wie für die Rechnungslegung gibt es auch für die Prüfung von Vereinen (und auch Stiftungen) keine gesetzlichen Bestimmungen. Daher müssen die Grundlage der Jahresabschlussprüfung vertraglich geklärt werden, es empfiehlt sich beispielsweise in der Beauftragung des Prüfers die analoge Anwendung der Vorschriften für die gesetzliche Pflichtprüfung von Kapitalgesellschaften (§§ 317 ff HGB) zu vereinbaren. Der Standard enthält darüber hinaus wesentliche Hinweise zur Durchführung der Prüfung, zur Erstellung des Prüfungsberichts und zur Formulierung des Bestätigungsvermerk (bei einer Prüfung in Anlehnung an §§ 317 ff HGB) bzw. eine Bescheinigung sonst.

### **9. Selbstverpflichtung / Corporate Governance Kodex**

Eine spezielle Form der freiwilligen Selbstverpflichtungen (Koss)<sup>52</sup> im Bereich der Offenlegung stellen die Regelungen zur erweiterten Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung dar: 2001 in Bayern und 2002 in Sachsen<sup>53</sup>, die Empfehlung des Deutschen Caritasverbands zur Übernahme der Corporate Governance Regeln

<sup>51</sup> Vgl. die vom Diakonischen Werk der EKD e.V. und dem Deutschen Caritasverband e.V. herausgegebene Broschüre: „KonTraG, TransPuG, DCKG – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführungen und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen“, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Köln 2003.

<sup>52</sup> Für die Rechtsform der Stiftung weist Koss auf den sog. Codes of Practise hin. Hierbei handelt es sich um eine traditionelle Selbstverpflichtungen im Zusammenhang mit dem Rechnungswesen von Stiftungen, vgl. Koss: Die Rechnungslegung von Stiftungen – von der Buchführung zur Jahresrechnung, Düsseldorf 2003, S.79.

<sup>53</sup> Siehe hierzu die Richtlinie für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gemäß § 7 Abs. 5 Buchstabe h der Satzung des Diakonischen Werkes der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsens e. V. in der Fassung vom 1. Januar 2006, Radebeul 2006.

(vgl. Arbeitshilfe 182, 2004) und der „Corporate Governance Kodex der Diakonie“ (Diakonie Korrespondenz, 2005).

### **9.1 Genereller Überblick**

Corporate Governance ist – seiner Definition nach – ein System, mit dem Unternehmen geführt und kontrolliert werden. Die Kernaufgabe ist es, die Führung und Kontrolle so zu gestalten, dass sie eine langfristige Existenzgründung der Organisation gewährleistet und für ein Interessenausgleich zwischen internen und externen Anspruchsgruppen sorgt.<sup>54</sup>

Im angelsächsischen Kontext wird der Begriff der Corporate Governance weit gefasst und schließt auch die Ausgestaltung der Kapitalmärkte, der Börsen und der Unternehmenskontrolle mit ein. Das deutsche Verständnis der Corporate Governance beschränkt sich hingegen in einer engeren Interpretation auf die Binnenorganisation, d.h. die Leitungs- und Aufsichtsorgane und ihr Verhältnis zueinander.<sup>55</sup>

Die zunehmende Abhängigkeit der deutschen Wirtschaft von internationalen Kapitalmärkten forciert einen besonderen Regelungsbedarf für den Bereich der börsennotierten Aktiengesellschaften. Bei der Erörterung der Good Governance im gewerblichen und im Nonprofit Bereich sind allerdings unterschiedlichen Ausgangs- und Randbedingungen zu beachten<sup>56</sup>.

### **9.2 Corporate Governance Regelungen in der Freien Wohlfahrt im Einzelnen**

Durch die nachhaltig veränderten ökonomischen Rahmendbedingungen stehen auch Wohlfahrtseinrichtungen vor großen wirtschaftlichen und strukturellen Herausforderungen. Dies bezieht sich vor allem auf die Optimierung ihrer Leistungsfähigkeit und die Verbesserung ihrer Organisationsstruktur<sup>57</sup>. Wie gezeigt, gibt es einzelne Vorläuferregelungen zu dem jetzt bundesweit empfohlenen Corporate Governance Kodex der Diakonie. Dazu gehören die Regelungen zur

---

<sup>54</sup> Bachert: Was bedeutet Corporate Governance, in: Bachert (Hg.): Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, München 2006, S. 19f.

<sup>55</sup> Wittig: Grundlagen und Theorie, in: Bachert (Hg.): Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, München 2006, S. 31.

<sup>56</sup> Vgl. die Darstellung bei Vogelbusch (2006), aaO, S. 164f.

<sup>57</sup> Einen ausführlichen Überblick gibt der Aufsatz von Hakenberg/Siebel (2002) Corporate Governance in der freien Wohlfahrtspflege – Eine kritische Analyse und Empfehlungen, mimeo sowie die Gesamtdarstellung Bachert (2006), aaO.

erweiterten Prüfung aus dem Jahre 2001 (Diakonie in Bayern<sup>58</sup>) und 2002 (Diakonie in Sachsen<sup>59</sup>): Die freien Träger der Diakonie Sachsen, mit mehr als 100 Beschäftigten, verpflichteten sich in ihrer Satzung, zusätzlich zur Prüfung des Jahresabschlusses die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung prüfen zu lassen.<sup>60</sup>

Inhalt des Diakonischen Corporate Governance Kodex (DGK) sind in erster Linie die Instrumente, die für die Umsetzung einer guten Unternehmensführung notwendig sind.<sup>61</sup>

### 9.3 Transparenzinitiative der beiden großen kirchlichen Wohlfahrtsverbände

Aus jüngster Zeit ist auf die Transparenzinitiative der beiden großen kirchlichen Wohlfahrtsverbände hinzuweisen: die „Transparenzstandards von Caritas und Diakonie“. Vorgesehen sind als „Soll-Module“ und „Kann-Module“ ausgewiesene Informationen zu folgenden Bereichen<sup>62</sup>:

- Strukturdaten
- Leistungsbericht
- Wirtschaftsbericht
- Spendenbericht
- Ehrenamtsbericht
- Sozialbericht

<sup>58</sup> Vgl. § 8 Abs. 2 g) der Satzung des Diakonischen Werkes Bayern (Satzung in der Fassung vom 25. Juni 2001): Mittlere und große Diakonieträger (mehr als 200.000 € Jahresumsatz und mehr als 6 Vollzeitkräfte) haben alljährlich eine Prüfung der Geschäfts- und Wirtschaftsführung durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine gleichwertige Prüfungsstelle (RPA der Landeskirche) vorzunehmen. Für kleinere diakonische Träger genügt die Prüfung durch einen Vereinsprüfer. Die Prüfung hat sich auf folgende Gebiete zu erstrecken: neben den Aussagen zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung und der Richtigkeit des Jahresabschlusses sollen Aussagen enthalten sein darüber:

- ob sparsam und umsichtig gewirtschaftet wurde
- ob die Vermögenslage des Mitgliedes geordnet und seine Zahlungsfähigkeit gegeben ist
- ob den Bestand des Unternehmens des Mitglieds gefährdende oder seine Entwicklung beeinträchtigende Umstände vorliegen und
- ob sonstige Unrichtigkeiten und Verstöße gegen Bestimmungen des Gesetzes, von Richtlinien oder der Satzung festgestellt wurden.
- Das Ergebnis der Prüfung (ca. 1 - 2 Seiten) ist der Geschäftsstelle des Diakonischen Werkes Bayern vorzulegen. Vgl. hierzu auch den Beschluss des Diakonischen Rates vom 6. Juli 2001, in dem die Prüfungspflicht exakt formuliert sowie der Inhalt der GF-Prüfung und des Testates festgelegt wird (ReWiSo – Informationen des Diakonischen Werkes Bayern aus Recht, Wirtschaft und Sozialwesen, H. 4/2001, S. 185 f).

<sup>59</sup> Vgl. Richtlinie für die Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung gemäß § 7 Abs. 5 Buchstabe h der Satzung des Diakonischen Werkes der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsens e. V. in der Fassung vom 1. Januar 2006. Die ursprüngliche Fassung datiert auf den 17. Januar 2003. Die Satzungsänderung wurde auf der Mitgliederversammlung des Diakonischen Werkes der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsen am 28. November 2002 beschlossen. Die erweiterte Prüfung war erstmals für das Geschäftsjahr 2002 anzuwenden. Sie gilt für diakonische Einrichtungen mit mehr als 100 Beschäftigten (ohne Rücksicht, ob Teilzeit- oder Vollzeitkräfte).

<sup>60</sup> Den diakonischen Einrichtungen wird ein duales Führungssystem empfohlen. Zu den Inhalten dieser Prüfung vgl. die Darstellung bei Vogelbusch (2006), aaO, S. 167f.

<sup>61</sup> Der DGK legt Aufgaben, Verantwortungen des Vorstandes, des Aufsichtsorgans und der Mitglieder- bzw. Gesellschafterversammlung fest. Darüber hinaus finden sich Hinweise, die die Jahresabschlussprüfung betreffen. Zu den weiteren Inhalten vgl. die Darstellung bei Vogelbusch (2006), aaO, S. 166f.

<sup>62</sup> Vgl. Deutscher Caritasverband/Diakonisches Werk der EKD (2008) Transparenzstandards von Caritas und Diakonie, unveröffentlichtes Manuskript, 9. April 2008, Stuttgart. Erst nach verbandsinterner Diskussion und Abstimmung ist im Laufe des Jahres 2008 mit einer endgültigen Festlegung der konkreten Inhalte der Module und mit einer Publikation der Standards zu rechnen.

- Umweltbericht

Da diese Standards erst im Entwurfsstadium erarbeitet sind, kann noch keine Wiedergabe einer verabschiedeten Richtlinie erfolgen.

### **10. Aktueller Ausblick**

Der in diesem Beitrag wiedergegebene Blick auf das System der Transparenz im Bereich der Freien Wohlfahrt muss als Momentaufnahme bezeichnet werden. Derzeit wird die Art und Weise, wie gemeinnützige Einrichtungen und spendensammelnde Organisationen über ihre Aktivitäten berichten und wie sie ihre wirtschaftlichen Verhältnisse offen legen, kontrovers diskutiert. Freiwillige Initiativen zur erhöhten Transparenz liegen vor. Im Bereich der Pflege ist eine gesetzliche Verschärfung bereits vorgeschlagen. Ggfs werden entsprechende gesetzliche Regelungen für alle Branchen der sozialen Betätigung bzw. für das Spendensammeln überhaupt erlassen.

Im Folgenden werden verschiedene Gruppen von Reformvorschlägen unterschieden, die in der aktuellen Diskussion eine Rolle spielen.

#### **10.1 Reformvorschläge einer Projektgruppe im Bereich des Dritten Sektors unter Beteiligung von Wissenschaft, Politik und Justiz**

Eine im Jahre 2005 tätige „Projektgruppe im Bereich des Dritten Sektors unter Beteiligung von Wissenschaft, Politik und Justiz“<sup>63</sup> hat hinsichtlich der Transparenz gemeinnütziger Körperschaften Vorschläge unterbreitet, wie zunächst kurzfristig erste – z.T. freiwillige – Maßnahmen vorgesehen werden können, um den Wohlfahrtsverbänden eine stufenweise Umsetzung in einer Übergangsphase zu ermöglichen. Erst wenn diese Freiwilligkeitsphase keine wesentlichen Verbesserungen im Bereich der Transparenz hervorbringt, sind nach dem Vorschlag der Projektgruppe verpflichtende gesetzliche Regelungen vorgesehen. Die Vorschläge umfassen eine Liste von Kurzzeit- und Langfristmaßnahmen.

Zu den Kurzzeitmaßnahmen gehören die Einführung einer zentralen Datenbank für den Dritten Sektor, erhöhte Transparenz durch freiwillige Selbstauskunft („direkte Transparenz“), Ergänzungen durch weitere freiwillige Eigenangaben (z.B. zu

<sup>63</sup> Verweis auf Darstellung von R. Walz auf der Pressekonferenz der Projektgruppe vom 11. April 2006 (zitiert nach Vogelbusch (2006), aaO, S. 146 (Fn. 42)).

Projekten, Arbeitsschwerpunkten usw.), einem Prüfauftrag an Bund und Länder, ob öffentliche Vorlage der Jahresrechnung Vergabekriterium in das Zuwendungsrecht aufgenommen werden sollten, verbesserte Rechnungslegungsstandards und Vorschlägen zur geprüften Transparenz (stärkere Förderung des DZI aus mehreren Bundesministerien und der Stiftung Warentest).

Die Langzeitliste umfasst verpflichtende gesetzliche Regelungen: Wenn bis 2010 keine angemessene Verbesserung der Transparenz im Dritten Sektor erkennbar ist, sollte der Gesetzgeber gesetzliche Bestimmungen zur Offenlegung und zur Vereinheitlichung der Rechnungslegung erlassen, entsprechend sollte nach Ablauf einer mind. fünfjährigen Freiwilligkeitsphase zur Selbstauskunft ggfs. eine gesetzlich verpflichtende Registrierungspflicht vorgesehen werden.

## **10.2 Gesetzliche Transparenzvorschriften im Bereich der Pflege**

Der Gesetzgeber hat verschärfte Transparenzvorschriften für den Bereich der Altenpflege vorgesehen<sup>64</sup>: Zukünftig sollen Qualitätsberichte über die erbrachten Leistungen von Pflegeeinrichtungen und deren Qualität veröffentlicht werden (§ 115 E-PfWG). Mit den Qualitätsberichten sollen die Verbraucher in die Lage versetzt werden, vorhandene Angebote vergleichen und selbstbestimmte Entscheidungen treffen zu können. Dazu müssen die Qualitätsberichte verständlich, nachprüfbar, aktuell, übersichtlich und zuverlässig über die Qualität der Leistungen von Pflegeeinrichtungen informieren. Ferner sollen sie über Art und Datum der erfolgten Prüfungen Auskunft geben.

Die Qualitätsberichte sollen kostenfrei im Internet und in anderer Form veröffentlicht werden. Der inhaltliche Fokus soll auf die Lebens- und Ergebnisqualität ausgerichtet werden. Über die Kriterien der Veröffentlichung soll bis zum Herbst 2008 eine Verständigung erfolgen.<sup>65</sup> Den publizierten Berichten sind die Ergebnisse der

<sup>64</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Pflege-Weiterentwicklungsgesetz (E-PfWG) vom 7. 12. 2007 (BT-DS 16/7439).

<sup>65</sup> Partner des Gesetzgebers sind der Spitzenverband Bund der Pflegekassen, die Vereinigungen der Träger der Pflegeeinrichtungen auf Bundesebene, die Bundesarbeitsgemeinschaft der überörtlichen Träger der Sozialhilfe und die Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände. Darüber hinaus ist eine Beteiligung von unabhängigen Verbraucherorganisationen, Berufsverbänden sowie dem Medizinischen Dienst vorgesehen.

Die beteiligten Partner haben mittlerweile gemeinsam Grundlagen für die Systematik und Inhalte künftiger Qualitätsberichte entwickelt. Auch diese gemeinsame definierten Inhalte dienen der Transparenz für die Nutzer und der verständlichen Information über die Leistungen der Einrichtung und deren Qualität. Allerdings weisen die Verbände darauf hin, dass es gerade für Laien ist es schwierig, die Wirkungen von Struktur- und Prozessqualität auf die erfahrbare Pflege- und Lebensqualität einzuschätzen. Ergebnisqualität und vor allem Lebensqualität wird bisher indes nur in Ansätzen im Rahmen der Qualitätsprüfungen erhoben. Eine Vergleichbarkeit der Ergebnisse von Qualitätsprüfungen, die derzeit nach unterschiedlichen Methoden vorgenommen werden, ist nur sehr eingeschränkt gegeben. Die Wohlfahrtsverbände weisen

Qualitätsprüfungen der Medizinischen Dienste der Krankenversicherungen (MDK) sowie gleichwertige Prüfergebnisse zugrunde zu legen (§ 114 Abs. 3 E-PfWG). In der Gesetzesbegründung sind als gleichwertige Prüfungen genannt: Prüfungen der zuständigen Heimaufsichtsbehörden, Prüfungen im Rahmen von Zertifizierungsverfahren oder weitere Prüfverfahren, die von Pflegeeinrichtungen erbrachte Leistungen und deren Qualität darstellen.

Die Bundesspitzenverbände der Leistungserbringer im Bereich der Pflege haben im Zuge dieser Gesetzesnovelle auf die Transparenzinitiative für die Qualitätsberichterstattung grundsätzlich positiv reagiert.<sup>66</sup>

Die Leistungserbringer begrüßen die Intention des Gesetzgebers, neben den Ergebnissen aus MDK-Prüfungen auch die Ergebnisse weiterer Qualitätsprüfungen in die Berichterstattung einzubeziehen, weil damit der Qualitätsbericht auf eine breitere Datenbasis gestellt und seine Aussagekraft erhöht wird (kritisiert wird an den MDK-Berichten in erster Linie, dass sie nur negative Feststellungen treffen und hinsichtlich der Ergebnis-Qualität zu wenig aussagekräftig seien<sup>67</sup>). Dazu können aktuelle Qualitätsberichte auch für die Einrichtungen erstellt werden, deren MDK-Prüfung weit zurückliegt oder die überhaupt noch nicht durch den MDK geprüft worden sind.

### 10.3 Reformvorschläge zur Offenlegung

Generell wird für Non-Profit-Organisationen eine erweiterte Publizität pflichtweise vorgeschlagen: Wie für mittelgroße bzw. große Kapitalgesellschaften, wie für börsennotierte AG im Bundesanzeiger,<sup>68</sup> denkbar wäre z.B. ein zentrales NPO-Portal

---

darauf hin, dass besondere Anstrengungen unternommen werden sollten, um die Lebensqualität in der Pflege zu berücksichtigen.

Derzeit bewegt sich ein Großteil der vorhandenen Qualitätsergebnisse auf den Ebenen der Prozessqualität (Konzepte/Standards und deren Stand der Umsetzung). Zur Darstellung der dritten Ebene, der Ergebnis- und Lebensqualität, ist die Datenlage derzeit noch unzureichend. Es existieren bisher keine wissenschaftlich fundierten und allgemein anerkannten Indikatoren für die Darstellung von Ergebnis- und Lebensqualität. Es wird deshalb auf die Daten zurückgegriffen, wie sie vorwiegend im Rahmen des internen Qualitätsmanagements erhoben werden. Dazu gehören u. a. Zufriedenheitsbefragungen von Kunden und Mitarbeitern, Beschwerdemanagement oder Datenauswertungen der Einrichtung (z. B. Erfassung der Entstehungshäufigkeit von Dekubitus). Aber auch die Ergebnisse der Zufriedenheitsbefragungen durch den MDK haben an dieser Stelle ihren Platz.

<sup>66</sup> Vgl. die Darstellung des Standpunkts der Wohlfahrtsverbände in der Zeitschrift „Altenheim“ 3|2008, S. 30 f: Was zählt, ist Lebens- und Ergebnisqualität.

<sup>67</sup> Vgl. iap expert GmbH: Gutachten zu den MDK-Qualitätsprüfungen und den Qualitätsberichten im Auftrag der Hamburgischen Pflegegesellschaft e.V., Hamburg, Februar 2008, S. 4 ff.

<sup>68</sup> Hinsichtlich der Offenlegung der Jahresabschlüsse ist darauf hinzuweisen, dass das Bundeskabinett am 14. Dezember 2005 den Entwurf eines Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (E-HUG) beschlossen hat. Um die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse zu erleichtern, sollen für ihre zentrale Entgegennahme, Speicherung und Veröffentlichung nicht mehr die Amtsgerichte, sondern der elektronische Bundesanzeiger zuständig sein. Damit werden die Gerichte von justizfermem Verwaltungsaufwand entlastet und der

(wie das im gewerblichen Bereich diskutierte zentrale Unternehmensregister)<sup>69</sup> oder eine Publizität der entsprechenden Daten auf der eigenen Homepage (dies wäre kostengünstig).

#### 10.4 Weitere Vorschläge

Weitere Vorschläge beziehen sich auf das – oben dargestellte – steuerliche Anerkennungsverfahren im Gemeinnützigkeitsrecht. Einmal ist vorgeschlagen worden, eine zentrale Anerkennungsstelle beim BMF (Vorschlag der Projektgruppe A „Reform des Gemeinnützigkeitsrechts“<sup>70</sup>) zu errichten.

Zum anderen ist vorgeschlagen worden, den Akt der Feststellung der Gemeinnützigkeit durch einen ausdrücklichen Verwaltungsakt (Grundlagenbescheid) zu bescheiden. Vorteil eines solchen Verwaltungsaktes wäre die größere Rechtssicherheit und der bessere Rechtsschutz.<sup>71</sup>

Daneben gibt es im Schrifttum diverse Vorschläge, die hier nur aufgezählt werden können:

- weitere Vorschläge zur Rechnungslegung, Publizität und Prüfung der Jahresabschlüsse und Lageberichte (Adams, Maßmann),
- weitere steuerliche Reformvorschläge, wie etwa Lösen des Steuergeheimnisses gem. § 30 AO nach Vorbild der Vereinigten Staaten von Amerika, d.h. Publikation der Steuerdaten im Internet<sup>72</sup> und
- Publizitäts- und Prüfungsvorschriften für die neu zu errichtende Rechtsform des Europäischen Vereins (der Verordnungsvorschlag aus dem Jahre 1993 sieht eine vergleichsweise strenge Regelung vor (Segna, 2005, S. 29f.)).

#### 11. Schlussbemerkung

Von der Umsetzung der dargestellten Vorschläge zur verbesserten Transparenz der diakonischen Träger und der anderen Mitgliedseinrichtungen freien Wohlfahrtsverbände, wird abhängen, ob diese Einrichtungen als spendensammelnde

---

elektronische Bundesanzeiger zu einem zentralen Veröffentlichungsorgan für wirtschaftsrechtliche Bekanntmachungen ausgebaut.

<sup>69</sup> Siehe „Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG)“, BGBl. 2006, Teil 1, Nr. 52 vom 15.11.2006, S. 2553 ff. Ab dem 1. Januar 2007 können unter der Internet-Adresse [www.unternehmensregister.de](http://www.unternehmensregister.de) wesentliche publikationspflichtige Daten eines Unternehmens online abgerufen werden. Mit dem Gesetzesvorhaben werden die Richtlinie 2003/58/EG zur Änderung der 1. gesellschaftsrechtlichen Richtlinie, Teile der EU-Transparenzrichtlinie 2004/109/EG sowie Beschlüsse der Regierungskommission Corporate Governance umgesetzt.

<sup>70</sup> Zu verweisen ist auf die 2005 tätige „Projektgruppe im Bereich des Dritten Sektors unter Beteiligung von Wissenschaft, Politik und Justiz“ (vgl. voranstehenden Abschnitt).

<sup>71</sup> Britisches „Charity-Modell“, Alt.: Aufnahme in AO (z.B. § 59 Abs. 2 ), dass jede schriftliche Aussage des FA zu Satzung als verbindliche Zusage nach §§ 204 ff AO gilt (vgl. Vorschlag AG) kein wesentlicher Unterschied zu BMF-Schreiben vom 17.11.2004.

<sup>72</sup> In den Vereinigten Staaten von Amerika besteht gesetzliche Pflicht für die steuerbefreiten NPO`s , ihre Steuererklärungen auf den Websites zu veröffentlichen. Form 990 „Schedule A“ enthält u.a. Angaben zu den Vergütungen der 5 am besten bezahlten Angestellten, den 5 Geschäftspartnern (Gutachter, Werkunternehmer, Dienstleister) mit den höchsten Vergütungen Informationen zu den Leistungsbeziehungen und Vermögensumschichtungen zu anderen gewinnorientierten Unternehmen und anderen NPO. Quelle: Walz: Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, 2004, S.2.

Organisationen, aber auch als anwaltschaftliche Vertreter der Interessen der Schwächsten unserer Gesellschaft, wieder ein hohes Vertrauen entgegengebracht werden kann. Die Transparenz ist für die Akteure auf dem „Finanzierungsmarkt“ von immens gesteigener Bedeutung.

Gelingt es nicht, dieses Vertrauen herzustellen bzw. zu halten könnte man ansonsten provokativ fragen: Behält Lutter mit seiner Kritik aus dem Jahre 1988 (Lutter, 1988, S. 489 f.) am damals geltenden System recht? Lutter stellte polemisch fest, dass bei der zum damaligen Zeitpunkt beachtlichen Größenordnung von mehreren Mrd. DM es „auf der Hand“ liege, „dass sich auch Raubritter beteiligen und Einfallsreiche sich wärmen wollen“:

„Ein Verein ist leicht gegründet, ein gemeinnütziger Zweck schnell gefunden, die nach § 56 BGB erforderlichen 7 Mitglieder aus Familie und naher Freundschaft rasch rekrutiert, die Bestätigung des Finanzamts über die Gemeinnützigkeit nach wenigen Wochen erteilt – und schon kann mit dem guten Zweck und der Steuerbescheinigung geworben werden, einer Bescheinigung, welche die Beteiligung des Finanzamts durch Absetzbarkeit garantiert, aber auch den Anschein geprüfter Güte, Qualität und Seriosität erweckt. Was macht es, wenn die Kosten des Feldzugs, will sagen der Einwerbung von Spendengeldern 50% der Einkünfte verschlingt, wenn nur der Rest für anständige und nur zu oft sehr anständige Vorstandsgehälter der Raubritter reicht. ... Kein Fremder schaut in die Bücher, niemand kann die Aufnahme in den Verein mit dem Ziel der Kontrolle des Vorstands erzwingen. Die Initiatoren rechnen mit sich selber ab. Was schadet es, wenn das Finanzamt als äußerste Reaktion nach einigen Jahren die Gemeinnützigkeit entzieht? Der Verein entschläft, sein Know-how und seine Adressenkartei werden auf einen neuen Verein an einem neuen Orte übertragen, und das Spiel kann erneut beginnen. Kein Wunder bei einem Kuchen von 2.000 Mio. DM pro Jahr mit steigender Tendenz. Kein Wunder auch, wenn sich richtige, halbrichtige und falsche Meldungen in Presse, Rundfunk und Fernsehen über das „Versickern,“ gar Unterschlagen von Spendengeldern häufen.“

Die in diesem Beitrag dargestellten Maßnahmen und die derzeit im Gesetzgebungsverfahren bzw. freiwillig erwogenen Verbesserungsvorschläge lassen hoffen, dass Lutter nicht Recht behalten wird.

## Literatur

- O.V. (2000): Artikel „Vertrauen ist gut ...“ in der Zeitschrift finanztest 12/2000, S. 72 f.
- O.V. (2002): Bericht in Zeitschrift ökotest 11/2002.
- O.V. (2008) Was zählt, ist Lebens- und Ergebnisqualität, in: Altenheim 3|2008, S. 30 f.
- Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Dyckmans et.al. und der Fraktion der FDP, BT DS 2008 16/8325 vom 29.2.2008
- Arbeitshilfe 182 „Soziale Einrichtungen in katholischer Trägerschaft und wirtschaftliche Aufsicht - Eine Handreichung des Verbandes der Diözesen Deutschlands und der Kommission für caritative Fragen der Deutschen Bischofskonferenz“ vom 2. Februar 2004
- A. Arnold (2004) Die geplante Vereinsrechtsreform – Fortschritt oder Irrweg, in Der Betrieb H. 40, S. 2143
- R. Bachert (Hrsg.) (2006): Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, WRS Verlag, München
- R. Bachert (2006): Was bedeutet Corporate Governance, in: R. Bachert (Hrsg.) (2006): Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, WRS Verlag, München, S. 17 ff
- C. Bangert (2005): Buchbesprechung DW EKD (Quelle des Zitat noch einfügen  
BMF-Schreiben (14.11.2004): BStBl. 2004, 1059
- H.-J. Böcking/Orth, Chr. (1998): Kann das "Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG)" einen Beitrag zur Verringerung der Erwartungslücke leisten? - Eine Würdigung auf Basis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt, in: Die Wirtschaftsprüfung, S. 351 ff.
- R. Buchheim/Deffland, M./Penter, V. (2008): An den europäischen Nachbarn orientieren: Die aktuellen Ereignisse haben die Diskussion um Transparenz im Nonprofit-Sektor neu entfacht, in: Wohlfahrt intern, 4. Jahrgang, Heft 4, S. 10-12.
- C. Buttкус (2007) Mehr Transparenz gemeinnütziger Organisationen – Das Projekt einer GuideStar-Online-Datenbank des Dritten Sektors, in: DZI Spenden-Almanach 2007/8, Eigenverlag DZI, Berlin, S. 44 ff
- A. G. Coenenberg (1993) Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 14. Aufl. Landsberg a.L., S. 15 ff
- M. Deffland (2007) Transparenzstandards im Dritten Sektor - Vergleich der Rechnungslegungsvorschriften gemeinnütziger Vereine in Europa, München/Ravensburg, GRIN Verlag
- Deutscher Caritasverband/Diakonisches Werk der EKD (2008) Transparenzstandards von Caritas und Diakonie, unveröffentlichtes Manuskript, 9. April 2008, Stuttgart
- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI) (2005): Pressemitteilung Berlin, 22. Dezember 2005
- Diakonie Korrespondenz 05/05, Positionen und Konzepte aus dem Diakonischen Werk der Evangelischen Kirche in Deutschland e.V. Der Diakonischer Corporate Governance Kodex (DGK) – mit Erläuterungen – Stand: Oktober 2005

Diakonisches Werk der EKD e.V./Deutscher Caritasverband e.V. (Hrg.) KonTraG – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführungen und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen, Köln, 2001

Diakonisches Werk der EKD e.V./Deutscher Caritasverband e.V. (Hrg.) KonTraG, TransPuG, DCKG – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführungen und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen, 2. vollständig überarbeitete Auflage, Köln, 2003

R. Eschenbach/C. Horak (2002): Rechnungswesen und Controlling in NPOs, S. 381 ff, in: C. Badelt (Hrsg.) (2002): Handbuch der Nonprofit Organisation, 3. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.

Ch. Falken/H. Rüdter, F. Vogelbusch (2005) Einführung des outputorientierten Haushalts bei kirchlichen Körperschaften - Konzeptionelle Grundsätze und erste Überlegungen zur Implementierung eines entscheidungsorientierten Rechnungswesens, Arbeitspapiere des Instituts für Finanzen/Finanzwissenschaft an der Universität Leipzig (hrsg. von Thomas Lenk)

H. Fleischer (2005) Das Vorstandsvergütungs-Offenlegungsgesetz, in: Der Betrieb, S. 1611 ff

C. Frerk (2005) Caritas und Diakonie in Deutschland, Alibri Verlag, Aschaffenburg

Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements, am 10.10.2007 im Bundesgesetzblatt verkündet (vgl. BGBl. 2007, Teil 1 Nr. 50, S. 2332)

Gutachten der Monopolkommission: Wettbewerbliche Neuorientierung der Freien Wohlfahrtspflege, Gutachten im Auftrag der Monopolkommission für das 12. Hauptgutachten (1998): 'Marktöffnung umfassend verwirklichen'

D. Hakenberg/Siebel, G. (2002) Corporate Governance in der freien Wohlfahrtspflege – Eine kritische Analyse und Empfehlungen, mimeo

H. Hemmerich (1982) Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, S. 114 ff

E. O. Henke (1972) Performance Evaluation for NPO, The Journal of Accountancy 133, S. 51 ff

iap expert GmbH (2008) Gutachten zu den MDK-Qualitätsprüfungen und den Qualitätsberichten im Auftrag der Hamburgischen Pflegegesellschaft e.V., Hamburg, Februar 2008

Institut der Deutschen Wirtschaft (Hrsg.) Auf den Schultern der Schwachen, Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer (Hrg.), IDW Prüfungsstandards (IDW PS) IDW Rechnungslegungsstandards (IDW RS) IDW Standards (IDW S) einschließlich der dazugehörigen Entwürfe - IDW Prüfungs- und Rechnungslegungshinweise (IDW PH und IDW RH), Düsseldorf (Loseblattsammlung)

IDW PS 720 „Fragenkatalog zur Prüfung der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und der wirtschaftlichen Verhältnisse nach § 53 Haushaltsgrundsätzgesetz“ vom 14. Februar 2000

IDW ERS HFA 21: (Entwurf einer Stellungnahme zur Rechnungslegung) Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (Stand 13. August 2007).

- H. J. Kirsch (1997) Die Erwartungslücke und Bestätigungsvermerk, in: Jahresabschluss und Jahresabschlussprüfung; Probleme, Perspektiven, internationale Einflüsse, Festschrift für Jörg Baetge, Düsseldorf: IDW-Verlag, S. 956 ff
- C. Koss (2003) Die Rechnungslegung von Stiftungen – von der Buchführung zur Jahresrechnung, IDW-Verlag, Düsseldorf, S. 40 ff
- J. Littkemann/B. Sunderdiek (1999) Der Verein: Rechtsgrundlagen zur Besteuerung, Rechnungslegung und Publizität, in: BBK F. 4 S. 1782 ff
- M. Lutter (1988), Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, in Betriebsberater, S. 489 ff
- M. Löwe (2003) Rechnungslegung von Nonprofit-Unternehmen, Erich Schmidt Verlag, Berlin
- M. Orth (2004): Rechnungslegung und Transparenz – eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landsstiftungsgesetzen, S. 27 ff, in: R. Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln
- A. Otnad, St. Wahl, M. Miegel (2000) Zwischen Markt und Mildtätigkeit. Die Bedeutung der freien Wohlfahrtspflege für Gesellschaft, Wirtschaft und Beschäftigung, Olzog-Verlag, München
- I. Röthig (2008) Markenzeichen Transparenz, in: Wohlfahrt Intern 4/2008, S. 8 ff
- Satzung des Diakonischen Werkes der Ev.-Luth. Landeskirche Sachsens e. V. in der Fassung vom 1. Januar 2006, Radebeul 2006
- K. Schmidt (1984) Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, S. 188 ff.
- A. Schuhen (2004) Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege, in: Verbands-Management, Nr. 3, 2004, S. 18 ff
- P. Schwarz (1992) Management in Nonprofit-Organisationen, Paul Haupt Verlag, Stuttgart, Wien
- U. Segna (2005) Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht, in: B. Bösche, R. Walz (Hrsg) Wie viel Prüfung braucht der Verein – Wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft, S. 27 ff
- R. Strachwitz (2004): Verschwiegenheit und Transparenz gemeinwohlorientierter Akteure, S. 203 ff, in: R. Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln
- R. Graf Strachwitz (Hrg.) (2004) Reform des Gemeinnützigkeits- und Stiftungsrechts. Ein Projektbericht an die Bertelsmann Stiftung, Arbeitsheft 13, Maecenata Verlag, Berlin
- Statistisches Jahrbuch (2000): Tabelle 6.4 "Strukturdaten über Erwerbspersonen und Erwerbstätige im April 1999"
- W. Teske (2005) Gemeinnützigkeit – ein Wettbewerbsnachteil für diakonische Unternehmen?, in: Nächstenliebe in Strukturen - Diakonie in Gemeinde, Unternehmen und Verband (FS Brandes), hrsg. von H.-St. Haas und M. Käßmann, S. 80 ff

F. Vogelbusch (2006) Ergebnisverantwortung – Verpflichtung zur Transparenz und Offenlegung im Bereich der Wohlfahrtspflege, in: H. Christa, Evers, R. (Hrsg.), Verantwortung im Führen und Leiten in der Sozialen Arbeit, S. 143 ff.

F. Vogelbusch (2006) Primat des Handelsrechts in der Rechnungslegung von Vereinen – eine kritische Kommentierung von IDW RS HFA 14, in: Der Betrieb 8/2006, S. 1967 ff.

F. Vogelbusch (2007) Rechnungslegung gemeinnütziger Vereine, in: Steuer-Journal 21/2007, S. 24 ff.

C. Waldhoff (2004): Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?, S. 139 ff, in: R. Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln

R. Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln

R. Walz (2004): Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor: Eine in Deutschland überfällige rechtspolitische Debatte, S. 1 ff, in R., Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln

R. Walz (Hrsg.) Wie viel Prüfung braucht der Verein – Wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft, S. 27 ff

B. Wilke (2004): DZI Spenden – Siegel – Konzept, Erfahrungen und internationaler Vergleich, S.177 ff, in: R., Walz (Hrsg.) (2004) Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Band 3, Bucerius Law School (Hochschule für Rechtswissenschaften), Carl Heymanns Verlag, Köln

ders., (2008) "UNICEF-Krise" - Lehren, Chancen und Risiken für das deutsche Spendenwesen, Referat für das Spenden-Siegel FORUM am 8. April 2008, Berlin

J. Wittig (2006): Grundlagen und Theorie, in R. Bachert (Hrsg.) (2006): Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, WRS Verlag, München , S. 31

WP-Handbuch, 2006, Band 1, IDW Verlag, Düsseldorf