



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

HOLGER KRIMMER, BIRGIT WEITEMEYER,
SASKIA KLEINPETER, BENEDIKT VOGT,
FRIEDRICH VON SCHÖNFELD

TRANSPARENZ IM DRITTEN SEKTOR

Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme



BÜNDNIS FÜR
GEMEINNÜTZIGKEIT



BUCERIUS LAW SCHOOL

PRESS

Autoren der einzelnen Teile

Sozialwissenschaftlich-Statistisches Gutachten:

Dr. Holger Krimmer

SV gemeinnützige Gesellschaft für Wissenschaftsstatistik mbH

Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft

Pariser Platz 6, 10117 Berlin

Tel.: +49 (0)30 32 29 82 - 513

Fax: +49 (0)30 32 29 82 - 515

holger.krimmer@stifterverband.de

www.ziviz.info

Rechtswissenschaftliches Gutachten:

Prof. Dr. Birgit Weitemeyer (unter Mitwirkung von Saskia Kleinpeter, Friedrich von Schönfeld,

Dr. Benedikt Vogt sowie Philipp Sahrman)

Bucerius Law School, Hochschule für Rechtswissenschaft

Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen

Jungiusstraße 6, 20355 Hamburg

Tel.: +49 (0)40 3 07 06 - 271

Fax: +49 (0)40 3 07 06 - 275

birgit.weitemeyer@law-school.de

www.law-school.de

Herausgeber

Das Bündnis für Gemeinnützigkeit wurde bei der Umsetzung der Studie vertreten durch die Leiterin des Arbeitskreises Transparenz, Daniela Felser, Rechtsanwältin und Geschäftsführerin des Deutschen Spendenrats e.V.

Das Bündnis für Gemeinnützigkeit wird getragen von den folgenden Organisationen:

Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege; Bundesarbeitsgemeinschaft der Senioren-Organisationen e.V.; Bundesverband Deutscher Stiftungen; Deutscher Bundesjugendring; Deutscher Kulturrat; Deutscher Naturschutzring; Deutscher Olympischer Sportbund; Deutscher Spendenrat; Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft; VENRO – Verband Entwicklungspolitik Deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V.

Weitere Informationen: www.buendnis-gemeinnuetzigkeit.org

Holger Krimmer
Birgit Weitemeyer
Benedikt Vogt
Saskia Kleinpeter
Friedrich von Schönfeld

Transparenz im Dritten Sektor

Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme

Herausgeber:
Bündnis für Gemeinnützigkeit

Verlag:

Bucerius Law School Press, Jungiusstr. 6, 20355 Hamburg

Autoren:

Dr. Holger Krimmer, Prof. Dr. Birgit Weitemeyer, Saskia Kleinpeter,
Friedrich von Schönfeld, Dr. Benedikt Vogt

Herausgeber:

Bündnis für Gemeinnützigkeit

1. Auflage 2014

Herstellung und Auslieferung:

trdition GmbH, Mittelweg 177, 20148 Hamburg

ISBN: 978-3-86381-059-7

Alle Rechte vorbehalten.

Das Werk, einschließlich seiner Teile, ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung ist ohne Zustimmung des Verlages und des Autors unzulässig. Dies gilt insbesondere für die elektronische oder sonstige Vervielfältigung, Übersetzung, Verbreitung und öffentliche Zugänglichmachung.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek:

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

DIE BUCERIUS
LAW SCHOOL IST EINE
GRÜNDUNG DER



Inhalt

Einleitung

- A. Transparenzerwartungen an den Dritten Sektor
- B. Forschungsauftrag
- C. Dritter Sektor, Zivilgesellschaft oder Bürgergesellschaft?
- D. Forschungsperspektive und Transparenzbegriff
- E. Differenzierung tut Not – die Hauptergebnisse im Überblick

Erster Teil Der Dritte Sektor im statistischen Profil

- A. Aufbau und Vorgehen
- B. Die Datengrundlage – der ZiviZ-Survey 2012
 - I. Charakterisierung von Stichprobe und Grundgesamtheit
 - II. Der Fragebogen
 - III. Die Bereichseinteilung
- C. Der Dritte Sektor im Überblick
 - I. Gründungswellen
 - II. Größe der Organisationen
 - 1. Engagierte und Beschäftigte
 - 2. Finanzierung
- D. Die Rechtsformen
 - I. Vereine
 - 1. Gemeinnützigkeitsstatus
 - 2. Ausgründungen

3. Beschäftigte
 4. Gesamteinnahmen
 5. Finanzierungsmix
 - II. Stiftungen
 1. Beschäftigte
 2. Gesamteinnahmen und Finanzierungsbestandteile
 - III. Genossenschaften
 1. Beschäftigte
 2. Gesamteinnahmen
 3. Finanzierungsbestandteile
 - IV. Gemeinnützige GmbHs
 1. Beschäftigte
 2. Gesamteinnahmen
 3. Finanzierungsbestandteile
- E. Zwischenfazit der rechtsformspezifischen Auswertung
- F. Bereichsbezogene Auswertungen
 - I. Methodische Anmerkungen
 - II. Der Bereich Kultur/Medien
 - III. Der Bereich Sport
 - IV. Der Bereich Freizeit und Geselligkeit
 - V. Der Bereich Wissenschaft und Forschung
 - VI. Der Bereich Bildung und Erziehung
 - VII. Der Bereich Gesundheitswesen
 - VIII. Der Bereich Soziale Dienste
 - IX. Der Bereich Bevölkerungs- und Katastrophenschutz
 - X. Der Bereich Umwelt- und Naturschutz
 - XI. Der Bereich Internationale Solidarität
 - XII. Der Bereich Bürger- und Verbraucherinteressen
 - XIII. Der Bereich Wirtschafts- und Berufsverbände
 - XIV. Der Bereich Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben
 - XV. Der Bereich Kirchen / religiöse Vereinigungen

XVI. Fazit der Bereichsauswertung

G. Schluss: Der Dritte Sektor im Überblick

Zweiter Teil Rechtsrahmen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung durch Organisationen des Dritten Sektors

A. Aufbau und Vorgehensweise des rechtlichen Teils der Studie

B. Begriffserläuterung: Transparenz und Publizität

I. Einführung

II. Gemeinsame Wesenselemente der Publizitätsnormen

1. Gemeinsamer Normzweck

2. Publizität als steuerndes Element

III. Unterschiede in den Normstrukturen

IV. Publizität und Transparenz

C. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

I. Zivilrechtliche Rechtsgrundlagen

1. Stiftungen

a. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

bb. Inhalt der Anforderungen

(1) Transparenz und Publizität im Allgemeinen

(a) Landesrechtliche Regelungen

(b) Bundesrechtliche Vorgaben

(2) Rechenschaftslegung im Besonderen als Ausprägung der internen Transparenz

(a) Landesrechtliche Regelungen

(b) Bundesrechtliche Regelungen

(c) IDW-Prüfungsstandards und Stellungnahmen zur Rechnungslegung

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen und

Größenklassen

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

b. Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

bb. Inhalt der Anforderungen

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

c. Unselbstständige Stiftungen

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

bb. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

d. Fazit zu Stiftungen

2. Idealvereine (e.V.)

a. Zivilgesetzliche Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

aa. § 1 HGB

bb. §§ 1, 11 PublG

cc. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB

b. Stellungnahmen des IDW

aa. IDW RS HFA 14

bb. IDW RS HFA 21

(1) Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechnungslegung

(2) Inhalt der Anforderungen

(3) Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

(4) Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

c. Satzungsmäßige Verpflichtungen

3. Genossenschaften

a. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und

Rechenschaftslegung

- b. Inhalt der Anforderungen
- c. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen
- d. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

4. Kapitalgesellschaften

- a. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
- b. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen
- c. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

II. Steuerliche Rechnungslegung durch gemeinnützige Organisationen

- 1. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
- 2. Inhalt der Anforderungen
- 3. Persönlicher Anwendungsbereich
- 4. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

III. Besonderheiten bestimmter Branchen

- 1. SGB IV – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung
 - a. § 88 Abs. 2 SGB IV – Vorlage- und Auskunftspflicht gegenüber der staatlichen Aufsicht
 - b. Pflichten im Zusammenhang mit dem Haushaltsplan
 - aa. § 70 SGB IV – Pflicht zur Vorlage des Haushaltsplans
 - bb. § 72 Abs. 2 SGB IV – Anzeigepflicht bei vorläufiger Haushaltsführung
 - cc. § 73 SGB IV – Pflichten bei über- oder außerplanmäßigen Ausgaben
 - c. § 77 SGB IV – Prüfung des Rechnungsabschlusses
 - d. § 79 SGB IV – Geschäftsübersichten und Statistiken
- 2. SGB V – Gesetzliche Krankenversicherung

- a. Pflichten der Krankenkassen
 - aa. § 274 SGB V – Prüfung der Geschäfts-, Rechnungs- und Betriebsführung
 - bb. § 275 SGB V – Abrechnungsprüfung durch den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung
- b. Pflichten der Leistungserbringer
 - aa. §§ 135 ff. SGB V – Sicherung der Qualität der Leistungserbringer
 - bb. §§ 106 f. SGB V – Prüfung der vertragsärztlichen Versorgung
 - cc. § 113 SGB V – Qualitäts- und Wirtschaftlichkeitsprüfung der Krankenhausbehandlung
- 3. SGB VIII – Kinder und Jugendhilfe
 - a. § 84 SGB VIII – Jugendbericht
 - b. § 102 SGB VIII – Auskunftspflicht zur Erhebung einer Statistik
- 4. SGB IX – Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen
 - a. Behindertenwerkstätten und –betriebe
 - b. Weitere Berichtspflichten
- 5. SGB XI – Soziale Pflegeversicherung
 - a. Pflege-Buchführungsverordnung (PBV)
 - b. § 79 SGB XI – Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Wirtschaftlichkeitsprüfung
 - c. §§ 112 ff. SGB XI – Qualitätssicherung und Überprüfung und Veröffentlichung der Ergebnisse
 - d. § 118 Abs. 2 Nr. 1 SGB XI i.V.m. § 1 PflBeteiligungsV – Voraussetzungen für die Anerkennung maßgeblicher Organisationen
 - e. § 109 SGB XI i.V.m. PflegeStatV – Auskunftspflicht zur Erhebung einer Statistik
- 6. SGB III – Arbeitsförderung

- a. Zulassung von Trägern und Maßnahmen
 - b. Qualitätsprüfungen
 - c. Auskunftspflicht der Träger gegenüber der Bundesagentur für Arbeit
- 7. SGB XII – Sozialhilfe
 - a. Auskunftspflicht zur Erhebung einer Statistik
 - b. § 46a SGB XII – Nachweispflicht im Zusammenhang mit der Kostenübernahme des Bundes
 - c. § 75 SGB XII – Überprüfungen der Einrichtungen und Dienste
- 8. Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)
- 9. Spezialgesetzliche Regelungen der Länder am Beispiel Brandenburgs
 - a. Brandenburgisches Pflege- und Betreuungswohngesetz (BbgPBWoG)
 - aa. § 13 Abs. 1 BbgPBWoG – Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten
 - bb. § 18 BbgPBWoG – Auskunfts- und Mitteilungspflichten
 - cc. § 20 BbgPBwoG – Bekanntgabe von Prüfungsergebnissen
 - b. Kindertagesstättengesetz (KitaG)
 - aa. § 3 Abs. 4 KitaG – Aufgaben und Ziele der Kindertagesstätte
 - bb. § 16 Abs. 6 S. 1 und 8 KitaG – Finanzierung der Kindertagesbetreuungsangebote
 - c. § 130 Brandenburgisches Schulgesetz (BbGSchulG) – Schulaufsicht durch die Länder zur Qualitätssicherung
- IV. Bestimmungen im Verhältnis zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsnehmer
 - 1. Gesetzliche Bestimmungen
 - a. Bundeshaushaltsordnung (BHO)

- b. Landeshaushaltsordnungen (LHO)
 - c. EU-Förder- und Beihilfenrecht
 - aa. EU-Fördermittel
 - bb. Europäisches Beihilfenregime
 - 2. Vertragliche Verpflichtungen
 - a. Förderverträge
 - b. Leistungsverträge
- V. Staatliche Stellen, die in die Prüfung des Dritten Sektors eingebunden sind
 - 1. Behörden/öffentliche Stellen
 - a. Finanzamt
 - b. Vereinsregister/Vereinsüberwachung
 - c. Stiftungsaufsichtsbehörde
 - d. Aufsicht für unterstützende Wohnformen (ehem. Heimaufsicht)
 - e. Zuwendungsgeber der öffentlichen Hand
 - f. Sammlungsgesetze der Länder und andere Formen der Kontrolle von öffentlichen Spendensammlungen
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
 - g. Verbraucherschutzzentralen
 - h. Weitere allgemeine Aufsichtsbehörden
 - i. Beschwerdestellen
- VI. Freiwillige Maßnahmen der Organisationen
 - 1. Organisationsinterne Aufsichtsgremien
 - 2. Freiwillige Bilanzierung, Prüfung und Veröffentlichung
 - 3. Weitere freiwillige Instrumente des Controlling

4. Freiwillige Selbstverpflichtung in Form von Kodizes
 - a. Leitlinien des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
 - b. Grundsätze des Deutschen Spendenrates e.V.
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
 - c. VENRO-Verhaltenskodex
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
 - d. Initiative Transparente Zivilgesellschaft
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
 - e. Grundsätze Guter Stiftungspraxis des Bundesverbands deutscher Stiftungen
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

- bb. Inhalt der Anforderungen
- cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
- dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- f. Arbeitshilfen 182 der katholischen Kirche
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- g. Diakonischer Corporate Governance Kodex
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- h. Transparenzstandards für Caritas und Diakonie
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- i. AWO Unternehmenskodex
 - aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- j. Richtlinien der Verbandsführung des Deutschen

Olympischen Sportbundes

- aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- k. Corporate Governance Kodex der Lebenshilfe
- aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
 - bb. Inhalt der Anforderungen
 - cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen
 - dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis
- l. Fazit zu den Kodizes
- m. Weitere Transparenzakteure
- aa. Deutscher Fundraising Verband e.V
 - bb. PHINEO gAG
 - cc. PricewaterhouseCoopers
- n. Wissenschaftliche Organisationen
- o. Zertifizierungen
- p. Medien

Die Autoren

Die Autoren

Literaturverzeichnis

Literaturverzeichnis

Einleitung

A. Transparenzerwartungen an den Dritten Sektor

Das Informationsinteresse in der Bevölkerung im Hinblick auf die Tätigkeit und die Finanzierung gemeinnütziger Organisationen ist in den letzten Jahren erheblich gewachsen. Dazu haben auch einige Skandale aus dem gemeinnützigen Bereich beigetragen, bei denen ein gravierender Mangel an transparentem wirtschaftlichem Handeln im Innen- und Außenverhältnis im Mittelpunkt stand. War es vor einiger Zeit die Frage der ordnungsgemäßen Verbuchung von Fundraising-Kosten bei Unicef Deutschland,¹ beschäftigte Medien, Politik und Spender sodann die Angemessenheit des Dienstfahrzeugs des Geschäftsführers der Treberhilfe in Berlin² und machte vor kurzem der Verein ADAC als „Gefallener Engel“³ von sich reden, nachdem die Fälschung der Stimmen für die Vergabe des Preises „Lieblingsauto der Deutschen“ offenbar geworden war und Fragen nach der Transparenz des Großvereins laut wurden. Die bisherigen Instrumente wie etwa das Spendensiegel des DZI oder die Mitgliedschaft im Deutschen Spendenrat sind hochgeschätzt, erfassen aber nur einen Teil der gemeinnützigen Organisationen in Deutschland. Initiativen aus dem Dritten Sektor heraus wie Transparency International Deutschland oder private Anbieter wie die Phineo gAG greifen das Informationsbedürfnis der Öffentlichkeit auf und stellen weitere Angebote zur Verfügung. Die Politik reagiert ebenfalls, nachdem sie bisher auf freiwillige Selbstverpflichtungen der Organisationen gesetzt hatte. Der besondere gemeinsame Status der Gemeinnützigkeit legitimiert aus Sicht einiger Vertreter von Politik, Medien und Gesellschaft eine regelmäßige öffentliche Darstellung von Mindestinformationen.

Gleichzeitig befindet sich der Dritte Sektor noch immer eher im Schatten der öffentlichen Wahrnehmung und Erwartungshaltungen an vermehrte Transparenz. Der internationale Vergleich zeigt, dass die normativen Vorgaben für transparentes Organisationshandeln an den Dritten Sektor noch weit hinter denen in den USA, Großbritannien oder auch in Nachbarländern wie Frankreich und Österreich zurückbleiben.⁴ Kennzeichnend für das deutsche „Transparenzregime“ im Vergleich zu den Anforderungen in anderen Ländern sei eine Akteurs-Zentriertheit auf

den Staat (Finanzbehörden) zusammen mit einer Konzentration auf die steuerrechtlichen Anforderungen der Abgabenordnung.“⁵

Caspar Hirschi machte kürzlich darauf aufmerksam, dass Fehlentwicklungen in der modernen Gesellschaft wie „Rinderwahnsinn, Schweinegrippe, Spendenskandal oder Spesenschlamassel, Subprime Mortgage oder Sovereign Debt Crisis“ regelmäßig den Ruf nach mehr Transparenz und stärkerer Regulierung hervorrufen.⁶ *Hirschi* zeigte im Anschluss an *Niklas Luhmann*, nach dem formelle Verfahren zwar nicht sachgerechte Entscheidungen garantieren, aber Systemvertrauen gegenüber der Gefahr persönlichen Versagens von Entscheidungsträgern schaffen,⁷ eine Entwicklung auf, bei der die Zunahme von immer komplexeren Regelungen zu Verfahren und Compliance dazu führen kann, dass das Verfahren zum bloßen beruhigenden Ritual mutiert und von den Betroffenen unterlaufen wird. Unabhängig davon, ob man den Thesen *Luhmanns* und *Hirschis* folgt, machen sie deutlich, dass Regelungen zur Transparenz und Überwachung ihr eigentliches Ziel, die Verbesserung eines festgestellten Missstandes, in der Weise verfolgen sollten, dass die Komplexität des Normengefüges so gering wie möglich gehalten wird, die Anforderungen dem festgestellten Manko entsprechen und die Regelungen insgesamt dem verfassungsrechtlich verankerten Prinzip der Verhältnismäßigkeit Genüge tun.

Hierbei spielt es eine Rolle, dass sehr unterschiedliche Akteure im Dritten Sektor tätig sind, die hinsichtlich der an sie zu stellenden konkreten Forderungen nach Transparenz einer differenzierten Einordnung bedürfen. Die Diskussionen um das Thema Transparenz fokussieren sich derzeit meist auf einen Regelungsbedarf in den Bereichen Rechnungswesen und Publizität. Damit geht einher, dass auch die Voraussetzungen der entsprechenden Regelungsvorschläge fast ausschließlich und zudem meist pauschal an bestimmte Finanzzahlen anknüpfen, ohne qualitativ nach Rechtsformen, nach der Art der Mittelbeschaffung oder der Tätigkeit der Organisation zu differenzieren. In der betriebswirtschaftlichen Organisationswissenschaft wird betont, dass es einheitliche Transparenzanforderungen bei den unterschiedlichen Formen von Non-Profit-Organisationen nicht geben kann. Es wird vielmehr befürchtet, dass einheitliche Standards für einige Organisationen zu einem Zuviel an Transparenz in vertraulichen Bereichen und zu einem Zuwenig an

Transparenz in legitimationsempfindlichen Bereichen wie der Finanzierung führen können.⁸ Die Vielfalt im Sektor reicht von Spendensammelnden Organisationen über operative Einheiten – Krankenhäuser, Kindergärten, Theater, Forschungseinrichtungen – und vorwiegend mitgliedschaftlich ausgerichteten Einheiten wie die rund 580.000 Vereine in Deutschland bis zu reinen Fördereinrichtungen, die ihre Spenden, Mitgliedschaftsbeiträge und Erträge wiederum anderen Akteuren des Dritten Sektors zur Verfügung stellen. Gerade bei Stiftungen bestimmen einige wenige große Stiftungen die öffentliche Wahrnehmung des Stiftungssektors fast vollständig. Gleiches gilt auch für andere Bereiche des Dritten Sektors. Der Rückschluss von diesen wenigen auf die Gesamtheit geht aber an der empirischen Realität vorbei. Gerade Spendensammelnde Organisationen stehen besonders im Fokus der Öffentlichkeit, weil sie sich an „den Verbraucher“, also an eine Vielzahl von Kleinspendern, richten. Das Interesse an einer Gewähr ordnungsgemäßer Mittelverwendung ist daher groß. Krankenhäuser oder Forschungseinrichtungen – pars pro toto – werden häufig überwiegend aus Mitteln der öffentlichen Hand oder der Sozialversicherungskassen finanziert. Diese fordern bereits umfangreiche Darlegungen über den Mitteleinsatz. Neben staatlichen Instanzen gibt es aber auch eine Reihe weiterer Stakeholder, die ein Interesse am Einblick in die Strukturen der jeweiligen Einrichtungen haben, etwa Großspender, Stifter oder Nutzer gemeinnütziger Einrichtungen wie Kindertagesstätten, Schwimmbäder oder Pflegeeinrichtungen.

Zu der Vielgestaltigkeit der Organisationen des Dritten Sektors kommt hinzu, dass in den vergangenen Jahren im Zuge der Diskussion um eine Verbesserung der Transparenz und der Corporate Governance in gemeinnützigen Organisationen unterschiedliche Instrumente, Aufsichtsmittel, Kodizes, Transparenzgrundsätze, Internetportale und Ratingorganisationen entstanden sind, die zu einem gewissen Wildwuchs an Vorgehensweisen geführt haben und die Organisationen mit Berichtspflichten zum Teil mehrfach belasten. So hat der Dritte Sektor bereits viele verschiedene, aber auch ganz ähnliche Kataloge zur Selbstverpflichtung entwickelt. Darüber hinaus gibt es vielzählige staatliche Stellen oder andere Institutionen, die in die Prüfung und Überwachung von Akteuren des Dritten Sektors eingebunden sind. In der

Wissenschaft ist dieser Befund als „Multiple Accountabilities Disorder – MAD“ bekannt, womit beschrieben wird, dass eine Vielzahl von Rechenschaftspflichten gegenüber unterschiedlichen Akteuren mit zum Teil widersprüchlichen Anforderungen dazu führen kann, dass die Non-Profit-Organisation vor der Aufgabe kapituliert.⁹ Zudem ist zu beobachten, dass eine bloße Vermehrung der Aufsichtsverantwortlichen jede einzelne Stelle in die Versuchung bringt, die Letztverantwortlichkeit bei den anderen Verantwortlichen zu sehen.¹⁰ Änderungen im bestehenden System sind schließlich sorgsam vorzunehmen, da jegliche Änderung Anpassungsunsicherheiten mit sich bringt. So zeigen etwa empirische Untersuchungen unter belgischen Non-Profit-Organisationen, dass Änderungen der Rechnungslegungsvorschriften zu Verzögerungen in der Finanzberichterstattung führen.¹¹

B. Forschungsauftrag

Vor diesem Hintergrund soll mit der vorliegenden Studie untersucht werden, wie die Landschaft des Dritten Sektors unter dem Aspekt berechtigter Forderungen nach Transparenz in eine Ordnung zu bringen ist, die Vergleichbarkeit, aber auch Abgrenzbarkeit ermöglicht. Insbesondere die Mittelherkunft spielt bei der Abgrenzung der unterschiedlichen Erscheinungsformen der gemeinnützigen Organisationen eine große Rolle. Hieran knüpfen meist bereits vorhandene oder ausgehandelte Berichts- und Offenlegungspflichten an.

Die unterschiedlichen Akteure verlangen möglicherweise ein abgestuftes Maß an Transparenz gegenüber den vielfältigen Stakeholdern. Die Studie zielt daher letztlich auch auf die Analyse und Bewertung der gefundenen Kategorien. Eine umfassende sachgerechte wissenschaftliche Analyse der Thematik „Transparenz“ und ihrer Sachgerechtigkeit ist für die fundierte Auseinandersetzung mit der Öffentlichkeit notwendig. Trotz bereits vorhandener Grundlagenforschung im nationalen¹² wie im internationalen Umfeld¹³ fehlt eine aktuelle Untersuchung über die Transparenz- und Publizitätsanforderungen sowie über die empirischen Strukturen der unterschiedlichen Bereiche des Dritten Sektors, welche die bereits vorhandenen Regelungen und Mechanismen zusammenträgt und darstellt, ihre tatsächliche Verbreitung und Akzeptanz untersucht und sachgerechte

Kriterien zu Transparenz und Offenlegung entwickelt. Die Ergebnisse dieser Studie dienen zunächst nur der Bestandsaufnahme und sollen zur Verobjektivierung der Transparenzdebatte beitragen. Eine Bewertung der gefundenen Fakten bleibt der weiteren Diskussion vorbehalten.

Die Arbeitsgruppe Transparenz unter der Leitung des Deutschen Spendenrats e.V. im Bündnis für Gemeinnützigkeit hat sich im September 2012 zum Thema Transparenz auf ein gemeinsames Konzept zur Erstellung einer Studie zu Transparenz im Dritten Sektor geeinigt. In der Sitzung des Bündnisses für Gemeinnützigkeit am 21. September 2012 wurde die Beauftragung der Studie durch einstimmigen Beschluss auf der Grundlage des vorbenannten Konzepts genehmigt. Dieses Konzept bildet die Grundlage für den Arbeitsauftrag der vorliegenden Studie.

Die Verfasser danken dem Bundesverband Deutscher Stiftungen, dem Deutschen Caritasverband e.V., dem Deutschen Olympischen Sportbund e.V., dem Deutschen Spendenrat e.V., dem Deutschen Roten Kreuz e.V., dem Verband Entwicklungspolitik Deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V. und dem Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, die die Studie in Auftrag gegeben und finanziert haben, für die gute Zusammenarbeit im Verlauf der Erarbeitung.

C. Dritter Sektor, Zivilgesellschaft oder Bürgergesellschaft?

Die moderne Gesellschaft ist eine Organisationsgesellschaft (Schimank/Jäger 2005). Die Grenzen zwischen den einzelnen Organisationssektoren sind dabei weniger scharf konturiert als der Begriff „Sektor“ nahelegt. Vielmehr vermengen sich in breiten Übergangsbereichen die unterschiedlichen Handlungslogiken, Organisationsstrukturen und Einbettungsmuster in die jeweiligen Umwelten zu hybriden Organisationsgebilden (Evers/Rauch/Stitz 2002), die sich einer eindeutigen Zuordnung entziehen.

Für die vorliegende Untersuchung stellt sich daher die Frage nach der Abgrenzung des Bereichs von Organisationen, über den Aussagen getroffen werden sollen. Dazu soll ein Blick auf die in der aktuellen Diskussion am häufigsten verwendeten Begriffe geworfen werden: die der Bürgergesellschaft, der Zivilgesellschaft und des Dritten Sektors.

Der Begriff **Bürgergesellschaft** wurde seinerzeit insbesondere durch die Arbeit der Enquete-Kommission „Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“ in die politische und öffentliche Diskussion getragen. Der Abschlussbericht erschien 2002 unter dem Titel „Bürgerschaftliches Engagement: auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft“ (Deutscher Bundestag 2002). In der Verwendung der Enquete oszilliert der Begriff Bürgergesellschaft noch zwischen deskriptivem Konzept und normativem Leitbild. In der späteren Diskussion wurde der Begriff häufig eher als ein politisches Leitbild aufgegriffen und weiterentwickelt. Dann meint Bürgergesellschaft weniger einen abgrenzbaren Teilbereich der modernen Gesellschaft, sondern eher eine Zielvorstellung oder ein Konzept, das „gesamtgesellschaftlich (...) noch nicht verwirklicht wurde.“ (Heuberger 2010, 22). Bürgergesellschaft ist dann ein „Projekt für eine schrittweise Erweiterung demokratischer Partizipation (...), in der bürgerschaftliches Engagement ebenso seinen Platz hat wie die Zunahme politischer Beteiligung und Mitsprache der Bürgerinnen und Bürger in den Kommunen oder die vermehrte Nutzung direktdemokratischer Verfahren auf Lands- und Bundesebene.“ (Ebd.) Damit hat der Begriff starke Ähnlichkeit mit dem Begriff der Good Society (Evers 2011, Edwards 2009, S. 45 ff.).

Der insbesondere in der politischen Philosophie traditionsreiche Begriff **Zivilgesellschaft** wurde durch zahlreiche Autoren in der jüngeren Zeit ebenfalls als ein gleichermaßen deskriptives und normatives Begriffskonzept weiterentwickelt (Adloff 2005, Kocka 2004, Klein 2001, Habermas 1992). Auf der deskriptiven Ebene meint Zivilgesellschaft meist eine Sphäre gesellschaftlicher Selbstorganisation, welche die Ebene formaler Organisationen umfasst. Dazu zählen Vereine, Genossenschaften, gemeinnützige GmbH und Aktiengesellschaften. Gesellschaftliche Selbstorganisation und Mobilisierung können aber auch in weniger formalisierten Arrangements und Zusammenhängen stattfinden, etwa in Netzwerken, Bewegungen und auch Protesten. Die normative Komponente des Konzeptes bezieht sich überwiegend auf ein Set demokratischer Werte (Shils 1997), auch als Zivilität beschrieben (Rucht 2009), das zivilgesellschaftliche Strukturen zu einem Treiber der Demokratisierung politischer und gesellschaftlicher Strukturen macht. Mit dem Begriff Zivilgesellschaft werden damit wichtige gesellschaftliche Grundlagen und

Voraussetzungen stabiler demokratischer Strukturen begrifflich gemacht. Einer einfachen empirischen Operationalisierung entzieht sich dieser begriffliche Rahmen jedoch. Dazu sind die unterschiedlichen Handlungsebenen und empirischen Anknüpfungspunkte zu zahlreich und die normativen Bezüge je nach Theorierichtung zu divers.

Der Begriff des **Dritten Sektors** wurde zu Beginn der 70er Jahre von Amitai Etzioni (Ders. 1973) in die wissenschaftliche Diskussion eingeführt. Anders als die Begriffe Bürgergesellschaft und Zivilgesellschaft zielt der Dritte Sektor-Begriff ausschließlich auf die Ebene formaler Organisationen und versteht sich als ein rein deskriptives Konzept (Zimmer/Priller 2004). In der wissenschaftlichen Diskussion der letzten 25 Jahre ist der Begriff auf unterschiedliche Weise operationalisiert worden. So hat etwa das Johns Hopkins Projekt eine recht anspruchsvolle Definition von Drittsektor-Organisationen vorgenommen, die eine zivilgesellschaftliche Aufladung des ansonsten nüchternen Begriffs mit sich gebracht hat. (Anheier u.a. 1998) Alternativ hat Seibel (Ders. 1994, 1990) bereits in den 90er Jahren einen empirischen Zugang über die Rechtsformen von Organisationen entwickelt. Der Dritte Sektor ist dann im weitesten Sinne eine Gruppe von Organisationen, die die Absenz von Gewinnerzielungsabsichten teilen, soweit sie als gemeinnützig anerkannt sind, die entweder die Rechtsform des Vereins, der Stiftung, der Genossenschaft oder einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft aufweisen und die – von Ausnahmen abgesehen – zumindest einen Teil ihrer Ressourcen Arbeit und Geld aus freiwilligen und unentgeltlichen Leistungen beziehen, also aus Engagement und Spenden.

Der Dritte Sektor-Begriff eignet sich in besonderer Weise als Rahmenkonzept für die vorliegende Expertise, da er ausschließlich auf die Ebene der Organisationen abstellt. Denn nur für solche Assoziationsformen, die formal verfasst sind und über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen, können auch rechtlich verbindliche Mindestanforderungen an ein transparentes Organisationshandeln formuliert werden. Sofern im Folgenden die Begriffe Zivilgesellschaft, zivilgesellschaftliche Organisation oder Bürgergesellschaft verwendet werden, wird darunter im Engeren dieser Bereich des Dritten Sektors verstanden.

D. Forschungsperspektive und Transparenzbegriff

Der Begriff der Transparenz kann normativ oder empirisch in den Blick genommen werden. Unter normativen Gesichtspunkten wären Fragen aufzuwerfen, was sinnvolle Ziele und Maßstäbe von organisationaler Transparenz sind, wie weit sie gehen soll und wo legitime Grenzen zu setzen sind, welche Stakeholdergruppen Transparenzerwartungen an Organisationen stellen können und welche nicht. Dazu müsste in der jüngeren Diskussion verschiedenen inhaltlich verknüpften Diskussionen nachgegangen werden, etwa der Debatte um Good Governance und Compliance oder auch der breitere Ansatz der Accountability-Diskussion.

Unter deskriptiven Gesichtspunkten hingegen kann analysiert werden, welche kodifizierten Transparenzstandards durch geltendes Recht bereits jetzt verankert sind und wie sich Adressaten von Transparenzanforderungen charakterisieren lassen. Handlungsbedarfe kann auch bereits eine rein deskriptiv verfahrenende Analyse ermitteln, indem sie entweder Erkenntnisse darüber gewinnt, ob einzelne Akteure von rechtlich geltenden Transparenzanforderungen mit Mehrfachanforderungen adressiert werden, die Organisationsressourcen binden, ohne erkennbaren Mehrwert an Transparenz zu liefern, oder indem sie aufzeigt, dass es Organisationssegmente gibt, an denen die rechtlichen Anforderungen an Transparenz vorbeigehen, die unter Transparenzgesichtspunkten also in einen nicht- bzw. unterregulierten Bereich fallen. Schließlich kann ein Abgleich von geltenden Rechtsnormen und empirischen Informationen über Adressaten der Rechtsvorschriften ein Missverhältnis zwischen bürokratisch überbordenden Anforderungen und geringer empirischer Relevanz aufzeigen. Das wäre etwa dann der Fall, wenn Organisationen gar nicht erst eine wirtschaftliche Größe erreichen, für die Rechenschaft mit Blick auf transparenzrelevante Ziele von Bedeutung wäre, wenn also Recht und Rechtswirklichkeit nicht übereinstimmen. Dem liegt die Unterstellung zu Grunde, dass Anforderungen an Transparenz verhältnismäßig sein sollen.

Das Ziel einer solchen deskriptiv verfahrenenden Analyse von Informationen kann nicht sein, eine bestimmte Antwort auf die erste, die normative Frage zu geben, wohl aber diese auf einem adäquaten Informationsniveau zu stellen, um zu einer fachlich ausgewogenen Antwort zu gelangen. Damit

ist das Anliegen der vorliegenden Studie umrissen.

Um eine solche Analyse durchzuführen, braucht es keinen rechtsunabhängigen Begriff von Transparenz, da keine Transparenz-Maßstäbe an das Recht „von außen“ herangetragen werden sollen. Für die vorliegende Studie wird daher eine Unterscheidung in Publizität, Transparenz und Rechenschaftslegung getroffen.

Der Begriff der Publizität kennzeichnet als Funktionsbeschreibung alle Rechtsvorschriften, die auf die Offenlegung bestimmter Informationen gegenüber der Allgemeinheit gerichtet sind (Publizitätsakte) oder bestimmte Rechtsfolgen festlegen (Publizitätswirkungen), um so den Rechtsverkehr durch Transparenz relevanter Informationen zu schützen und die Beteiligten im Wege der Steuerung zu ordnungsgemäßem Verhalten anzuhalten.

Demgegenüber ist der Begriff der Transparenz weiter zu fassen. Auf Transparenz zielen alle Maßnahmen, durch die eine Organisation nach innen, etwa gegenüber ihren Mitgliedern oder Gesellschaftern, wie nach außen, etwa gegenüber Vertragspartnern, Zuwendungsgebern, Behörden oder auch der Allgemeinheit, bestimmte Informationen wie Rechnungslegung, Geschäftsberichte, steuerliche Rechnungslegung, Gehaltsstrukturen etc. offenbart. Die verschiedenen Berichtspflichten gegenüber speziellen Adressaten werden auch als Rechenschaftslegung bezeichnet. Transparenz ist daher nicht zwangsläufig mit Publizität gegenüber der breiten Öffentlichkeit verbunden, sondern Publizität stellt eine besonders weite Form der Transparenz dar, die dort zum Tragen kommen sollte, wo es das Informationsinteresse der Öffentlichkeit selbst unter Berücksichtigung des berechtigten Geheimhaltungsinteresses der Organisation gegenüber einem schrankenlosen Zugriff auf persönliche oder geschäftliche Daten durch Social Media oder Wettbewerber erfordert.

E. Differenzierung tut Not – die Hauptergebnisse im Überblick

Im Dritten Sektor ist eine große Pluralität an Organisationsprofilen anzutreffen. Gleichzeitig variieren Instrumente und Kontrollmechanismen für Transparenz, Publizität und Rechnungslegung erheblich. In der Zusammenschau ergibt sich daher kein pauschaler Gesamtbefund, sondern

ein sehr diversifiziertes Bild. Die zentralen Ergebnisse im Einzelnen:

ERSTER TEIL: DER DRITTE SEKTOR IM STATISTISCHEN PROFIL

Quantitative Dominanz von Vereinen

Der Verein ist die dominante Rechtsform im Dritten Sektors. Mit rund 580.000 von 616.000 Organisationen stellen Vereine einen Anteil von 94 Prozent aller Drittsektor-Organisationen.

Kleine und Kleinstorganisationen bestimmen das Feld

Obwohl der Dritte Sektor jährlich eine Bruttowertschöpfung von 89 Milliarden Euro aufweist, sind weite Teile von wirtschaftlich weitestgehend inaktiven Vereinen geprägt. 81 Prozent der Vereine arbeiten ausschließlich auf ehrenamtlicher Basis, 87 Prozent der Vereine haben jährliche Gesamteinnahmen von unter 100.000 Euro, etwas mehr als die Hälfte der Vereine von unter 10.000 Euro.

Die zwei Gesichter des Dritten Sektors

Die hohe jährliche Bruttowertschöpfung und eine Gesamtbeschäftigung von 2,3 Millionen sozialversicherungspflichtig Beschäftigten erklären sich dadurch, dass der Dritte Sektor über stark voneinander abweichende Organisationssegmente verfügt. Das Gegengewicht zu den vorwiegend ehrenamtlich arbeitenden Vereinen und weiten Teilen der Stiftungslandschaft stellen Genossenschaften und gemeinnützige Kapitalgesellschaften dar, Organisationsfelder mit einer dezidiert wirtschaftlichen Ausrichtung. Bezahlte Beschäftigung spielt bei ihnen eine wesentlich größere Rolle. Auch unterscheiden sich die jährlichen Gesamteinnahmen stark von denen der Vereinslandschaft und der Stiftungen.

Aus Sicht rechtlicher Regelungen überwiegen kleine und mittlere Organisationen

Nach den im HGB und GenG geltenden Einteilungen in kleine, mittlere und große Organisationen sind die meisten gemeinnützigen

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – zumindest gemessen am Kriterium der bezahlten Beschäftigung – den kleinen und mittleren Organisationen zuzurechnen.

Starke Diversität von Einnahmequellen

Bereiche, die sich fast ausschließlich über Mitgliedschaftsbeiträge finanzieren (Sport, Freizeit und Geselligkeit u.a.), stehen anderen gegenüber, für die selbsterwirtschaftete Mittel oder Einnahmen aus Spenden und Sponsoring eine viel höhere Bedeutung haben. Damit gehen auch andere Stakeholdergruppen einher, deren Anforderungen an Transparenz die Organisationen erfüllen müssen.

ZWEITER TEIL: DAS RECHTSGUTACHTEN

Pluralismus an Instrumenten

Den Dritten Sektor durchziehen zahlreiche Instrumente und Kontrollmechanismen für Transparenz, Publizität und Rechnungslegung. Jede gemeinnützige Organisation in Deutschland unterliegt zwingend der Kontrolle durch die Finanzverwaltung, deren Resultate der Öffentlichkeit allerdings nicht zugänglich sind.

Bereichsspezifik

Die Mechanismen sind nach Rechtsformen und Branchen zu unterscheiden. Soweit steuerpflichtige, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oberhalb der Umsatzgrenze von 35.000 Euro pro Jahr unterhalten werden und eine Bilanzierungspflicht entweder wegen Überschreitung der weiteren Umsatz- oder Gewinn Grenzen nach § 141 AO oder aufgrund von Satzungsvorgaben besteht oder gemeinnützige Organisationen freiwillig nach HGB bilanzieren, müssen sie seit dem 1.1.2014 die Angaben in die neuartige und von der Finanzverwaltung vorgegebene Taxonomie der E-Bilanz einarbeiten.

Transparenz bei rechtsfähigen Stiftungen

Rechtsfähige Stiftungen des Bürgerlichen Rechts (BGB) unterliegen der Rechtsaufsicht durch die Stiftungsbehörden der Länder, die kirchlichen

Stiftungen der Kontrolle durch die kirchliche Aufsicht und die öffentlich-rechtlichen Stiftungen der Kontrolle durch die Landes- oder Bundesrechnungshöfe. Zudem werden sie wie alle gemeinnützigen Organisationen durch die Finanzverwaltung kontrolliert. Die Eintragung der Stiftung in das Stiftungsregister begründet anders als bei Vereinen, Handelsgesellschaften und Genossenschaften keine Publizitätswirkung für die Vertretungsmacht der Stiftungsorgane. Auf die Richtigkeit der Eintragungen kann sich der Rechtsverkehr daher nicht verlassen.

Transparenz bei Vereinen und nichtrechtsfähigen Stiftungen

Nicht rechtsfähige Treuhandstiftungen und Idealvereine werden intern nur durch ihre Stifter bzw. durch die Mitgliederversammlung sowie extern durch die Finanzverwaltung kontrolliert. Beide Formen der internen wie der externen Überwachungsmechanismen sind nicht mit einer verpflichtenden Publizität gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit verbunden.

Transparenz bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften

Gemeinnützige Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften sind bilanzierungspflichtig, werden in der Regel durch einen Abschlussprüfer bzw. einen Prüfverband geprüft und müssen ihre Abschlüsse und weitere Berichte im Bundesanzeiger veröffentlichen. Kleine und Kleinstkapitalgesellschaften sind hiervon jedoch weitgehend ausgenommen.

Transparenz bei Spenden sammelnden Organisationen

Die präventive Überprüfung von Spendensammlungen findet nur in den Ländern Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, dem Saarland und Thüringen auf der Grundlage von Sammlungsgesetzen statt.

Transparenz durch Zuwendungsgeber

Vielfach erhalten Organisationen des Dritten Sektors hohe Zuwendungen von privaten Stiftungen, Unternehmen und anderen privaten Fördereinrichtungen sowie von öffentlicher Seite, deren ordnungsgemäße Verwendung die privaten Zuwendungsgeber sowie die zuständigen

Ministerien und andere staatlichen Stellen überprüfen.

Freiwillige Selbstverpflichtungen

Im Übrigen bieten vor allem die Institutionen des DZI und des Deutschen Spendenrates eine freiwillige Überprüfung der Spenden sammelnden Organisationen an. Daneben lassen sich einige Organisationen von Zertifizierungsstellen überprüfen und richten externe Ombudsstellen ein, an die sich vor allem Mitarbeiter mit Beschwerden richten können.

Sonderrolle freie Wohlfahrtspflege

Weitere verpflichtende externe Kontroll- und Überwachungsmechanismen bestehen für Organisationen der sozialen Wohlfahrt wie Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime, Kinder- und Jugendheime, Werkstätten für behinderte oder in das Arbeitsleben einzugliedernde Menschen unabhängig von der Rechtsform. In diesem Bereich sind erste Ansätze für eine verpflichtende Transparenz erkennbar. Landesverbände der Pflegekassen müssen nach § 115 Abs. 1a SGB XI sicherstellen, dass die Ergebnisse der Qualitätsprüfung anonymisiert und für Pflegebedürftige und deren Angehörige verständlich, übersichtlich und vergleichbar sowohl im Internet als auch in anderer geeigneter Form kostenfrei veröffentlicht werden.¹⁴

Uneffektive Parallelität von Transparenzregelungen

Auch wenn sich Organisationen freiwillig auf der Grundlage von Kodizes, Zertifizierungen oder durch Ombudsleute weiteren Überwachungsmechanismen unterwerfen wie etwa dem Spendensiegel des DZI, der Mitgliedschaft im Deutschen Spendenrat, der Bilanzierung nach HGB sowie der Abschlussprüfung –, sind sie mit verschiedenen Anforderungen und Rechnungslegungsstandards belastet, etwa der Gewinnermittlung, dem Geschäftsbericht und der Mittelverwendungsrechnung sowie der E-Bilanz (bei wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb) gegenüber dem Finanzamt, dem Rechnungslegungsstandard des IDW und den freiwilligen Selbstverpflichtungen. Für die Organisationen der freien Wohlfahrtspflege kommen noch die weiteren branchentypischen Kontrollmechanismen hinzu, so dass mehrfach und mit unterschiedlichen Standards Rechnung zu

legen ist, ohne dass ein Mehrwert hierfür erkennbar wäre.

Erster Teil

Der Dritte Sektor im statistischen Profil

A. Aufbau und Vorgehen

Ein besseres Verständnis der Heterogenität des Organisationsfeldes Dritter Sektor kann weder die Frage beantworten, was angemessene Anforderungen an ein transparentes Organisationshandeln gemeinnütziger Organisationen sind, noch ob und welche Handlungsbedarfe überhaupt bestehen. Beides sind normative Fragestellungen, die den Rekurs auf politische Kriterien und Bewertungsgrundlagen erforderlich machen.

Hingegen kann die Studie aber sichtbar machen, welche empirische Wirklichkeit der Dritte Sektor darstellt und wie unterschiedlich Operationalisierungen von Transparenzanforderungen ausfallen müssen, sollen sie sektoral durchdekliniert werden. Denn schließlich besteht der Dritte Sektor genauso aus kleinen Vereinen ohne jede wirtschaftliche Aktivitäten wie aus großen, entwickelten Kapitalgesellschaften, die mitunter Teile von Konzerngebilden darstellen. Jede Entwicklung und Ableitung von Transparenzkriterien für den Dritten Sektor muss Antworten darauf haben, wie sie diesen völlig unterschiedlichen Organisationsprofilen gerecht werden möchte, will sie sich nicht dem Vorwurf aussetzen, Unvergleichbares über einen Kamm zu scheren.

Die folgende Auswertung von Daten des ZiviZ-Surveys 2012 verfolgt vor diesem Hintergrund zwei Ziele: Sie soll erstens eine Einteilung der Organisationen des Dritten Sektors in Gruppen vornehmen. Dazu werden die Organisationen nach Rechtsform und Politikfeld gesondert in den Blick genommen. Damit soll zweitens eine bessere empirische Unterfütterung der Diskussion über Transparenz von Organisationshandeln im Dritten Sektor ermöglicht werden.

Zum Aufbau dieser Feldskizze: Nach einer kurzen Darstellung der Datengrundlage des ZiviZ-Surveys 2012 wird eine erste Annäherung an die Strukturen des Dritten Sektors vorgenommen. Dazu werden die Organisationen nach ihren Personalstrukturen und ihren jährlichen Gesamteinnahmen unterteilt. Anschließend werden die Organisationen nach den vier relevanten Rechtsformen – dem Verein, der Stiftung, der Genossenschaft und der gemeinnützigen GmbH – in den Blick genommen.

Daran schließt sich eine steckbriefartige Auswertung der einzelnen Bereiche des Dritten Sektors an. Die Auswertung endet mit einem Blick auf aktuelle Entwicklungen und Trends.

B. Die Datengrundlage – der ZiviZ-Survey 2012

I. Charakterisierung von Stichprobe und Grundgesamtheit

Um eine repräsentative Stichprobe zu ermöglichen, wurde als Grundlage der Befragung eine vollständige Liste aller zivilgesellschaftlichen Organisationen erstellt. Dazu gehören:

- **Vereine:** Die Ermittlung der Vereinslisten erfolgte über das gemeinsame Registerportal der Länder und über die örtlichen Vereinsregister. Rund 80 Prozent der gut 580.000 Vereine konnten online über das Registerportal abgerufen werden. Um die übrigen Vereine zu ermitteln, wurden die Vereinsregister direkt kontaktiert.
- **Stiftungen:** Für den Stiftungsbereich wurde das Verzeichnis Deutscher Stiftungen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen verwendet, das mit einer Auflistung von annähernd 19.000 Stiftungen die umfassendste Übersicht zum deutschen Stiftungswesen darstellt.
- **Gemeinnützige GmbHs und Genossenschaften:** Die mehr als 10.000 gemeinnützigen GmbHs und die 8.500 Genossenschaften wurden über das gemeinsame Registerportal der Länder abgerufen.

Aus den mehr als 615.000 ermittelten Organisationen wurde eine Zufallsstichprobe von gut 25.000 Organisationen gezogen. Die Fragebögen, auf die die Befragten schriftlich oder online antworten konnten, wurden im September 2012 verschickt. Im Januar 2013 wurde die Befragung abgeschlossen. Mit mehr als 3.800 teilnehmenden Organisationen, 40 Prozent davon online, und einer Rücklaufquote von 19 Prozent war die Resonanz auf den ZiviZ-Survey sehr positiv.

Tabelle 1) Stichprobenstatistik

	Grundgesamtheit	Stichprobe Brutto	Stichprobe Netto	Rücklauf	Rücklauf in %
Vereine	580.294	20.286	15.306	3.007	20
Stiftungen	17.352	1.600	1.587	282	18
gGmbHs	10.006	1.600	1.583	222	14
Genossenschaften	8.502	1.600	1.577	1698	11
Rechtsform unbekannt	-	-	-	139	-
Gesamt	616.154	25.086	20.053	3.819	19

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

II. Der Fragebogen

Ziel des ZiviZ-Surveys 2012 war es, ein umfassendes Gesamtbild der Arbeit zivilgesellschaftlicher Organisationen zu ermöglichen. Wie andere Organisationen auch, müssen Vereine, Stiftungen und andere...

- für ihre Arbeit relevante Ressourcen (Geld, Engagierte und Beschäftigte) mobilisieren;
- Organisationsstrukturen ausbilden, die eine stabile Integration aller Mitglieder in eine konsistente und zielführende Ordnung sozialen Handelns ermöglichen;
- Organisationsziele ausformulieren, die von den Mitgliedern geteilt werden;
- geeignete Maßnahmen zur Erreichung dieser Ziele und Werte entwickeln und auf der Grundlage einer geeigneten Arbeitsorganisation umsetzen.

Diesem Organisationsverständnis folgend, umfasste der Fragebogen folgende Themen:

- Mitglieder, freiwillig Engagierte und bezahlte Beschäftigte;
- Finanzierungsstrukturen, Relevanz öffentlicher Mittel;
- Rechtsform, Gründungsjahr, Größe, Führungs- und Leitungsstrukturen;
- Tätigkeitsschwerpunkte, Kooperationen mit anderen Organisationen, konkrete Tätigkeitsformen (Veranstaltungen, Schulungen etc.);

- die Wahrnehmung und Einschätzungen zur aktuellen Situation, Zukunftsherausforderungen und Erwartungen an die Politik.

III. Die Bereichseinteilung

Die im ZiviZ-Fragebogen angewandte Einteilung des Dritten Sektors in unterschiedliche Bereiche unterscheidet sich von der des Freiwilligensurveys und anderer Zivilgesellschaftsstudien, um eine größtmögliche Kompatibilität mit einer Reihe unterschiedlicher Datensätze zu ermöglichen. Neben dem Freiwilligensurvey zählen dazu u.a. die Wirtschaftszweigklassifikation (WZ 2008) des Statistischen Bundesamtes und damit die Daten des Unternehmensregisters sowie das UN Handbook on Non-Profit Institutions. Damit werden Querbezüge zur Ebene des bürgerschaftlichen Engagements, der amtlichen Statistik und internationaler Vergleichserhebungen ermöglicht.

Die Organisationen konnten mehrere Bereiche als Betätigungsfelder angeben. Zusätzlich hatten sie die Möglichkeit, ein Haupttätigkeitsfeld hervorzuheben.

C. Der Dritte Sektor im Überblick

I. Gründungswellen

Der Dritte Sektor wächst. Das zeigt sich in der zunehmenden Zahl freiwillig Engagierter (Gensicke/Geiss 2010) ebenso wie in der wachsenden Zahl gemeinnütziger Organisationen, die den Rahmen für einen großen Teil des Engagements bilden.

Die Auswertung amtlicher und verbandlicher Register im Jahr 2012 (Krimmer/Priemer 2013: 76 ff.) ergab eine Gesamtzahl von 616.154 Drittsektor-Organisationen. Vereine machten mit 580.294 Organisationen davon nahezu 95 Prozent aus. Seit 1960 hat sich die Zahl der Vereine in Deutschland nahezu versiebenfacht. Allein zwischen 2001 und 2012 stieg sie um mehr als 35.000. Einen wichtigen Anteil an diesem Wachstum haben die vielen direkt nach der Wiedervereinigung gegründeten Vereine in den neuen Bundesländern (Anheier u. a. 1998, Zimmer/Priller 2007).

Ein Blick auf die Gründungsjahre der Vereine zeigt: Annähernd zwei Drittel der Vereine in den neuen Bundesländern wurden erst nach 1990 gegründet.

Abbildung 1) Bestand von Vereinen in Deutschland seit 1960

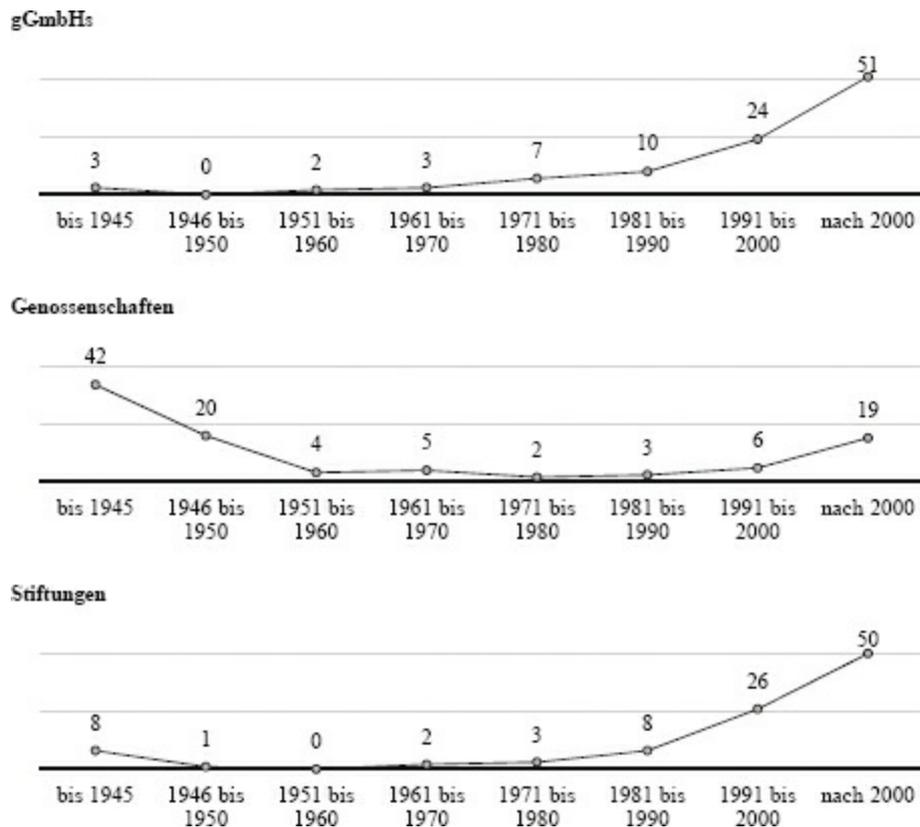


Daten: Johns Hopkins Project, Vereinsstatistik V&M Service, ZiviZ-Survey 2012

Der Rückgang der Zahlen seit 2005 muss mit Vorsicht interpretiert werden. Seit etwa demselben Zeitpunkt werden die vormals händisch geführten Vereinsregister bei den zuständigen Amtsgerichten digitalisiert und sukzessive in das Handelsregisterportal eingespeist. Im Zuge dieser Digitalisierung wurden in Vereinsregistern auch zahlreiche „Karteileichen“ aussortiert. Dabei handelt es sich überwiegend um Vereine, die sich längst aufgelöst haben, dies aber nicht dem zuständigen Registergericht mitgeteilt haben. Es ist daher davon auszugehen, dass nach einem vorübergehenden „Digitalisierungsknick“ die Zahl der Vereine in Deutschland weiter steigen wird.

Auch Stiftungen, gemeinnützige GmbHs und Genossenschaften verzeichneten in den letzten Jahren Zuwächse, wie ein Blick in die Gründungsjahre dieser Organisationen offenbart.

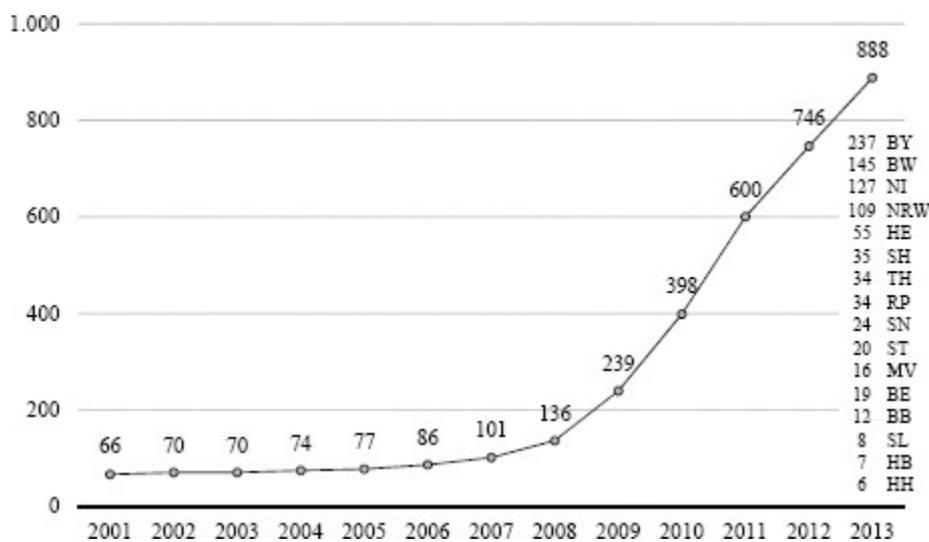
Abbildung 2) Gründungsjahr von gGmbHs, Genossenschaften und Stiftungen (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Insbesondere Stiftungen und gemeinnützige GmbHs erlebten in den vergangenen zehn Jahren einen wahren Gründungsboom. Im Jahr 2012 gab es in Deutschland 18.162 Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Etwa die Hälfte davon wurde zwischen 2000 und 2010 gegründet. Seit 2001 sind täglich zwei Stiftungen hinzugekommen, zeitweilig sogar drei (Bundesverband Deutscher Stiftungen 2011: 20). Auch zwei Drittel der heute existierenden gemeinnützigen GmbHs wurden erst in den vergangenen beiden Jahrzehnten gegründet. Im Bereich der Genossenschaften – die Gruppe, die über den größten Anteil vergleichsweise „alter“ Organisationen mit einer Gründung vor 1945 bzw. noch im 19. Jahrhundert verfügt – setzte eine intensivere Gründungsphase erst um die Jahrtausendwende wieder ein. Immerhin ein Fünftel der Genossenschaften entstand seither. Wichtiges Betätigungsfeld der jüngeren Genossenschaften ist insbesondere der Bereich der sozialräumlich orientierten Energieversorgung, wie jüngere Forschungsergebnisse zeigen (Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband 2013; Holstenkamp 2013; Maron/Maron 2012; Stappel 2013).

Abbildung 3) Entwicklung von Energiegenossenschaften in Deutschland



Quelle: Klaus Novy Institut; 2014

II. Größe der Organisationen

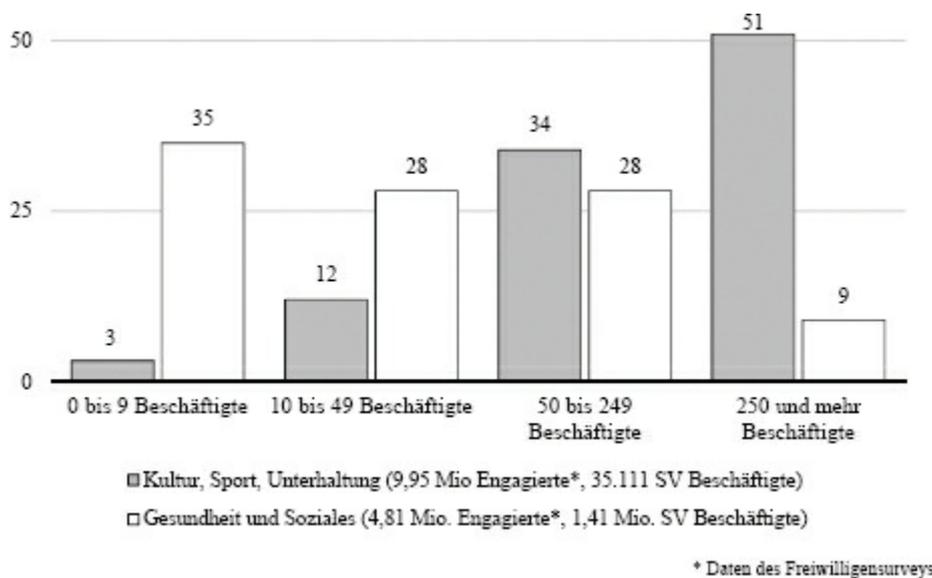
Wie bereits erwähnt, unterscheiden sich Drittsektor-Organisationen drastisch in ihrer Größe. „Die“ zivilgesellschaftliche Organisation gibt es nicht. Das Feld der Organisationen reicht von kleinen, informellen Zusammenschlüssen mit einer Handvoll Engagierter hin zu großen, hochformalisierten und vollständig verberuflichten sozialen Einrichtungen, in denen bürgerschaftliches Engagement – wenn überhaupt – nur noch auf der Ebene der Gremienarbeit vorkommt.

Eine Gegenüberstellung zweier ausgewählter Bereiche macht deutlich,¹⁵ welche Differenzierungsbedarfe mit der heterogenen Struktur des Dritten Sektors verbunden sind. In den Bereichen Sport, Kultur und Freizeit sind knapp zehn Millionen bürgerschaftlich Engagierte und 35.111 sozialversicherungspflichtig Beschäftigte tätig. Der Beitrag zur Bruttowertschöpfung liegt bei jährlich 3,7 Milliarden Euro. In den Bereichen Gesundheit und Soziale Dienste sind hingegen 4,81 Millionen Engagierte, aber 1,41 Millionen sozialversicherungspflichtig Beschäftigte aktiv. Der Beitrag zur Bruttowertschöpfung beläuft sich auf 51,3 Milliarden Euro (Krimmer/Priemer 2011). Während in den freizeitorientierten Bereichen also mehr als doppelt so viele bürgerschaftlich Engagierte aktiv sind, liegt deren Beitrag zur Bruttowertschöpfung bei weniger als einem Zehntel der

dienstleistungsorientierten Bereiche.

Das schlägt sich auch in den Organisationsstrukturen nieder. Mehr als die Hälfte (51 Prozent) aller sozialversicherungspflichtig Beschäftigten in den Bereichen Gesundheit und Soziale Dienste arbeitet in Organisationen mit 250 oder mehr Beschäftigten. Das trifft gleichzeitig auf weniger als 10 Prozent der Beschäftigten in den Bereichen Kultur, Sport und Unterhaltung zu. Fast zwei Drittel der in diesem Bereich Beschäftigten (63 Prozent) arbeiten in Organisationen mit weniger als 50, 35 Prozent in Organisationen mit weniger als zehn Beschäftigten.

Abbildung 4) Beschäftigte nach Organisationsgrößen und ausgewählten Bereichen (in %)



Quelle: ZiviZ/DESTATIS, Unternehmensregister 2011

Im Folgenden soll die Zusammensetzung des Organisationsfeldes Dritter Sektor nach unterschiedlichen Organisationsgrößen dargestellt werden. Als Differenzierungskriterien werden dazu die Indikatoren Anzahl der Engagierten, Anzahl der hauptamtlich Beschäftigten und Höhe der jährlichen Gesamteinnahmen herangezogen. Diese erste Annäherung dient als Orientierungsfaden, dem sich ein Blick auf die einzelnen Rechtsformen und Bereiche anschließt.

1. Engagierte und Beschäftigte

Das Feld der Organisationen des Dritten Sektors wird in quantitativen Begriffen von ehrenamtlichen Assoziationen bestimmt. Mehr als drei Viertel (78 Prozent) der Drittsektor-Organisationen arbeiten ausschließlich mit bürgerschaftlich Engagierten. In etwas weniger als einem Fünftel der Organisationen (18,6 Prozent) arbeiten bürgerschaftlich Engagierte mit Hauptamtlichen zusammen. Nur eine kleine Gruppe von ca. 3 Prozent der Organisationen ist vollständig verberuflicht und arbeitet gänzlich ohne bürgerschaftlich Engagierte.

Tabelle 2) Zusammensetzung der Personalstrukturen von Drittsektor-Organisationen

		Häufigkeit	Prozent	Gültige Prozente	Kumulierte Prozente
Gültig	Nur freiwillig Engagierte	2932	72,9	78,0	78,0
	Hybride Personalstrukturen	699	17,4	18,6	96,6
	Nur hauptamtlich Beschäftigte	129	3,2	3,4	100,0
	Gesamt	3760	93,4	100,0	
Fehlend	keine Angabe	264	6,6		
Gesamt		4024	100,0		

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Das Viertel der Organisationen mit der geringsten Personalstärke (Quartil bzw. 25 % Perzentil) verfügt über maximal sechs Engagierte. Der Mittelwert von 28 Engagierten je Organisation verdeckt die Tatsache, dass die meisten Organisationen mit deutlich weniger Engagierten arbeiten. So arbeitet die Hälfte der Organisationen mit maximal 12 Engagierten (Median). Der deutlich höhere Mittelwert ist daher der Tatsache geschuldet, dass es eine kleine Gruppe von Organisationen mit 100 und mehr Engagierten gibt. Das Zehntel der engagementintensivsten Organisationen verfügt über 60 oder mehr Engagierte. Insgesamt zeigt sich damit, dass die meisten Organisationen mit einer geringen Anzahl von Engagierten und eine kleine Gruppe von Organisationen mit einer sehr hohen Anzahl von Engagierten operiert.

Tabelle 3) Deskriptive Statistiken zur Anzahl von Engagierten in Organisationen

N	Gültig	3784
	Fehlend	240
Mittelwert		28,4
Median		12,0
Minimum		0
Maximum		2000
Perzentile	10	3,0
	20	5,0
	25	6,0
	30	8,0
	40	10,0
	50	12,0
	60	18,0
	70	25,0
	75	30,0
	80	35,0
90	60,0	

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Diese Ungleichverteilung ist bei der hauptamtlichen Beschäftigung in gemeinnützigen Organisationen noch stärker ausgeprägt. Wie bereits dargestellt, arbeiten mehr als drei Viertel der Organisationen ganz ohne hauptamtliche Strukturen. Die Hälfte der Organisationen, die über hauptamtliches Personal verfügen, beschäftigt maximal vier bezahlte Angestellte (Median). Hingegen verfügt die kleinste Organisation des beschäftigungsintensivsten Zehntels bereits über 80 bezahlte Angestellte.

Tabelle 4) Deskriptive Statistiken zur Anzahl von Beschäftigten in Organisationen

N	Gültig	805
	Fehlend	26
Mittelwert		49,1
Minimum		0
Maximum		10000
Perzentile	10	1,0
	20	1,0
	25	1,0
	30	2,0
	40	3,0
	50	4,0
	60	6,0
	70	10,0
	75	14,0
	80	23,0
90	80,0	

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Eine erste Annäherung an die Personalstrukturen gemeinnütziger Organisationen, die im Folgenden nach Rechtsformen und Bereichen unterschieden werden, zeichnet das Bild der elementaren Morphologie des Dritten Sektors. Das Gros bilden kleine, rein ehrenamtlich arbeitende Vereine, Stiftungen, Genossenschaften und andere gemeinnützige Gesellschaften. Daneben (weniger als 20 Prozent) existiert ein deutlich kleinerer Bereich von Organisationen mit gemischten Personalstrukturen. Eine geringe Anzahl von Engagierten arbeitet hier in der Regel mit ein bis vier Hauptamtlichen zusammen. Statistisch gesehen eher Ausreißer (weniger als 5 Prozent) sind die Organisationen, die mit einer hohen Anzahl von hauptamtlich Beschäftigten (mehr als 60) und stellenweise voll verberuflichten Organisationsstrukturen arbeiten. Die hohe Konzentration von Beschäftigung – insbesondere von sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung – führt im Dritten Sektor zu einem starken Professionalisierungsgefälle. Zusammengenommen 46 Prozent der Beschäftigung im Sektor findet in Organisationen mit 250 und mehr Beschäftigten statt und entfällt damit auf weniger als 1 Prozent der Organisationen des Sektors (Statistisches Bundesamt 2011: 53).

2. Finanzierung

Nimmt man die jährlichen Gesamteinnahmen von Drittsektor-Organisationen in den Blick, ergibt sich ein ähnliches Bild der Verteilung. Über die Hälfte der Organisationen (53 Prozent) arbeitet mit jährlichen Gesamteinnahmen von maximal 10.000 Euro. Ein Drittel der Organisationen bewegt sich in einer Größenordnung jährlicher Gesamteinnahmen von 10.001 bis 100.000 Euro. Nur 15 Prozent der Organisationen verfügen jährlich über mehr als 100.000 Euro, davon 4 Prozent über mehr als eine Million Euro.

Abbildung 5) Jährliche Einnahmen in Euro von Drittsektor Organisationen (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Für die weiteren Ausführungen sollen damit erste Erkenntnisse festgehalten werden:

- *Die* Drittsektor-Organisation gibt es nicht. Der Dritte Sektor besteht vielmehr aus einer Pluralität unterschiedlicher Organisationsformen.
- Der Dritte Sektor hat mindestens drei idealtypische Organisationsmodelle: kleine, rein ehrenamtlich betriebene Initiativen und Vereine; mittlere Organisationen mit ein bis vier hauptamtlich Beschäftigten, die gemeinsam mit freiwillig Engagierten arbeiten, und schließlich sehr beschäftigungsintensive Organisationen, die zum Teil ganz ohne freiwillig Engagierte arbeiten.

D. Die Rechtsformen

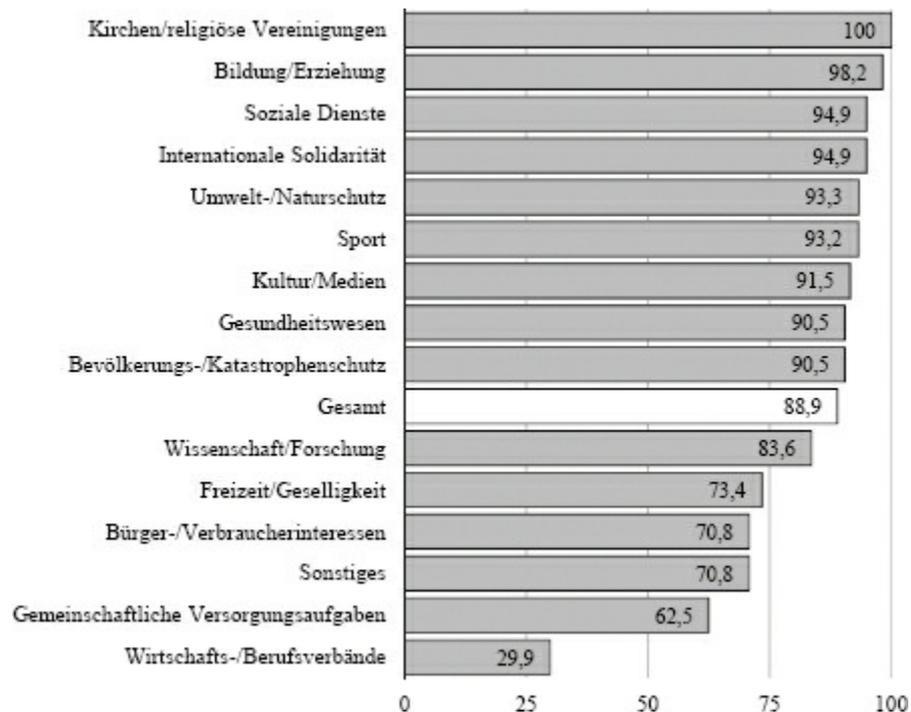
I. Vereine

Vereine sind die im Dritten Sektor am häufigsten anzutreffende Rechtsform. Von 616.154 Organisationen haben 580.294 die Rechtsform des eingetragenen Vereins. Vereine binden zugleich den größten Anteil bürgerschaftlichen Engagements in Deutschland. Von 23,4 Millionen Engagierten (Gensicke/Geiss 2010) sind ca. zwei Drittel in einer Organisation des Dritten Sektors aktiv. Von 17,5 Millionen Engagements, die im Dritten Sektor geleistet werden, finden 97 Prozent in Vereinen statt. Der Verein hat damit für gesellschaftliche Selbstorganisationsprozesse eine herausragende Bedeutung.

1. Gemeinnützigkeitsstatus

Fast neun von zehn Vereinen (88,9 Prozent) sind als gemeinnützig anerkannt. Dabei ist der steuerrechtliche Status der Gemeinnützigkeit unter den Bereichen des Dritten Sektors ungleich verteilt.

Abbildung 6) Anteil von Vereinen mit Gemeinnützigkeitsstatus nach Bereichen (in %)



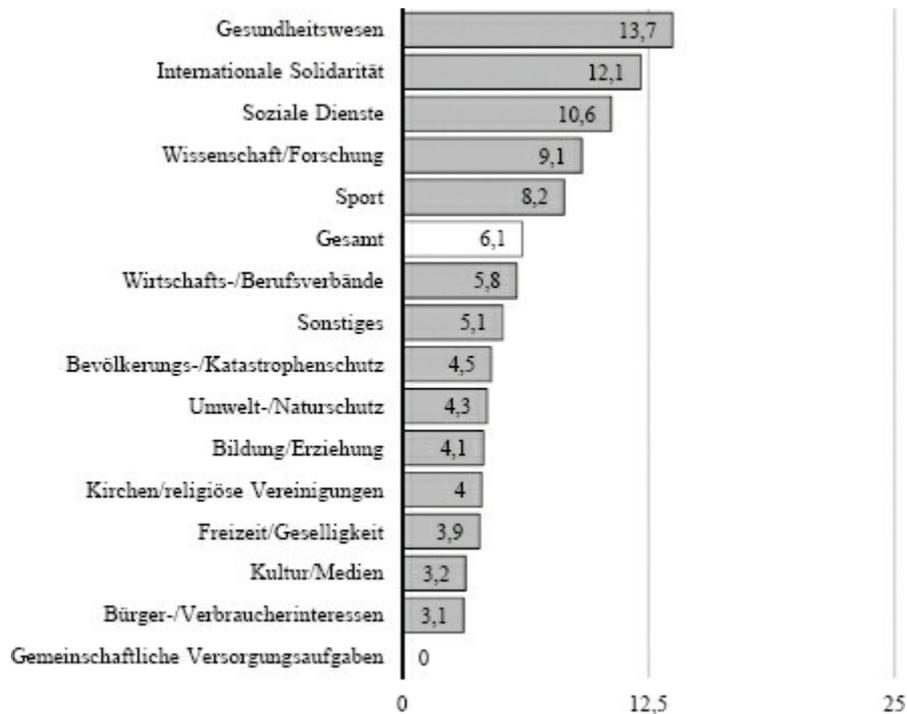
Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Am stärksten ausgeprägt ist die Gemeinnützigkeit in den Bereichen Kirchen/religiöse Vereinigungen, Bildung und Erziehung, Internationale Solidarität und Soziale Dienste. Weniger verbreitet ist die Gemeinnützigkeit hingegen unter den Bereichen Bürger- und Verbraucherinteressen, Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben und den Wirtschafts- und Berufsverbänden.

2. Ausgründungen

Die Ausgründung rechtlich selbstständiger Organisationsgliederungen erfolgt überwiegend dann, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb von der ausgründenden Einheit unabhängig gemacht werden soll, sei es aus steuerrechtlichen Gründen oder aus Managemententwägungen.

Abbildung 7) Anteil von Vereinen mit Ausgründungen (in %)

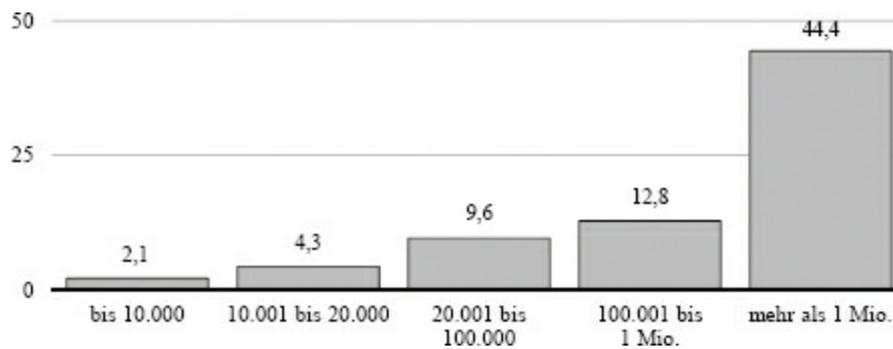


Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der ZiviZ-Datensatz gibt nur Aufschluss darüber, wie viele Organisationen über Ausgründungen verfügen. Es lässt sich hingegen nicht weiter differenzieren, welche Rechtsform die Ausgründung hat, ob es sich z. B. um eine alleinige Tochter der ausgründenden Organisation handelt oder ob weitere Gesellschafter im Spiel sind und welche Größe die Ausgründung hat. Die Quote von Organisationen mit Ausgründungen kann daher nur vorsichtig als Indikator für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb interpretiert, nicht hingegen direkt in Verbindung mit rechtlichen Transparenzstandards gebracht werden.

Bereichsübergreifend verfügen 6 Prozent der Organisationen über Ausgründungen. Besonders verbreitet ist die Praxis der Ausgründung in den sozialstaatsnahen Bereichen der Sozialen Dienste und der Gesundheit sowie im Bereich der Internationalen Solidarität.

Abbildung 8) Anteil von Vereinen mit Ausgründungen nach Größe und nach jährlichen Gesamteinnahmen (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Ob ein Verein Ausgründungen hat oder nicht, steht in engem Zusammenhang mit seinen jährlichen Gesamteinnahmen. Während Ausgründungen bei kleinen Vereinen mit jährlichen Gesamteinnahmen von bis zu 10.000 Euro so gut wie keine Rolle spielen, hat fast die Hälfte aller Organisationen (44,4 Prozent) mit jährlichen Gesamteinnahmen von einer Million Euro oder mehr Ausgründungen. Wie weiter oben dargestellt, verfügen aber nur 4 Prozent der Organisationen des Dritten Sektors über ein solches Finanzvolumen.

3. Beschäftigte

Die Größe eines Vereins, gemessen an der Anzahl der Beschäftigten, kann unmittelbaren Einfluss auf den Anwendungsbereich bestimmter rechtlicher Transparenzstandards haben. Nach § 1 Abs. 1 PublG beispielsweise muss ein Verein – sofern er nach HGB als Kaufmann zu behandeln ist – weitere Rechnungslegungspflichten einhalten, wenn er zwei der drei folgenden Kriterien erfüllt: wenn er eine Bilanzsumme von 65 Millionen Euro und/oder einen Umsatzerlös von 130 Millionen Euro aufweist und/oder im Schnitt mehr als 5.000 Arbeitnehmer hat (s.u. S. 113 f.).

Wie bei Drittsektor-Organisationen im Allgemeinen zeigt sich auch bei Vereinen im Speziellen, dass die meisten von ihnen schon deshalb einen solchen Schwellenwert von Beschäftigten nicht überschreiten, weil überhaupt keine hauptamtlichen Strukturen existieren.

Tabelle 5) Hauptamtliche Beschäftigung und Engagement in Vereinen

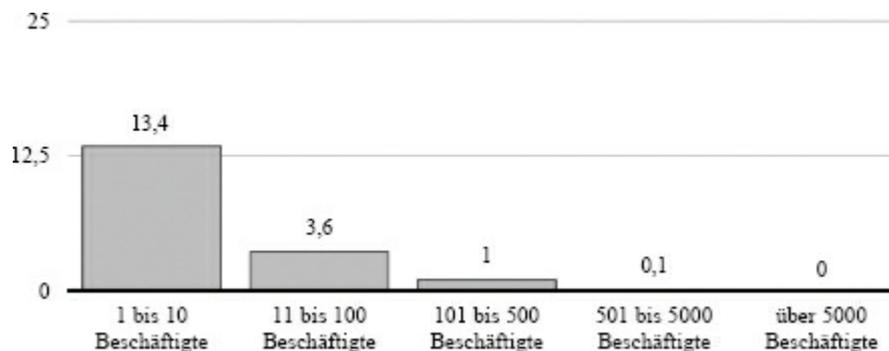
		Häufigkeit	Prozent	Gültige Prozente	Kumulierte Prozente
Gültig	Nur freiwillig Engagierte	2779	77,1	81,0	81,0
	Hybride Personalstrukturen	589	16,3	17,2	98,1
	Nur hauptamtlich Beschäftigte	65	1,8	1,9	100,0
	Gesamt	3433	95,2	100,0	
Fehlend	keine Angabe	171	4,8		
Gesamt		3604	100,0		

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Über vier Fünftel der Vereine (81 Prozent) arbeiten ausschließlich mit Ehrenamtlichen. In etwa 17 Prozent der Vereine arbeiten Haupt- und Ehrenamtliche zusammen. Nur knapp 2 Prozent der Vereine sind voll professionalisiert mit zum Teil beachtlichen Personalstärken.

Wie sich zeigt, trifft der Schwellenwert von 5.000 Beschäftigten nur auf eine Minorität von Vereinen zu (3 Prozent). Die meisten Vereine, die überhaupt hauptamtlich Beschäftigte in ihren Reihen haben, haben ein bis zehn Mitarbeiter. Nur 5 Prozent der Vereine verfügen über mehr als zehn Beschäftigte, etwa 1 Prozent über mehr als 100.

Abbildung 9) Anteil von Vereinen nach Anzahl bezahlter Beschäftigter (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

4. Gesamteinnahmen

Monetäre Indikatoren im HGB und PubLG, die für die Einteilung in Größenklassen herangezogen werden, sind in der Regel der Umsatz, die Umsatzerlöse und die Bilanzsummen. Diese Indikatoren wurden, da sie sehr voraussetzungsreich und auf die meisten kleineren Organisationen im

Kontext einer Befragung auch nicht anwendbar sind, mit dem ZiviZSurvey nicht erhoben. Als zentrales Maß zur Bestimmung der wirtschaftlichen Größe werden im Folgenden daher die jährlichen Gesamteinnahmen herangezogen.

Wie weiter oben dargestellt, operiert der größte Teil der Drittsektor-Organisationen mit sehr kleinen Budgets. Das ist insbesondere bei den Vereinen der Fall. Nur 3 Prozent der Vereine verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro. Weitere 9 Prozent wirtschaften mit jährlichen Gesamteinnahmen von 100.001 bis zu einer Million Euro.

Abbildung 10) Jährliche Gesamteinnahmen in Euro von Vereinen (in %)



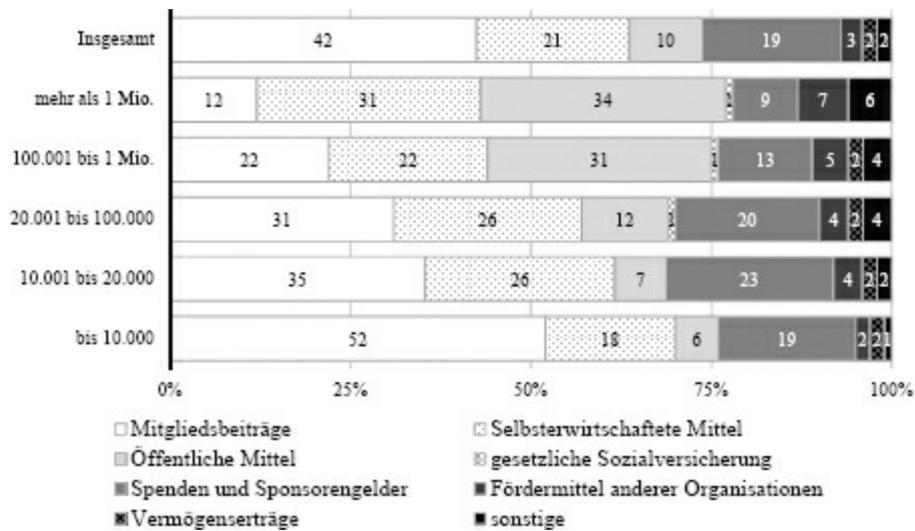
Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Dem stehen 87 Prozent der Vereine gegenüber, die mit jährlich weniger als 100.000 Euro Gesamteinnahmen arbeiten. Mehr als die Hälfte der Vereine verfügt sogar nur über jährlich maximal 10.000 Euro.

5. Finanzierungsmix

Vereine sind Mitgliedschaftsorganisationen. Das schlägt sich auch in ihren Finanzierungsstrukturen nieder. Mit durchschnittlich 42 Prozent machen Mitgliedschaftsbeiträge den höchsten Anteil am Finanzierungsmix von Vereinen aus. Allerdings schwankt dieser Anteil je nach Größe der Vereine. Bei kleinen Vereinen mit jährlichen Gesamteinnahmen von bis zu 10.000 Euro machen Mitgliedschaftsbeiträge über die Hälfte der eingehenden Mittel aus. Dieser Anteil sinkt mit wachsender Größe der Organisationen auf weniger als ein Achtel der Gesamteinnahmen (12 Prozent). Auch der Anteil an Spenden und Sponsorengelder sinkt mit wachsender Organisationsgröße.

Abbildung 11) Finanzierungsmix von Vereinen nach jährlichen Gesamteinnahmen in Euro (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Dafür gewinnen selbsterwirtschaftete und öffentliche Mittel stark an Bedeutung und machen bei Vereinen mit jährlichen Gesamteinnahmen von einer Million Euro und mehr je ca. ein Drittel der verfügbaren finanziellen Ressourcen aus.

II. Stiftungen

Die Stiftung ist nach dem Verein die im Dritten Sektor am häufigsten vertretene Rechtsform. Ende 2013 gab es in Deutschland 20.150 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts, etwa doppelt so viele wie zur Jahrtausendwende (2001: 10.503) (Bundesverband Deutscher Stiftungen 2014). Die Wachstumsquoten von Stiftungen übersteigen damit deutlich jene von Vereinen.

Für die Organisation bürgerschaftlichen Engagements spielen Stiftungen eine nur untergeordnete Rolle. Nur etwa 2 Prozent des in Drittsektor-Organisationen ausgeübten bürgerschaftlichen Engagements findet in Stiftungen statt und dort fast ausschließlich in Form von Gremienarbeit, was sich mit Blick auf den Umfang von Engagementmöglichkeiten in Stiftungen limitierend auswirkt. Außerdem sind die meisten der kleineren Stiftungen vorwiegend fördernd und nicht operativ tätig, was das Vorhalten entwickelter Personalstrukturen noch weniger erforderlich

macht.

Der Anteil privatnütziger Stiftungen liegt bei ca. 4 Prozent. Der Anteil gemeinnütziger rechtsfähiger Stiftungen bürgerlichen Rechts, die dem Dritten Sektor zugeordnet werden können, reduziert sich daher auf ca. 19.000 Stiftungen.

Knapp 5 Prozent der Stiftungen geben an, über eine Ausgründung zu verfügen. Aufgrund der geringen Fallzahl von 282 Stiftungen im Datensatz entfällt an dieser Stelle allerdings eine Aufschlüsselung nach Bereichen.

1. Beschäftigte

Stiftungen arbeiten überwiegend rein ehrenamtlich. Fast zwei Drittel (64 Prozent) der befragten Stiftungen gaben an, keine hauptamtlich Beschäftigten zu haben.

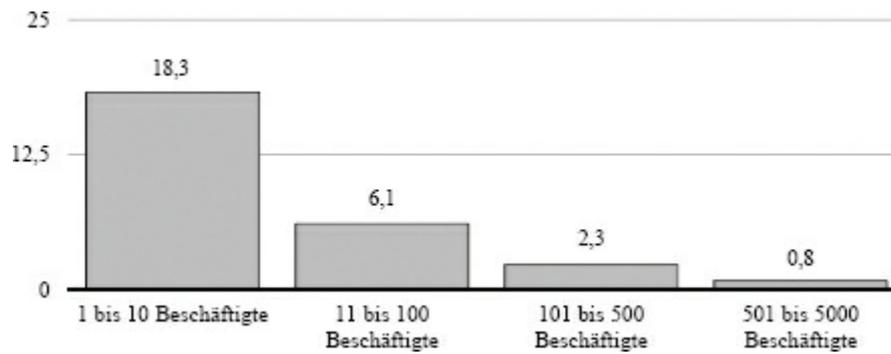
Tabelle 6) Hauptamtlich Beschäftigte und Engagierte in Stiftungen (in %)

	Häufigkeit	Prozent	Gültige Prozente	Kumulierte Prozente
Gültig	Nur freiwillig Engagierte	101	50,0	64,3
	Hybride Personalstrukturen	39	19,3	89,0
	Nur hauptamtlich Beschäftigte	17	8,5	100,0
	Gesamt	157	77,8	100,0
Fehlend	keine Angabe	45	22,2	
Gesamt		201	100,0	

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Knapp ein Fünftel aller Stiftungen arbeitet mit einem bis zehn Beschäftigten. 6 Prozent der Stiftungen gaben an, mehr als zehn und weniger als 100 Beschäftigte zu haben. Nur ca. 3 Prozent der Stiftungen arbeiten mit mehr als 100 Beschäftigten.

Abbildung 12) Anteil von Stiftungen nach Anzahl bezahlter Beschäftigter (in %)

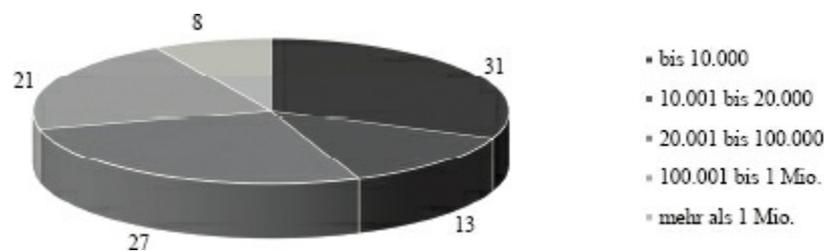


Quelle: ZiviZ-Survey 2012

2. Gesamteinnahmen und Finanzierungsbestandteile

Da sich der ZiviZ-Survey an Drittsektor-Organisationen aller Rechtsformen gerichtet hat, ist der Fragebogen nicht an die für Stiftungen konstitutiven Spezifika der Finanzierung angepasst. Insgesamt wurden mit Blick auf Finanzen nur Fragen zu Strom- und nicht zu Bestandsgrößen gestellt.

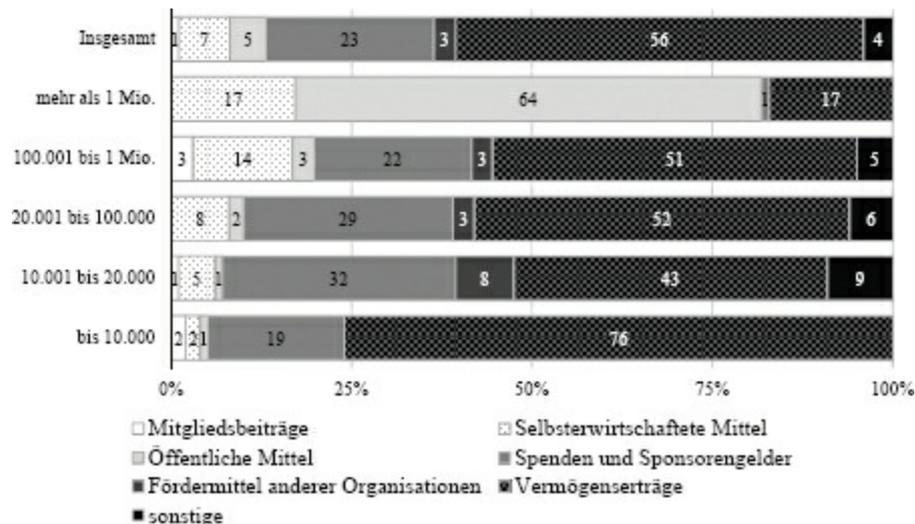
Abbildung 13) Jährliche Gesamteinnahmen in Euro von Stiftungen (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Mehr als zwei Drittel aller Stiftungen (71 Prozent) geben an, über jährliche Gesamteinnahmen von maximal 100.000 Euro zu verfügen. Bei 44 Prozent der Stiftungen liegt die maximale Höhe der jährlichen Gesamteinnahmen nur bei maximal 20.000 Euro. Weniger als ein Zehntel der Stiftungen (8 Prozent) verfügt hingegen über jährliche Gesamteinnahmen, die eine Million Euro übersteigen.

Abbildung 14) Finanzierungsmix von Stiftungen nach jährlichen Gesamteinnahmen in Euro (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Den größten Anteil der jährlichen Gesamteinnahmen bestreiten Stiftungen erwartungsgemäß aus Vermögenserträgen. Im Mittel über Stiftungen aller Vermögensklassen hinweg beträgt dieser Anteil 56 Prozent. Den zweitgrößten Anteil machen Spenden und Sponsorengeldern aus. Alle anderen Finanzierungsarten spielen hingegen nur eine untergeordnete Rolle.

III. Genossenschaften

Jede Genossenschaft wird rechtlich – unabhängig von ihrer Größe – nach HGB als Kaufmann gewertet und ist damit im öffentlichen Handelsregister eintragungspflichtig. Zum Zeitpunkt der Erhebung waren 8.502 Genossenschaften eingetragen, 727 davon waren von den Steuerbehörden als gemeinnützig anerkannt. Ob Genossenschaften insgesamt oder nur die Teilgruppe der 727 gemeinnützigen Genossenschaften als Teil des Dritten Sektors zu betrachten sind, kann unterschiedlich bewertet werden. Zwar entstanden Genossenschaften als ein Organisationsmodell wirtschaftlicher Selbstorganisation und Selbsthilfe. In Form von Einkaufs- und Konsumgenossenschaften sind aber auch schnell solche Modelle dazugekommen, in denen das Ziel der Selbstorganisation hinter die ausschließlich wirtschaftliche Ausrichtung zurückgetreten ist. Auch zeigen die Befragungsergebnisse in weiten Teilen der Genossenschaften eine klare Dominanz ökonomischer Handlungsrationalität.

In den folgenden Auswertungen werden daher meist beide Teilgruppen,

die gemeinnützigen und die nicht gemeinnützigen Genossenschaften, parallel ausgewiesen. Genossenschaften sind mit insgesamt 165 Fällen die kleinste im ZiviZ-Datensatz vertretene Teilpopulation. Die Angaben sind daher mit einer gewissen Unschärfe behaftet und müssen vorsichtiger interpretiert werden.

1. Beschäftigte

Die Personalstrukturen in Genossenschaften unterscheiden sich deutlich von jenen in Vereinen und Stiftungen. Bezahlte Beschäftigung spielt hier eine wesentlich wichtigere Rolle. Nur eine Minderheit der Genossenschaften, nämlich ein Viertel, arbeitet ausschließlich mit bürgerschaftlich Engagierten. Dafür arbeiten etwa gleich viele Genossenschaften mit hybriden bzw. vollprofessionalisierten Personalstrukturen, wobei unter den nicht gemeinnützigen Genossenschaften der Anteil der voll verberuflichten Organisationen mit 43 Prozent nochmals deutlich höher liegt.

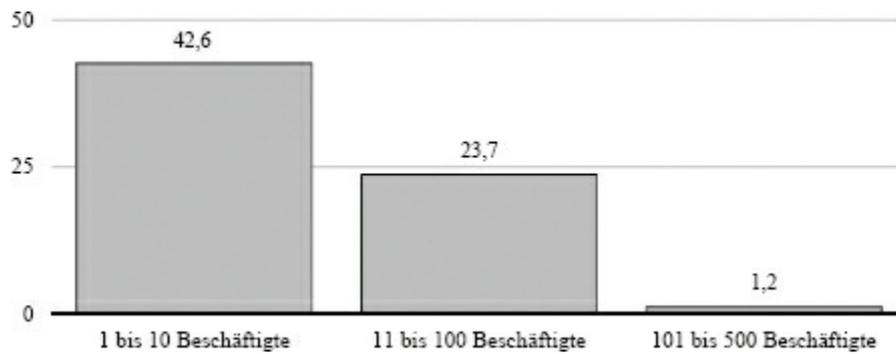
Tabelle 7) Hauptamtliche Beschäftigte und Engagierte in Genossenschaften nach Gemeinnützig-

		Organisationstyp			Gesamt
		Nur freiwillig Engagierte	Hybride Personalstrukturen	Nur hauptamtlich Beschäftigte	
Gemeinnützigkeitsstatus	Ja	27,3	45,5	27,3	100,0
	Nein	24,3	32,4	43,2	100,0
Gesamt		25,0	35,4	39,6	100,0

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Die meisten Genossenschaften arbeiten mit einem bis zehn bezahlten Beschäftigten. Etwa ein Viertel der Genossenschaften mit bezahlten Beschäftigten (23,7 Prozent) verfügt über elf bis 100 Beschäftigte, nur ein sehr kleiner Anteil von 1,2 Prozent gibt an, mehr als 100 Angestellte zu beschäftigen.

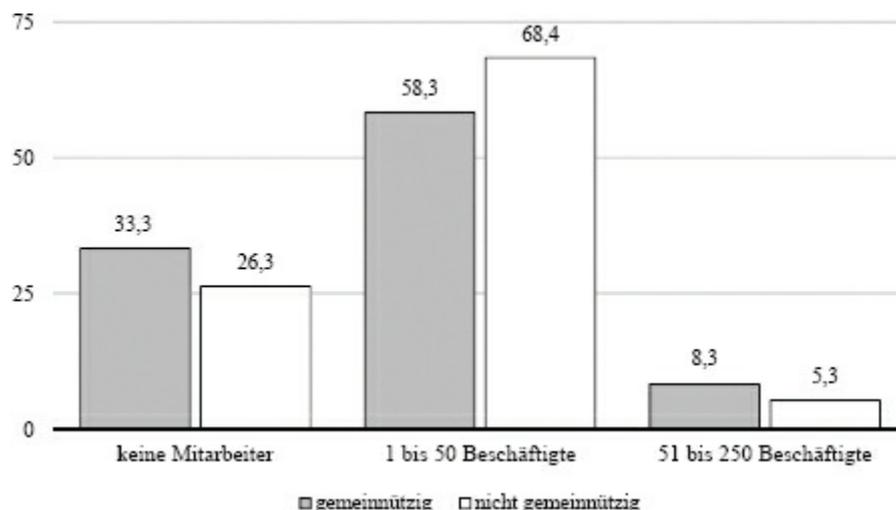
Abbildung 15) Genossenschaften nach Anzahl Beschäftigter (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Transparenzregelungen gelten nicht für alle Genossenschaften gleichermaßen. Vielmehr bestehen größenabhängige Erleichterungen für mittlere und kleine Genossenschaften (s.u. S. 120 ff.). Da mit den Daten des ZiviZ-Surveys die Größeneinteilung von Genossenschaften nach den Parametern Bilanzsumme und Umsatzerlösen nicht möglich ist, wird im Folgenden nur die Verteilung von Genossenschaften nach dem Umfang hauptamtlicher Beschäftigung operationalisiert. Den Übergang von kleinen zu mittleren Genossenschaften setzt das HGB hier bei 50 Arbeitnehmern, den von mittleren zu großen Genossenschaften bei 250 Arbeitnehmern.

Abbildung 16) Genossenschaften nach Anzahl Beschäftigter und Gemeinnützigkeit (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Ob Genossenschaften gemäß den Größenklassen nach HGB als kleine, mittlere oder große Genossenschaften gelten, kann aufgrund der

vorliegenden Auswertung nicht erschöpfend bestimmt werden, da dazu zwei von drei Kriterien zutreffen müssen. Mit der Einteilung in Größenklassen entsprechend der Zahl der Beschäftigten ist damit nur eine annäherungsweise Bestimmung möglich.

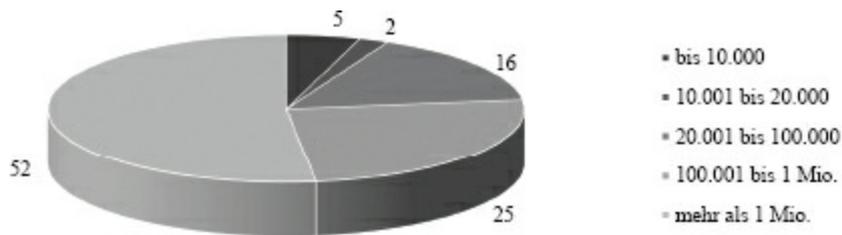
Danach zählt jedoch der überwiegende Anteil gemeinnütziger (71,6 Prozent) und auch nicht gemeinnütziger (94,7 Prozent) Genossenschaften zu der Gruppe kleiner Organisationen dieser Rechtsform, d.h. sie haben maximal 50 Angestellte. Lediglich 8 Prozent der gemeinnützigen und 5 Prozent der nicht gemeinnützigen Genossenschaften verfügen über mehr als 50 Beschäftigte und erfüllen damit eines von drei Kriterien für sogenannte mittlere Genossenschaften. Keine der befragten Genossenschaften hingegen hat mehr als 250 Angestellte und damit eines von drei Merkmalen großer Genossenschaften im Sinne des HGB.

2. Gesamteinnahmen

Bei Genossenschaften zeigt sich eine deutlich stärkere wirtschaftliche Ausrichtung als beispielsweise bei Vereinen. Mehr als die Hälfte der Genossenschaften verfügt über jährliche Gesamteinnahmen von über einer Million Euro. Dabei kommt es zwischen Genossenschaften mit und solchen ohne Gemeinnützigkeitsstatus zu unterschiedlichen Ausprägungen. Während 55 Prozent der Genossenschaften ohne Gemeinnützigkeitsstatus diese Größenordnung erreichen, trifft das nur auf 44 Prozent der Genossenschaften mit Gemeinnützigkeitsstatus zu.

Nur ein geringer Anteil der Genossenschaften kann zur Gruppe der Kleinstorganisationen mit jährlichen Budgets von unter 20.000 Euro gerechnet werden. Dagegen liegen über die Hälfte der gemeinnützigen Genossenschaften (56 Prozent) und ein starkes Drittel der nicht gemeinnützigen Genossenschaften (35,5 Prozent) bei jährlichen Gesamteinnahmen von 20.000 bis eine Million Euro.

Abbildung 17) Jährliche Gesamteinnahmen in Euro von Genossenschaften (in %)



		Gemeinnützigkeitsstatus		Gesamt
		Ja	Nein	
Gesamteinnahmen (Euro) kategorisiert	bis 10.000		6,5%	5,0%
	10.001 bis 20.000		3,2%	2,5%
	20.001 bis 100.000	22,2%	12,9%	15,0%
	100.001 bis 1 Million	33,3%	22,6%	25,0%
	mehr als 1 Million	44,4%	54,8%	52,5%
Gesamt		100,0%	100,0%	100,0%

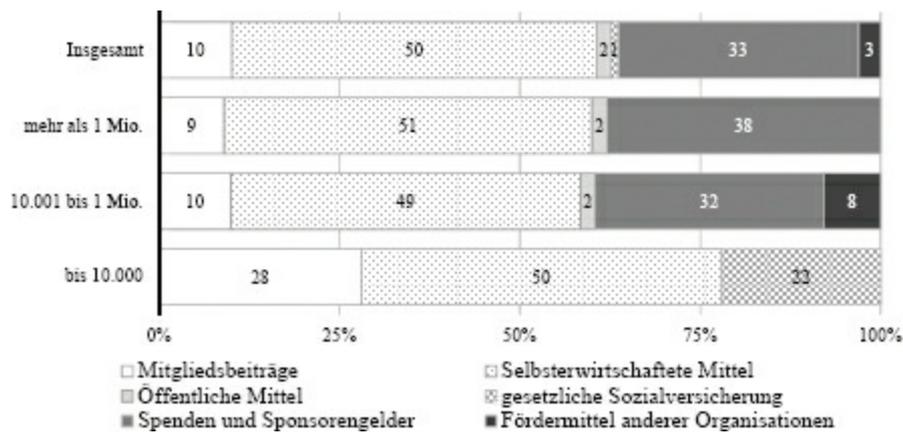
Quelle: ZiviZ-Survey 2012

3. Finanzierungsbestandteile

Selbsterwirtschaftete Mittel, Mitgliedschaftsbeiträge sowie Spenden und Sponsorengelder sind die wichtigsten Bestandteile im Finanzierungsmix von Genossenschaften. Lineare Zusammenhänge zwischen der Größe von Genossenschaften und einer ab- oder zunehmenden Rolle eines dieser Bestandteile sind kaum identifizierbar. Der Anteil selbsterwirtschafteter Mittel ist über alle Größenklassen mit ca. der Hälfte der jährlichen Gesamteinnahmen konstant.

Offensichtlich tun sich größere Genossenschaften leichter damit, ergänzend einen Anteil von ca. einem Drittel der Gesamteinnahmen über Spenden und Sponsoreneinnahmen zu akquirieren. Hingegen sind für Kleinstgenossenschaften mit jährlichen Gesamteinnahmen von bis zu 10.000 Euro die Mitgliedschaftsbeiträge eine relevantere Einnahmequelle.

Abbildung 18) Finanzierungsmix von Genossenschaften nach jährlichen Gesamteinnahmen in Euro (in %)¹⁶



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

IV. Gemeinnützige GmbHs

Die Anzahl gemeinnütziger Kapitalgesellschaften, also gemeinnütziger GmbHs und auch AGs, ist in der jüngeren Zeit stark gestiegen (Droß/Paul 2013). Dabei zeigt sich eine starke Konzentration dieser Organisationen – insbesondere von gemeinnützigen GmbHs, die im Folgenden näher beleuchtet werden sollen – in den Bereichen Soziale Dienste und Gesundheit. Grund ist insbesondere der Strukturwandel der Beziehungen von Staat zu organisierter Zivilgesellschaft im Feld sozialstaatlicher Dienstleistungserbringung. Der frühere Korporatismus ist seit Ende der 80er Jahre zunehmend einer Vermarktlichung der Beziehungen gewichen. An die Stelle einer rechtlich verankerten Subsidiarität sind vertragsförmige Auftragsbeziehungen getreten (Backhaus-Maul/Olk 1994). Im Prozess dieses Outcontractings ist es zudem zu einer Öffnung von Sozialmärkten für privatwirtschaftliche Anbieter gekommen.

Auf Seiten der Wohlfahrtsverbände und ihrer Mitgliedseinrichtungen, die überwiegend als Vereine organisiert sind, haben sich in diesem Prozess wirtschaftlich aktive Organisationsbestandteile als gemeinnützige GmbHs ausgegründet. Daraus folgt, dass ein sehr großer Anteil dieser GmbHs Tochtergesellschaften sind. 43 Prozent der gemeinnützigen GmbHs im Dritten Sektor geben an, eine Ausgründung bzw. eine Tochtergesellschaft zu sein. Der Anteil von Organisationen mit Ausgründungsvorgeschichte über alle Rechtsformen des Dritten Sektors hinweg liegt hingegen bei deutlich unter 10 Prozent (5,7 Prozent).

Aber auch zahlreiche sich neu gründende Organisationen in den Bereichen

Kultur, Bildung und Erziehung, die dienstleistungsorientiert arbeiten, Bildungsangebote bereitstellen oder Veranstaltungen organisieren, entscheiden sich für die Rechtsform einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft.

Tabelle 8) Ausgründungen nach Rechtsform (in %)

		Rechtsform heute				Gesamt
		Vereine	gGmbHs	Genossenschaften	Stiftungen	
selbst Tochtergesellschaft/ Ausgründung einer anderen Organisation	Ja	5,0	43,1	5,7	6,7	5,7
	Nein	95,0	56,9	94,3	93,3	94,3
Gesamt		100,0	100,0	100,0	100,0	100,0

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

1. Beschäftigte

Das Verhältnis von Engagierten zu Beschäftigten unterscheidet sich in gemeinnützigen GmbHs deutlich von dem in Vereinen. Nur ein Viertel der gemeinnützigen GmbHs arbeitet ausschließlich mit ehrenamtlichem Personal. Ein starkes Drittel (35 Prozent) integriert haupt- und ehrenamtliche Personalstrukturen. 40 Prozent der gemeinnützigen GmbHs verfügen hingegen über voll verberuflichte Personalstrukturen.

Tabelle 9) Hauptamtlich Beschäftigte und Engagierte in gGmbHs

		Häufigkeit	Prozent	Gültige Prozente	Kumulierte Prozente
Gültig	Nur freiwillig Engagierte	12	23,7	25,5	25,5
	Hybride Personalstrukturen	17	32,5	35,0	60,5
	Nur hauptamtlich Beschäftigte	19	36,7	39,5	100,0
	Gesamt	49	92,9	100,0	
Fehlend	keine Angabe	4	7,1		
Gesamt		53	100,0		

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

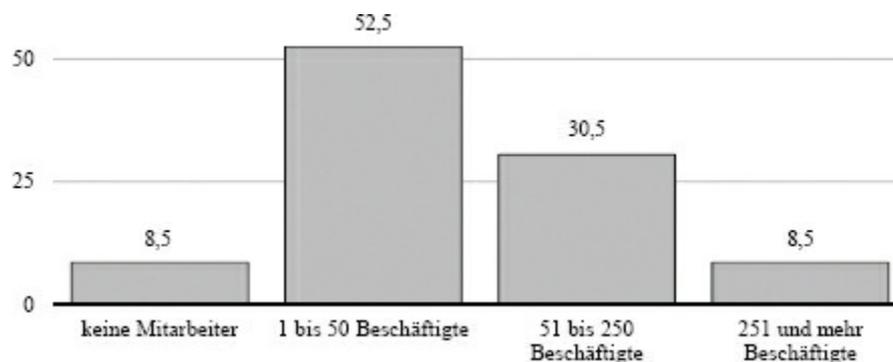
Die rechtliche Gliederung in kleine, mittlere und große Kapitalgesellschaften nach HGB wird – vergleichbar zur Einteilung von Genossenschaften – anhand von drei Kriterien operationalisiert, von denen

je zwei erfüllt sein müssen.

Auch hier kann mit Blick auf die vorliegende Datenlage wiederum nur auf eines der Kriterien eingegangen werden, auf die Größeneinteilung von Organisationen nach dem Umfang hauptamtlicher Beschäftigter. Die Grenze von kleinen zu mittleren Organisationen wird hier bei 50, von mittleren zu großen bei 250 Mitarbeitern gezogen.

Die Befragungsergebnisse zeigen, dass zumindest nach diesem einen Kriterium 61 Prozent der gemeinnützigen GmbHs im Dritten Sektor als kleine Gesellschaften einzuordnen sind. Ein knappes Drittel der Gesellschaften beschäftigt zwischen 51 und 250 Mitarbeiter und fällt damit unter die Gruppe der mittelgroßen gemeinnützigen GmbHs. Lediglich 8,5 Prozent der gemeinnützigen GmbHs beschäftigen mehr als 250 Mitarbeiter und gelten damit als große Gesellschaften.

Abbildung 19) gGmbHs nach Anzahl Beschäftigter (in %)

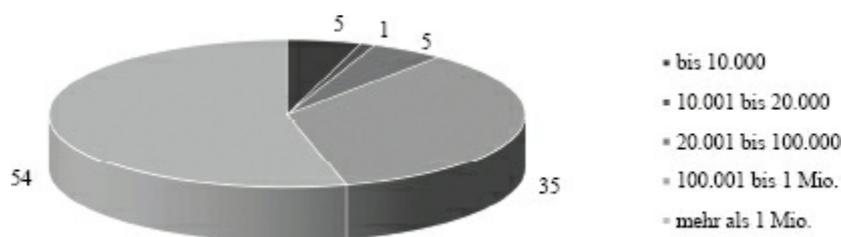


Quelle: ZiviZ-Survey 2012

2. Gesamteinnahmen

Gemeinnützige GmbHs sind die Organisationen im Dritten Sektor mit den höchsten jährlichen Gesamteinnahmen. Mehr als die Hälfte (54 Prozent) von ihnen hat jährliche Gesamteinnahmen von über einer Million Euro. Ein weiteres starkes Drittel (35 Prozent) bewegt sich in einer Spannweite zwischen 100.000 Euro und einer Million Euro. Lediglich 11 Prozent der gemeinnützigen GmbHs verfügen über weniger als 100.000 Euro jährlich. Zum Vergleich: Bei den Vereinen sind es über 70 Prozent.

Abbildung 20) Jährliche Gesamteinnahmen in Euro von gGmbHs (in %)

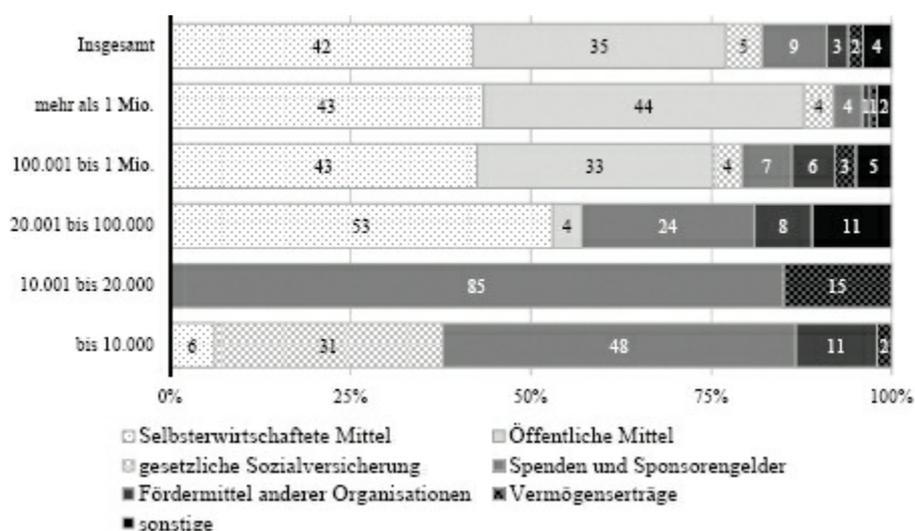


Quelle: ZiviZ-Survey 2012

3. Finanzierungsbestandteile

Die klare Positionierung am Markt zeigt sich bei gemeinnützigen GmbHs an der herausgehobenen Bedeutung selbsterwirtschafteter Mittel. Insoweit ähneln ihre Finanzierungsstrukturen denen von Genossenschaften. Stellen bei letzteren allerdings die Mitgliedschaftsbeiträge die zweite wichtige Einnahmequelle dar, spielen diese bei den Kapitalgesellschaften keine Rolle. Die hohe Bedeutung, die öffentliche Mittel hier einnehmen, erklärt sich aus der Rolle von gemeinnützigen GmbHs als Tochtergesellschaften sozialstaatsnaher Trägereinrichtungen, die sich aus den Kassen der Sozialversicherungen und auch aus öffentlichen Mitteln refinanzieren.

Abbildung 21) Finanzierungsmix von gGmbHs nach jährlichen Gesamteinnahmen in Euro (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

E. Zwischenfazit der rechtsformspezifischen Auswertung

Bevor im Folgenden eine andere Betrachtungsperspektive auf Organisationen des Dritten Sektors eingeschlagen wird, sollen an dieser Stelle knapp die zentralen Ergebnisse der bisherigen Auswertung zusammengefasst werden.

Das Anliegen der vorliegenden Auswertungen ist es, die rechtliche Regulatorik von Publizitäts-, Transparenz- und Rechenschaftspflichten mit der empirischen Wirklichkeit des Dritten Sektors zu konfrontieren. Der Abgleich soll der Angemessenheit unterschiedlicher Transparenzvorschriften eine zielführende Thematisierung ermöglichen. Um eine solche Einordnung vorzunehmen, sind folgende Ergebnisse von Bedeutung:

- Der Verein ist die dominante Rechtsform des Dritten Sektors. Mit rund 580.000 von 616.000 Organisationen stellen Vereine einen Anteil von 94 Prozent aller Drittsektor-Organisationen.
- 81 Prozent der Vereine arbeiten ausschließlich auf ehrenamtlicher Basis, 87 Prozent der Vereine haben jährliche Gesamteinnahmen von unter 100.000 Euro, etwas mehr als die Hälfte der Vereine von unter 10.000 Euro.
- Obwohl der Dritte Sektor jährlich eine Bruttowertschöpfung von 89 Milliarden Euro aufweist (Krimmer/Priemer 2011; DESTATIS 2011), sind weite Teile des Dritten Sektors von wirtschaftlich weitestgehend inaktiven Vereinen geprägt, die ausschließlich auf ehrenamtlicher Grundlage arbeiten.
- Die hohe jährliche Bruttowertschöpfung und eine Gesamtbeschäftigung von 2,3 Millionen sozialversicherungspflichtig Beschäftigten erklären sich dadurch, dass der Dritte Sektor über stark voneinander abweichende Organisationssegmente verfügt.
- Das Gegengewicht zu den vorwiegend ehrenamtlich arbeitenden Vereinen und weiten Teilen der Stiftungslandschaft stellen Genossenschaften und gemeinnützige Kapitalgesellschaften dar. Bezahlte Beschäftigung spielt bei ihnen eine wesentlich größere Rolle. Auch unterscheiden sich die jährlichen Gesamteinnahmen

stark von denen der Vereine und denen der Stiftungen.

- Nach den im HGB und GenG geltenden Einteilungen in kleine, mittlere und große Organisationen sind die meisten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – zumindest gemessen am Kriterium der bezahlten Beschäftigung – den kleinen und mittleren Organisationen zuzurechnen.

F. Bereichsbezogene Auswertungen

Die Auswertung nach Rechtsformen hat bereits Hinweise auf starke Unterschiede hinsichtlich Größe, Rechtsform und wirtschaftlicher Aktivität der verschiedenen Organisationstypen ergeben, die im Folgenden mit Blick auf die unterschiedlichen Tätigkeitsfelder des Dritten Sektors näher beleuchtet werden sollen.

Dazu werden im Folgenden die einzelnen Bereiche des Dritten Sektors nach vier Dimensionen ausgewertet und vergleichbar gemacht: nach Rechtsform, nach dem Umfang hauptamtlicher Beschäftigung, nach der Höhe der jährlichen Gesamteinnahmen und nach deren Zusammensetzung.

Die so erstellten Steckbriefe der Bereiche dokumentieren vor allem die unterschiedliche ressourcielle Aufstellung von Organisationen unterschiedlicher Handlungsfelder und damit die unterschiedliche Ausprägung ihrer wirtschaftlichen Ausrichtung.

I. Methodische Anmerkungen

In der Befragung wurden die Vertreter teilnehmender Organisationen gebeten, ihre eigene Organisation einem von 14 vorgegebenen Bereichen zuzuordnen. Die Einteilung des Dritten Sektors in ein Bereichsschema wurde in Anlehnung an bereits bestehende Klassifikationen entwickelt, u.a. die des Freiwilligensurveys, die Wirtschaftszweigklassifikation des Statistischen Bundesamtes und die international gängige Einteilung der ICNPO des UN Handbook on Non-Profit-Institutions (United Nations 2003).

Die Interviewten hatten die Möglichkeit, sich mehreren Bereichen

zuzuordnen, wurden dann aber aufgefordert, den Haupttätigkeitsbereich ihrer Organisation zu benennen, um für die spätere Auswertung eine eindeutige Zuordnung vornehmen zu können. Diese Selbstzuordnung war Grundlage für die folgende Auswertung.

Die Verteilung der jährlichen Gesamteinnahmen wird in sogenannten Quartilen dargestellt. Vereinfacht formuliert kann man sich die Ermittlung von Quartilen in etwa so vorstellen: Man ordnet alle Organisationen eines bestimmten Bereichs hinsichtlich ihrer jährlichen Gesamteinnahmen in aufsteigender Reihenfolge. Für das erste oder sog. 25 %-Quartil wird nun die Organisation bzw. der Fall bestimmt, der das erste Viertel der Fälle von den verbleibenden drei Vierteln abtrennt (z. B. bei insgesamt 200 Fällen der Wert des 50. Falles). Beim 50 %-Quartil wird der Fall bestimmt, der die erste Hälfte der Fälle von der verbleibenden zweiten abtrennt usw.

Durch dieses Vorgehen werden Aussagen möglich wie z.B.: Die 25 Prozent der Organisationen mit den geringsten jährlichen Gesamteinnahmen haben maximale Eingänge in Höhe von usw. Oder: 50 Prozent der Organisationen haben Einnahmen von mindestens usw.

Warum ein auf den ersten Blick so kompliziertes Vorgehen? Um Verteilungen von Werten in einzelnen Kennwerten darzustellen, wird häufig das arithmetische Mittel herangezogen (z.B. beim durchschnittlichen Haushaltsnettoeinkommen, einem Notendurchschnitt o.ä.). Liegen jedoch sehr ungleiche Verteilungen vor (etwa beim Vermögen von Privatpersonen in Deutschland), suggeriert das arithmetische Mittel einen „Durchschnittstyp“, den es in nennenswerter Zahl überhaupt nicht gibt. Es überdeckt damit empirisch relevante Differenzen stärker als dass es hilft, diese zu erforschen.

Ein zweites Argument gegen eine gängige Durchschnittsberechnung ist die Gefahr, dass einzelne extreme Werte das Mittel stark verzerren. Dieser Einwand hat gerade im hier untersuchten Feld der Drittsektor-Organisationen besonderes Gewicht, da eine geringe Anzahl von Organisationen einen großen Anteil des Gesamtumsatzes des Feldes ausmacht, während der größte Anteil von Organisationen keine nennenswerten wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

Zusammengenommen ermöglicht die Analyse von Verteilungen mit

Quartilen erstens eine differenzierte Abbildung besonders heterogener Populationen und zweitens eine größere „Ausreißerunabhängigkeit“.

II. Der Bereich Kultur/Medien

Tabelle 10) Der Bereich Kultur und Medien im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ^a	gGmbHs ^a
	Anteile der Rechtsformen			
In %	95,9	3,9	0,0	0,2
	Beschäftigte (in %)			
Keine	87,0	64,0	-	-
1-10	11,7	28,0	-	-
11-50	1,2	8,0	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	3.000	3.167	-	-
Zweites Quartil	6.834	22.005	-	-
Drittes Quartil	20.000	330.186	-	-
Maximum	3.300.000	5.000.000	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	35,6	0,7	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	29,4	8,3	-	-
Öffentliche Mittel	8,5	8,1	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	0,2	0,0	-	-
Spenden und Sponsorengelder	20,2	27,3	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	2,9	4,3	-	-
Vermögenserträge	1,4	45,6	-	-
Sonstige	1,8	5,6	-	-

^a zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Kultur und Medien im Überblick (n = 702)

- Zum Bereich Kultur und Medien zählen Organisationen ganz unterschiedlichen Zuschnitts, z. B. Chöre, Theater- und Konzertveranstalter, Archive und Museen, Kulturvereine.
- Die vorherrschenden Rechtsformen sind der Verein und die Stiftung. Genossenschaften haben sich dem Bereich keine zugeordnet und unter den gemeinnützigen GmbHs nur so wenige, dass eine gesonderte Auswertung nicht möglich ist. Es ist davon auszugehen, dass diese auch in der Grundgesamtheit des Bereichs

quantitativ nicht ins Gewicht fallen.

- Das Organisationfeld ist von einem hohen Anteil bürgerschaftlichen Engagements und nur einer geringen Verberuflichung geprägt. Zwei Drittel der Stiftungen und über vier Fünftel der Vereine arbeiten gänzlich ohne hauptamtliche Mitarbeiter.
- Die Vereine dieses Bereichs sind kaum wirtschaftlich aktiv. 75 Prozent verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von maximal 20.000 Euro, die Hälfte über weniger als 7.000 Euro.
- Nur wenige Organisationen erreichen eine Größenordnung von 50 Beschäftigten und mehr. Nicht einmal 2 Prozent der Vereine und 5 Prozent der Stiftungen haben mehr als 50 Mitarbeiter. Weniger als 1 Prozent der Vereine und weniger als 2 Prozent der Stiftungen überschreiten die Größenordnung von 250 Mitarbeitern.
- Neben den Mitgliedschaftsbeiträgen sind selbsterwirtschaftete Mittel (29,4 Prozent) sowie Spenden und Sponsorengelder (20,2 Prozent) die wichtigsten Einnahmequellen von Vereinen im Bereich Kultur und Medien.
- Auch für Stiftungen sind neben den Vermögenserträgen (45,6 Prozent) Spenden und Sponsorengelder (27,3 Prozent) die wichtigste Einnahmequelle.

III. Der Bereich Sport

Tabelle 11) Der Bereich Sport im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen ¹	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	98,4	0,5	-	-
	Beschäftigte (in %)			
Keine	90,9	100,0	-	-
1-10	8,1	-	-	-
11-50	1,0	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	3.702	-	-	-
Zweites Quartil	12.000	-	-	-
Drittes Quartil	40.000	-	-	-
Maximum	15.450.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	55,2	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	19,5	-	-	-
Öffentliche Mittel	6,8	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	0,2	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	12,3	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	2,8	-	-	-
Vermögenserträge	2,0	-	-	-
Sonstige	1,2	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Sport im Überblick (n= 970)

- Der Sportbereich ist der klassische Vereinsbereich. 25 Prozent aller Organisationen des Dritten Sektors sind diesem Bereich zuzurechnen, von denen fast alle die Rechtsform des Vereins haben.
- Mit dem Aufkommen eines gesundheits- und fitnessorientierten Sportverständnisses in den 80er Jahren hat sich eine Arbeitsteilung zwischen einem wirtschaftlich aktiven Sportbereich von privatwirtschaftlichen Unternehmen (insbesondere Fitnessstudios) und dem klassischen selbstorganisierten Sport im Dritten Sektor entwickelt.
- Unter den Drittsektor-Sportorganisationen sind die meisten Vereine ausschließlich von bürgerschaftlichem Engagement getragen und weisen auch nur geringe Umsätze auf. Drei Viertel der Vereine haben jährliche Gesamteinnahmen von maximal 40.000 Euro, die Hälfte sogar nur von maximal 12.000 Euro. Nur wenige große

Mehrspartenvereine mit einzelnen professionalisierten Sparten (insbesondere Fußball und Tennis) verfügen über hauptamtliche Beschäftigung im nennenswerten Umfang.

- Der selbstorganisierte Sport lebt zum größten Teil von Mitgliedschaftsbeiträgen (55,2 Prozent). Über entgeltpflichtige Leistungen (Kursangebote u.ä.) werden weitere Mittel erwirtschaftet. Spenden und Sponsorengelder stellen die dritt wichtigste Einnahmequelle dar.

IV. Der Bereich Freizeit und Geselligkeit

Tabelle 12) Der Bereich Freizeit und Geselligkeit im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen [†]	Genossenschaften [†]	gGmbHs [†]
	Anteile der Rechtsformen			
In %	99,8	-	-	0,2
	Beschäftigte (in %)			
Keine	97,8	-	-	-
1-10	1,4	-	-	-
11-50	0,4	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	1.000	-	-	-
Zweites Quartil	2.500	-	-	-
Drittes Quartil	9.986	-	-	-
Maximum	23.000.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	58,3	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	24,3	-	-	-
Öffentliche Mittel	2,6	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	7,4	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	0,8	-	-	-
Vermögenserträge	3,7	-	-	-
Sonstige	2,9	-	-	-

[†] zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Freizeit und Geselligkeit im Überblick (n = 289)

- Zum Bereich Freizeit und Geselligkeit zählen unterschiedliche Themenfelder wie z. B. Kleingartenvereine, Campingplätze,

Kaninchenzuchtvereine, Karnevalsvereine, Fanclubs u.a.

- 99,8 Prozent der Organisationen in diesem Bereich sind Vereine. Eine kleine Anzahl von gemeinnützigen GmbHs hat sich ebenfalls dem Bereich zugeordnet, hat aber keinen Einfluss auf die grundlegenden Strukturen des Handlungsfeldes.
- Der Bereich Freizeit und Geselligkeit verfügt über keine nennenswerten wirtschaftlichen Aktivitäten. Fast alle Vereine arbeiten rein ehrenamtlich. Nur 2 Prozent der Vereine haben überhaupt hauptamtlich Beschäftigte.
- Drei Viertel aller Vereine dieses Bereichs haben jährliche Gesamteinnahmen von unter 10.000 Euro. Lediglich Einzelfälle weisen ein Budget von über einer Million Euro auf.
- Wichtigste Einnahmequelle sind mit 58,3 Prozent der jährlichen Gesamteinnahmen die Mitgliedschaftsbeiträge. Selbsterwirtschaftete Mittel machen ca. ein Viertel der jährlichen Gesamteinnahmen aus.

V. Der Bereich Wissenschaft und Forschung

Tabelle 13) Der Bereich Wissenschaft und Forschung im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	70,6	27,6	-	1,8
	Beschäftigte (in %)			
Keine	73,4	64,0	-	-
1-10	20,3	28,0	-	-
11-50	6,3	4,0	-	-
51-250	-	4,0	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilwerte)			
Erstes Quartil	3.608	8.964	-	-
Zweites Quartil	12.437	23.000	-	-
Drittes Quartil	108.000	150.478	-	-
Maximum	1.800.000	100.000.000	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	48,7	4,2	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	19,7	2,1	-	-
Öffentliche Mittel	8,6	8,4	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	18,8	18,3	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	3,8	-	-	-
Vermögenserträge	0,5	66,8	-	-
Sonstige	-	0,2	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Wissenschaft und Forschung im Überblick (n = 97)

- Zum Bereich Wissenschaft und Forschung zählen vorwiegend Forschungseinrichtungen und Einrichtungen der Wissenschaftsförderung, woraus sich die Konzentration von Organisationen der Rechtsformen Verein (70,6 Prozent) und Stiftung (27,6 Prozent) erklärt.
- Zwei Drittel der gemeinnützigen Vereine und der Stiftungen im Bereich Wissenschaft und Forschung arbeiten ohne hauptamtliches Personal ausschließlich auf ehrenamtlicher Basis. Ein Fünftel der Vereine und etwas über ein Viertel der Stiftungen verfügen über bezahltes Personal in einem Umfang von bis zu zehn Beschäftigten.
- Von wenigen Ausnahmen abgesehen, arbeiten die Organisationen dieses Bereichs mit kleinen Budgets. Nur ein Viertel der Vereine hat jährliche Gesamteinnahmen von mehr als 108.000 Euro. Die Hälfte der Vereine verfügt über maximal 12.437 Euro pro Jahr.

- Bei den Stiftungen liegen die Werte höher. Die Hälfte der Stiftungen hat jährliche Gesamteinnahmen von bis zu 23.000 Euro. Nur wenige Ausreißer liegen deutlich höher bei Gesamteinnahmen von bis zu 100 Millionen Euro.
- Vereine finanzieren sich vorwiegend über Mitgliedschaftsbeiträge (48,7 Prozent) und zu je einem Fünftel über selbsterwirtschaftete Mittel sowie über Spenden und Sponsorengelder.
- Die Stiftungen generieren ihre Einnahmen im Schnitt zu zwei Dritteln aus Vermögenserträgen. Knapp ein Fünftel der Mittel kommt aus weiteren Spenden und Sponsorengeldern.

VI. Der Bereich Bildung und Erziehung

Tabelle 14) Der Bereich Bildung und Erziehung im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ⁴	gGmbHs
Anteile der Rechtsformen				
In %	87,7	8,5	0,3	3,2
Beschäftigte (in %)				
Keine	66,3	83,7	-	-
1-10	22,7	9,3	-	31,3
11-50	7,1	2,3	-	37,5
51-250	3,9	2,3	-	25,0
251 und mehr	-	2,3	-	6,3
Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)				
Erstes Quartil	3.364	13.768	-	632.330
Zweites Quartil	10.000	44.200	-	1.414.660
Drittes Quartil	88.607	280.000	-	2.892.282
Maximum	70.000.000	12.000.000	-	22.000.000
Finanzierungsbestandteile (in %)				
Mitgliedschaftsbeiträge	30,2	0,4	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	20,0	8,1	-	40,0
Öffentliche Mittel	18,6	4,6	-	51,7
Gesetzliche Sozialversicherung	0,2	0,3	-	2,9
Spenden und Sponsorengelder	23,6	16,7	-	2,0
Fordermittel anderer Organisationen	4,4	3,9	-	1,6
Vermögenserträge	1,4	58,2	-	0,9
Sonstige	1,5	7,8	-	0,9

⁴ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Bildung und Erziehung im Überblick (n = 517)

- Zum Bereich Bildung und Erziehung zählen gemeinnützige Kindergärten und Schulen, Universitäten, Einrichtungen der Erwachsenenbildung und des außerschulischen Unterrichts u.a.
- Fast neun von zehn Einrichtungen dieses Bereichs sind Vereine. Daneben gibt es aber auch Stiftungen (8,5 Prozent) und eine kleinere Anzahl gemeinnütziger GmbHs (3,2 Prozent), was sich insbesondere durch die vielen operativ tätigen Bildungseinrichtungen erklärt.
- Wenngleich bürgerschaftliches Engagement in diesem Bereich eine sehr wichtige Rolle spielt, sind – anders als in vorangegangenen Bereichen – deutlich höhere „Verberuflichungsgrade“ der Organisationsfelder erkennbar. Ein Drittel der Vereine hat bezahlte Beschäftigte, mehr als jeder zehnte Verein sogar in einem Umfang von mehr als zehn Mitarbeitern.
- Insbesondere die gemeinnützigen GmbHs sind hoch professionalisiert. Keine von ihnen arbeitet nur mit bürgerschaftlichem Engagement, ein Drittel hat mehr als 50, 6,3 Prozent sogar mehr als 250 Beschäftigte.
- Auch die jährlichen Gesamteinnahmen der Organisationen dieses Bereichs unterscheiden sich deutlich von denen anderer Bereiche des Dritten Sektors. Fast ein Viertel der Vereine hat jährliche Gesamteinnahmen von 100.000 Euro und mehr. Ein Viertel der Kapitalgesellschaften erreicht sogar fast die Schwelle von drei Millionen Euro.
- Aufgrund der Dienstleistungsorientierung des Bereichs spielen selbsterwirtschaftete Mittel eine wichtige Rolle. 20 Prozent der Einnahmen von Vereinen und 40 Prozent jener von gemeinnützigen GmbHs stammen aus selbsterwirtschafteten Mitteln.
- Die Hälfte der Jahreseinnahmen von gemeinnützigen GmbHs stammt aus öffentlichen Etats.

VII. Der Bereich Gesundheitswesen

Tabelle 15) Der Bereich Gesundheitswesen im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	85,6	9,1	0,8	4,6
	Beschäftigte (in %)			
Keine	69,3	81,8	-	-
1-10	20,8	9,1	-	-
11-50	3,0	-	-	-
51-250	5,9	-	-	-
251 und mehr	1,0	9,1	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	2.821	6.351	-	-
Zweites Quartil	15.761	28.680	-	-
Drittes Quartil	50.000	71.755	-	-
Maximum	27.000.000	840.000	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	38,7	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	12,5	-	-	-
Öffentliche Mittel	6,3	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	3,3	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	29,8	8,0	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	5,2	-	-	-
Vermögenserträge	0,4	62,3	-	-
Sonstige	3,9	29,7	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Gesundheitswesen im Überblick (n = 125)

- Zum Bereich Gesundheitswesen zählen gesundheitsbezogene Beratungseinrichtungen, Krankentransportdienste, therapeutische Einrichtungen, Krankenhäuser u.a. Einrichtungen. Der Bereich umfasst damit ein sehr heterogenes Feld an Organisationen, von kleinen Vereinen, deren operative Ausrichtung keine hauptamtlichen Strukturen erfordern, bis zu großen voll verberuflichten Einrichtungen.
- Neben den ausgeprägten Vereinsstrukturen gehören zum Bereich knapp zehn Prozent Stiftungen und etwa fünf Prozent gemeinnützige GmbHs.
- Dass der Bereich mit Blick auf seine wirtschaftlichen Konturen nicht größer ausfällt, hat damit zu tun, dass zahlreiche Organisationen sowohl im Gesundheits- als auch im Bereich Soziale Dienste tätig sind und letzteren als Haupttätigkeitsfeld

einstufen. Dazu zählen unter anderem Mitgliedseinrichtungen der Wohlfahrtsverbände.

- Die meisten Organisationen dieses Bereichs werden ausschließlich ehrenamtlich betrieben. Daneben besteht aber auch ein Segment von personalintensiven Organisationen. So verfügen sieben Prozent der Vereine und neun Prozent der Stiftungen über mehr als 50 Mitarbeiter.
- Entsprechend den sehr unterschiedlichen Organisationsgrößen und Personalstrukturen sind auch die Unterschiede bei den jährlichen Gesamteinnahmen. Während über die Hälfte der Vereine dieses Bereichs jährliche Budgets von unter 25.000 Euro aufweisen, befinden sich zugleich auch einige wenige Einrichtungen mit dreistelligen Millionenbudgets in der Gruppe.
- Ähnlich divers sind die im Bereich tätigen Stiftungen aufgestellt. Über die Hälfte von ihnen haben jährliche Gesamteinnahmen von unter 35.000 Euro und ein entsprechend eher kleines Fördervolumen.

VIII. Der Bereich Soziale Dienste

Tabelle 16) Der Bereich Soziale Dienste im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ¹	gGmbHs
	Anteile der Rechtsformen			
In %	76,5	14,0	0,2	8,5
	Beschäftigte (in %)			
Keine	51,4	61,0	-	8,7
1-10	25,2	22,0	-	13,0
11-50	10,6	4,9	-	26,1
51-250	7,8	9,8	-	39,1
251 und mehr	5,0	2,4	-	13,0
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	3.612	8.585	-	639.660
Zweites Quartil	23.500	34.855	-	2.379.320
Drittes Quartil	312.441	212.297	-	7.013.888
Maximum	500.000.000	60.000.000	-	380.000.000
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	30,1	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	17,8	13,7	-	46,4
Öffentliche Mittel	16,1	5,8	-	30,3
Gesetzliche Sozialversicherung	1,6	-	-	4,6
Spenden und Sponsorengelder	26,3	25,1	-	10,5
Fördermittel anderer Organisationen	2,8	1,7	-	1,3
Vermögenserträge	1,6	52,4	-	1,3
Sonstige	3,7	1,3	-	5,8

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Soziale Dienste im Überblick (n = 299)

- Zum Bereich Soziale Dienste zählen ambulante und stationäre soziale Hilfen, Beratungs- und Fürsorgedienste, Heime und Tafeln.
- Der gemeinnützige Bereich der Sozialen Dienste, der über die wohlfahrtsverbandliche Organisation in die sozialstaatlichen Strukturen eingebettet ist, hat zwei eigenständige Teilbereiche: einen stark professionalisierten und einen rein ehrenamtlich arbeitenden.
- Über die Hälfte der Vereine und über 60 Prozent der Stiftungen arbeiten auf ehrenamtlicher Basis.
- Gleichzeitig gibt es bei den Vereinen und Stiftungen, insbesondere aber bei den gemeinnützigen GmbHs, ein ausgeprägtes Segment hoch professionalisierter Dienstleister. Organisationen aller drei Rechtsformen erreichen beachtliche Größenordnungen mit jährlichen Gesamteinnahmen im zwei- bis dreistelligen Millionenbereich.

- Auch die Gewichtung der Einnahmequellen im Ressourcenmix zeigt eine deutliche wirtschaftliche Ausrichtung. Selbsterwirtschaftete Mittel spielen bei Vereinen noch die geringste Rolle, was am hohen Anteil von wirtschaftlich inaktiven Vereinen mit ausschließlich ehrenamtlichen Strukturen liegt. Bei den gemeinnützigen GmbHs liegt der Anteil der selbsterwirtschafteten Mittel hingegen bei fast der Hälfte der Gesamteinnahmen.
- Auch zeigen die Ergebnisse einen hohen Umfang öffentlicher Mittel an, wiederum insbesondere bei den gemeinnützigen GmbHs.
- Datenkritisch muss der geringe Umfang von Mitteln aus Kassen der Sozialversicherungen hinterfragt werden. Es ist nicht unwahrscheinlich, dass diese Gelder in der Befragung teils auch als selbsterwirtschaftete Mittel angegeben wurden, da es sich zugleich um Entgelte für erbrachte Dienstleistungen handelt.

IX. Der Bereich Bevölkerungs- und Katastrophenschutz

Tabelle 17) Der Bereich Bevölkerungs- und Katastrophenschutz im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften	gGmbHs
	Anteile der Rechtsformen			
In %	100,0	-	-	-
	Beschäftigte (in %)			
Keine	94,6	-	-	-
1-10	1,8	-	-	-
11-50	1,8	-	-	-
51-250	1,8	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	2.500	-	-	-
Zweites Quartil	6.000	-	-	-
Drittes Quartil	20.000	-	-	-
Maximum	13.566.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	32,5	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	30,7	-	-	-
Öffentliche Mittel	12,0	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	23,1	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	0,5	-	-	-
Vermögenserträge	1,1	-	-	-
Sonstige	0,2	-	-	-

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Bevölkerungs- und Katastrophenschutz im Überblick (n = 116)

- Zum Bereich Bevölkerungs- und Katastrophenschutz zählen freiwillige Feuerwehren, Organisationen im Bereich Katastrophenhilfe (ohne THW) und Bergrettung. Das THW ist eine oberste Behörde des Bundes und nicht als Verein organisiert, daher auch nicht Teil von Grundgesamtheit und Stichprobe.
- Alle Organisationen dieses Bereichs sind als Vereine organisiert. Die meisten Vereine (95 Prozent) arbeiten ausschließlich ehrenamtlich. Nur wenige Ausnahmen verfügen über hauptamtliches Personal.
- Drei Viertel der Organisationen verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von maximal 20.000 Euro, die Hälfte über 6.000 Euro und weniger.
- Die Haupteinnahmequelle sind Mitgliedschaftsbeiträge und selbsterwirtschaftete Mittel.

- Mit knapp einem Viertel der Einnahmen erweisen sich auch Spenden und Sponsorengelder als bedeutend für die Finanzierung der Organisationen.

X. Der Bereich Umwelt- und Naturschutz

Tabelle 18) Der Bereich Umwelt- und Naturschutz im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen ¹	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	90,3	6,8	0,7	1,5
	Beschäftigte (in %)			
Keine	88,0	-	-	-
1-10	11,1	-	-	-
11-50	0,9	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	1.108	-	-	-
Zweites Quartil	3.000	-	-	-
Drittes Quartil	18.000	-	-	-
Maximum	1.988.328	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	50,3	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	15,2	-	-	-
Öffentliche Mittel	10,3	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	15,3	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	3,0	-	-	-
Vermögenserträge	4,8	-	-	-
Sonstige	1,1	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Umwelt- und Naturschutz im Überblick (n = 133)

- Zum Bereich Umwelt- und Naturschutz zählen Vereine in den Bereichen Klimaschutz, Nachhaltigkeit, Umwelt- und auch Tier- und Artenschutz.
- Dieser Bereich besteht zum größten Teil aus Vereinen, die zu knapp 90 Prozent ehrenamtlich arbeiten. Nur etwas mehr als ein Zehntel hat hauptamtliche Mitarbeiter, allerdings nur in kleinem Umfang von einem bis zehn Beschäftigten.

- Die jährlichen Gesamteinnahmen sind – mit denen im Bereich Freizeit und Geselligkeit – die geringsten im Dritten Sektor. Drei Viertel der Organisationen verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von 18.000 Euro und weniger. Die Hälfte der Vereine verfügt über maximal 3.000 Euro.
- Die Einnahmen speisen sich zur Hälfte aus Mitgliedschaftsbeiträgen. Weitere wichtige Einnahmequellen sind selbsterwirtschaftete Mittel, Spenden und Sponsorengelder sowie öffentliche Mittel.

XI. Der Bereich Internationale Solidarität

Tabelle 19) Der Bereich Internationale Solidarität im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen ¹	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	90,6	8,1	0,5	0,9
	Beschäftigte (in %)			
Keine	73,2	-	-	-
1-10	17,9	-	-	-
11-50	7,1	-	-	-
51-250	1,8	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	3.735	-	-	-
Zweites Quartil	30.413	-	-	-
Drittes Quartil	211.200	-	-	-
Maximum	28.000.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	12,3	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	19,0	-	-	-
Öffentliche Mittel	5,7	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	50,9	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	7,8	-	-	-
Vermögenserträge	0,2	-	-	-
Sonstige	4,2	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Internationale Solidarität im Überblick (n = 66)

- Zum Bereich Internationale Solidarität zählen Organisationen in

den Tätigkeitsfeldern Entwicklungsarbeit, Menschenrechte und Fair Trade.

- Neun von zehn Organisationen dieses Bereichs sind als Vereine organisiert.
- Drei Viertel der Vereine arbeiten rein ehrenamtlich. Vereine mit hauptamtlichen Strukturen verfügen meist nur über eine kleinere Anzahl von Angestellten. Nur neun Prozent der Vereine haben mehr als 50 Beschäftigte.
- Da viele Organisationen dieses Bereichs sich im Wesentlichen über Spenden finanzieren und finanzielle Transfers in Entwicklungsländer organisieren, unterscheidet sich die Höhe ihrer jährlichen Gesamteinnahmen von denen anderer Bereiche. Drei Viertel der Vereine verzeichnen jährliche Mitteleingänge in Höhe von bis zu 211.200 Euro. Die Hälfte der Organisationen, also auch ein großer Teil jener ohne hauptamtliche Strukturen, verfügt immerhin noch über bis zu 30.413 Euro.
- Durchschnittlich stammt die Hälfte (50,9 Prozent) der jährlichen Einnahmen aus Spenden und Sponsorengeldern. Etwa ein Fünftel der Mittel sind selbsterwirtschaftete Gelder. Nur ein Achtel (12,3 Prozent) stammt aus Mitgliedschaftsbeiträgen.

XII. Der Bereich Bürger- und Verbraucherinteressen

Tabelle 20) Der Bereich Bürger- und Verbraucherinteressen im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ¹	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	96,3	-	3,2	0,4
	Beschäftigte (in %)			
Keine	85,2	-	-	-
1-10	13,1	-	-	-
11-50	-	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	1,6	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	1.500	-	-	-
Zweites Quartil	3.571	-	-	-
Drittes Quartil	10.795	-	-	-
Maximum	2.200.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	48,9	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	12,9	-	-	-
Öffentliche Mittel	13,2	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	0	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	18,8	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	1,9	-	-	-
Vermögenserträge	0,3	-	-	-
Sonstige	4,0	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Bürger- und Verbraucherinteressen im Überblick (n = 69)

- Zum Bereich Bürger- und Verbraucherinteressen zählen Mieter-, Rechts- und Verbraucherberatung, Quartiersmanagement, Stadtteilarbeit, Freiwilligenagenturen u.a.
- Der Bereich ist – abgesehen von wenigen Genossenschaften und noch weniger gemeinnützigen GmbHs – ausschließlich durch Vereine organisiert.
- Mehr als vier Fünftel der Vereine arbeiten rein ehrenamtlich. Für die Entwicklung größerer hauptamtlicher Strukturen reichen die jährlichen Einnahmen nicht aus.
- Drei Viertel von ihnen wirtschaften mit maximal 10.795 Euro jährlichen Gesamteinnahmen, die Hälfte gar mit 3.571 Euro und weniger.
- Die Mittel stammen zur Hälfte aus Mitgliedschaftsbeiträgen. Die andere Hälfte der Mittel setzt sich aus selbsterwirtschafteten

Mitteln (12,9 Prozent), öffentlichen Mitteln (13,2 Prozent) und Spenden und Sponsorengeldern (18,8 Prozent) zusammen.

XIII. Der Bereich Wirtschafts- und Berufsverbände

Tabelle 21) Der Bereich Wirtschafts- und Berufsverbände im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften ¹	gGmbHs
	Anteile der Rechtsformen			
In %	98,2	-	1,8	-
	Beschäftigte (in %)			
Keine	66,2	-	-	-
1-10	30,9	-	-	-
11-50	2,9	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	4.000	-	-	-
Zweites Quartil	12.727	-	-	-
Drittes Quartil	67.221	-	-	-
Maximum	3.450.000	-	-	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	73,7	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	10,8	-	-	-
Öffentliche Mittel	3,1	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	4,1	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	3,9	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Wirtschafts- und Berufsverbände im Überblick (n = 73)

- Zum Bereich Wirtschafts- und Berufsverbände zählen u.a. Wirtschafts- und Berufsvereinigungen sowie Fachverbände.
- Der Bereich der Wirtschafts- und Berufsverbände organisiert Mitgliederinteressen und ist daher vor allem in der Rechtsform des Vereins organisiert. Lediglich zwei Prozent der Organisationen sind in einer anderen Rechtsform organisiert.
- Zwei Drittel der Verbände arbeiten rein ehrenamtlich. Ein knappes Drittel der Verbände verfügt über ein bis zehn Angestellte, nur etwa drei Prozent haben zwischen elf und 50 Angestellte.

- Die Mittel stammen zu drei Vierteln (73,7 Prozent) aus Mitgliedschaftsbeiträgen. Lediglich selbsterwirtschaftete Mittel spielen mit etwa einem Zehntel noch eine erwähnenswerte Rolle.
- Die meisten der Verbände verfügen nur über kleinere Budgets. Die Hälfte von ihnen hat jährliche Gesamteinnahmen von maximal 12.727 Euro, ein Viertel von maximal 4.000 Euro.

XIV. Der Bereich Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben

Tabelle 22) Der Bereich Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben im statistischen Profil

	Vereine ¹	Stiftungen ¹	Genossenschaften	gGmbHs ¹
	Anteile der Rechtsformen			
In %	17,4	3,3	77,5	1,8
	Beschäftigte (in %)			
Keine	-	-	23,5	-
1-10	-	-	50,0	-
11-50	-	-	23,5	-
51-250	-	-	2,9	-
251 und mehr	-	-	-	-
	Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)			
Erstes Quartil	-	-	424.462	-
Zweites Quartil	-	-	1.969.337	-
Drittes Quartil	-	-	4.995.024	-
Maximum	-	-	86.494.741	-
	Finanzierungsbestandteile (in %)			
Mitgliedschaftsbeiträge	-	-	9,6	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	-	-	43,7	-
Öffentliche Mittel	-	-	0,4	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	-	-	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	-	-	-	-

¹ zu geringe Fallzahlen für weitere Auswertungen

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben im Überblick (n = 47)

- Zum Bereich Gemeinschaftliche Versorgungsaufgaben zählen Energie- und Wasserversorgung, Abfallentsorgung, Transport und Verkehr sowie Wohnbaugenossenschaften.

- Der Bereich der Gemeinschaftlichen Versorgungsaufgaben ist weniger als die anderen hier diskutierten Organisationsfelder ein Bereich im empirischen Sinn. Die Bereichsbezeichnung wurde vielmehr aufgenommen, um Genossenschaften, die sich den anderen Feldern nur schwer zuordnen lassen, eine sinnvolle Zuordnungsmöglichkeit zu bieten. Dass über drei Viertel der Organisationen des Bereichs Genossenschaften sind, ist daher keine Aussage von empirischer Relevanz.
- Die starke wirtschaftliche Ausrichtung von Genossenschaften zeigt sich auch in ihrer starken Verberuflichung. Drei Viertel der Genossenschaften arbeiten mit hauptamtlichen Mitarbeitern.
- Die Höhe der jährlichen Gesamteinnahmen unterscheidet sich deutlich von denen anderer Bereiche. Bereits das Viertel der Genossenschaften mit den geringsten Einkünften erreicht eine jährliche Einnahmehöhe von bis zu 424.462 Euro. Die Hälfte der Genossenschaften wirtschaftet mit jährlichen Gesamteinnahmen von zwei Millionen Euro und mehr.
- 43,7 Prozent der Einnahmen stammen aus selbsterwirtschafteten Mitteln, ein fast gleich hoher Anteil an Einnahmen kommt aus Vermögenserträgen.

XV. Der Bereich Kirchen / religiöse Vereinigungen

Tabelle 23) Der Bereich Kirchen / religiöse Vereinigungen im statistischen Profil

	Vereine	Stiftungen	Genossenschaften	gGmbHs
Anteile der Rechtsformen				
In %	90,6	9,4	-	-
Beschäftigte (in %)				
Keine	73,2	90,0	-	-
1-10	24,7	10,0	-	-
11-50	2,1	-	-	-
51-250	-	-	-	-
251 und mehr	-	-	-	-
Jährliche Gesamteinnahmen (in €, Quartilswerte)				
Erstes Quartil	3.618	5.585	-	-
Zweites Quartil	8.413	42.893	-	-
Drittes Quartil	40.000	93.668	-	-
Maximum	600.000	122.000	-	-
Finanzierungsbestandteile (in %)				
Mitgliedschaftsbeiträge	38,4	-	-	-
Selbsterwirtschaftete Mittel	8,9	-	-	-
Öffentliche Mittel	2,6	-	-	-
Gesetzliche Sozialversicherung	-	-	-	-
Spenden und Sponsorengelder	44,6	36,5	-	-
Fördermittel anderer Organisationen	1,3	12,5	-	-
Vermögenserträge	4,0	51,0	-	-
Sonstige	0,2	-	-	-

Quelle: ZiviZ-Survey 2012

Der Bereich Kirchen/religiöse Vereinigungen im Überblick (n = 289)

- Zum Bereich Kirchen/religiöse Vereinigungen zählen konfessionelle Vereinigungen im weiteren Sinne. Nicht einbezogen sind hingegen Organisationsgliederungen der evangelischen oder katholischen Kirchen, da Kirchengemeinden als Körperschaften öffentlichen Rechts organisiert sind.
- Der Bereich wird überwiegend von Vereinen dominiert. Lediglich ein Zehntel der Organisationen ist als Stiftung organisiert.
- Sowohl die Vereine als auch die Stiftungen dieses Bereichs arbeiten zum größten Teil ehrenamtlich. Drei Viertel der Vereine und neun von zehn Stiftungen verfügen über keine eigenen Angestellten.
- Sofern Organisationen hauptamtliche Strukturen aufweisen, handelt es sich nur um kleinere Mitarbeiterstäbe. Nur zwei Prozent der Vereine geben an, mehr als zehn Beschäftigte zu haben.
- Die jährlichen Gesamteinnahmen der Vereine sind eher gering.

Jeder zweite Verein hat Einkünfte von maximal 8.413 Euro pro Jahr. Auch die Stiftungen in diesem Feld sind vergleichsweise klein. Drei Viertel der Stiftungen weisen jährliche Gesamteinnahmen von unter 100.000 Euro auf.

- Mitgliedschaftsbeiträge sowie Spenden und Sponsorengelder sind die beiden wichtigsten Einnahmequellen von Vereinen. Auch bei den Stiftungen spielen Spenden und Sponsorengelder mit über einem Drittel der Gesamteinnahmen (36,5 Prozent) eine sehr wichtige Rolle.

XVI. Fazit der Bereichsauswertung

Die Übersetzung von Rechtsvorschriften zur Transparenz von Drittsektor-Organisationen in empirische Daten konnte hier nur ansatzweise erfolgen. Idealerweise bräuchte es dazu einen Datensatz, der genau zu diesem Ziel erhoben wurde. Die vorliegenden Daten des ZiviZSurveys erlauben eine detaillierte Operationalisierung der rechtsformspezifischen Größenklassen hingegen nur annäherungsweise.

Dennoch geben die Ergebnisse eine erste Orientierung zum einen über die grundlegenden Strukturen des Dritten Sektors im Hinblick auf die Organisationsgrößen in ökonomischen Kategorien, zum anderen über eine grobe Einteilung in Größenklassen, wie sie rechtlich festgelegt sind.

Dabei zeigt sich:

- Der Blick in die Bereiche bestätigt den Befund einer starken Diversität von Organisationsfeldern und -bereichen, den bereits die rechtsformspezifische Betrachtung ergeben hat. Während in zahlreichen Bereichen wie dem organisierten Sport oder Freizeit und Geselligkeit Organisationen kaum wirtschaftliche Aktivitäten entfalten, keine oder nur im geringen Umfang hauptamtliche Strukturen aufweisen und nur über geringe finanzielle Mittel verfügen, finden sich in den sozialstaatsnahen Bereichen, insbesondere im Bereich der Sozialen Dienste, weit entwickelte Sozialunternehmen.
- Auch die Einnahmequellen unterscheiden sich signifikant.

Bereiche, die sich fast ausschließlich über Mitgliedschaftsbeiträge finanzieren, stehen anderen gegenüber, für die öffentliche Mittel oder Einnahmen aus Spenden und Sponsoring eine viel höhere Bedeutung haben. Damit gehen auch andere Stakeholdergruppen einher, deren Anforderungen an Transparenz die Organisationen erfüllen müssen. Es wäre daher gänzlich falsch, die Erwartungen der unterschiedlichen Stakeholder an ein transparentes Organisationshandeln gleichermaßen auf alle Organisationen des Dritten Sektors auszuweiten.

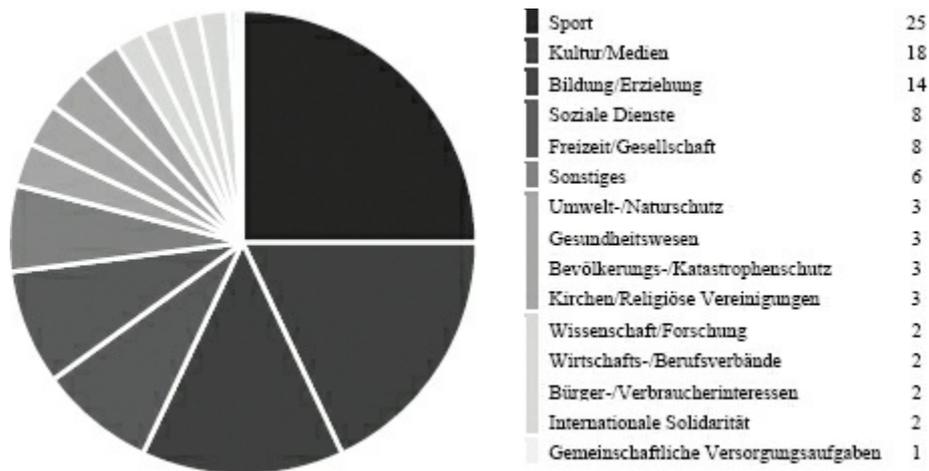
Vor dem Hintergrund dieses Hauptbefundes soll daher abschließend der Dritte Sektor in toto betrachtet werden, um eine sinnvolle Gewichtung der Teilergebnisse für unterschiedliche Rechtsformen und unterschiedliche Bereiche zu ermöglichen.

G. Schluss: Der Dritte Sektor im Überblick

Die zurückliegende Auswertung zeigt die organisationale Zusammensetzung einzelner Segmente des Dritten Sektors auf, untergliedert entweder nach einzelnen Handlungsfeldern oder nach Rechtsform. Nun soll der Blick auf den Dritten Sektor als Ganzes geweitet werden.

Dabei zeigt sich: Im Dritten Sektor überwiegen quantitativ solche Tätigkeitsfelder, die keine oder nur eine geringe wirtschaftliche Ausrichtung aufweisen. Allein die Bereiche Sport sowie Kultur und Medien machen gemeinsam einen Anteil von 43 Prozent der Organisationen aus.

Abbildung 22) Haupttätigkeitsfelder der Organisationen (in %)



Quelle: ZiviZ-Survey 2012

In die gleiche Gruppe sind Organisationen der Bereiche Freizeit und Geselligkeit, Umwelt und Naturschutz sowie Kirchen und religiöse Vereinigungen zu zählen. Organisationen dieser Bereiche erreichen weder nach dem Umfang hauptamtlicher Beschäftigung noch nach ihren jährlichen Umsätzen eine relevante Größe, sondern sind als ein Feld gesellschaftlicher Selbstorganisation zu beschreiben, das sich von anderen Feldern deutlich unterscheidet.

Das zweite Cluster setzt sich mit den Sozialen Diensten, dem Bereich Bildung und Erziehung und der Gesundheit vorwiegend aus solchen Organisationssektoren zusammen, die wesentlich staatsnäher aufgestellt und in Strukturen der wohlfahrtsstaatlichen Dienstleistungsproduktion integriert sind, stärker auf hauptamtliche Beschäftigung bauen und zumindest teilweise jährliche Umsätze in einer deutlich anderen Größenordnung erreichen.

In der Befragung hat sich gezeigt, dass Organisationen, die zum Befragungszeitpunkt über hauptamtliche Beschäftigung verfügten, auch in Zukunft stärker auf einen quantitativen Ausbau hauptamtlicher Beschäftigung setzen, wohingegen rein ehrenamtlich arbeitende Organisationen sich auch zukünftig ohne hauptamtliche Mitarbeiter aufstellen wollen – oder mangels Ressourcen aufstellen müssen.

Es ist daher zu erwarten, dass sich die Pole unterschiedlicher Organisationsprofile in Zukunft nicht aufeinander zubewegen, sondern weiter voneinander entfernen werden. Die Thematisierung der Frage, was verhältnismäßige rechtsverbindliche Regelungen für ein transparentes

Organisationshandeln im Dritten Sektor sind, wird nicht umhin können, diese interne Heterogenität des Dritten Sektors zum Ausgangspunkt der Überlegungen zu nehmen.

Zweiter Teil

Rechtsrahmen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung
durch Organisationen des Dritten Sektors

A. Aufbau und Vorgehensweise des rechtlichen Teils der Studie

Den zweiten Baustein für die Studie zur Transparenz im Dritten Sektor bildet die Erfassung der bereits vorhandenen Instrumente zu Transparenz, Publizität und Überwachung der Organisationen und ihrer Rechtsgrundlagen in Deutschland. Gesetzliche und untergesetzliche Regelungen, Vorschriften aus unterschiedlichsten Rechtsgebieten, freiwillige Selbstverpflichtungen und Angebote dritter Watchdogs sind zusammen zu stellen und zu systematisieren.

Da die gesetzlichen Rechenschaftspflichten an die unterschiedlichen Rechtsformen und an die Besonderheiten bestimmter Branchen anknüpfen, bildet diese Systematik das Grundgerüst der folgenden Untersuchung. Ein zweiter Bereich sind die vertraglichen Verpflichtungen sowie weitere Regelungen bestimmter Förderpartner, ein dritter die Selbstverpflichtungen bestimmter Drittsektor-Organisationen und die weiteren Angebote privater Überwachungsorganisationen.

Die Darstellung ist jeweils gegliedert in den Rechtsgrund der Einzelnorm, den von ihr betroffenen Adressaten und den Regelungsinhalt der jeweiligen Anforderung. Die tatsächliche Verbreitung dieser Instrumente wird ergänzend mitgeteilt, soweit hierzu Informationen vorhanden sind.

Nicht differenziert wird in diesem Teil der Untersuchung nach der Finanzierung, den Förderströmen oder den Funktionen der untersuchten Organisationen, da das geltende Recht hiernach im Kern nicht unterscheidet. Wo diese Aspekte allerdings bereits in das geltende gesetzliche und untergesetzliche Normengefüge eingeflossen sind, werden sie auch benannt.

Auch eine Bewertung der Angemessenheit der vorhandenen Instrumente sowie Vorschläge zu einer Erweiterung oder Beschränkung der geltenden Transparenzanforderungen sind mit dem rechtlichen Teil der Studie nicht verbunden. Hierzu gehören etwa die Fragen nach der Wirksamkeit von Transparenzverpflichtungen oder danach, welche Forderungen die Verständlichkeit veröffentlichter Transparenzdaten steigern oder wo

Transparenz bereits in ausreichendem Maße praktiziert wird, sowie danach, ob und wie sich bereits vorhandene Berichtspflichten vereinheitlichen oder vereinfachen lassen, die durch den Wildwuchs der vergangenen Jahre entstanden sind.

Die folgende Darstellung der rechtlichen Grundlagen der geltenden Transparenzanforderungen bildet aber die Basis für all diese Fragen. Die Autoren hoffen daher, einen wichtigen Beitrag zur Fortentwicklung angemessener Strukturen im Dritten Sektor zu leisten.

B. Begriffserläuterung: Transparenz und Publizität

I. Einführung

In den letzten Jahren begegnet dem Rechtsanwender der Begriff der Publizität immer häufiger, insbesondere sind das Handels- (§§ 15, 325 HGB) und Gesellschaftsrecht durch verschiedene Publizitätsnormen gekennzeichnet. Unter handelsrechtlicher Publizität werden zum einen die von § 15 HGB ausgehende negative und positive Publizität, d.h. die Verlässlichkeit der Angaben zu den Gesellschaftern und zu den Vertretungsbefugnissen im Handelsregister,¹⁷ zum anderen die als „Publizität im engeren Sinne“ bezeichnete öffentliche Rechnungslegung verstanden.¹⁸ Nicht zuletzt führen einige Gesetze den Begriff der Publizität in ihrem Namen, so z.B. das *Publizitätsgesetz*¹⁹ oder das *Transparenz- und Publizitätsgesetz*²⁰. Auch im öffentlichen Recht finden sich zahlreiche Vorschriften, die zur Preisgabe von Informationen gegenüber staatlichen Stellen oder aber der – häufig allerdings begrenzten – Öffentlichkeit verpflichten (siehe nur § 29 VwVfG oder das *Informationsfreiheitsgesetz*²¹).

Trotz des weit verbreiteten Gebrauchs des Begriffs der Publizität findet sich im geltenden Recht keine Legaldefinition.²² Angesichts der unterschiedlichen gesetzlichen Ausprägungen ist es nicht möglich, von „der Publizität“ als einem klar abgegrenzten oder gar in einem einzelnen Gesetz oder Rechtsgebiet verankerten Rechtsbegriff zu sprechen.²³ Allerdings besteht bei allen Differenzen weitgehend Einigkeit über zwei

grundlegende Feststellungen:

- Publizität tritt in den unterschiedlichsten Regelungsmaterien und in verschiedener Ausprägung auf.
- Publizität beschränkt sich nicht auf ein bestimmtes Mittel, vielmehr existieren diverse Instrumentarien.

Für die Zwecke der hier vorliegenden Untersuchung bedarf es keiner allgemeingültigen Definition der Publizität; es kommt jedoch darauf an, Offenlegungspflichten mit gemeinsamen Merkmalen und Strukturen zu finden, die sich aufgrund dieser Gemeinsamkeiten als „Publizitätsregelungen“ einordnen lassen.

II. Gemeinsame Wesenselemente der Publizitätsnormen

1. Gemeinsamer Normzweck

„Publizität“ stammt vom lateinischen Wort *publicum* ab, das mit „Öffentlichkeit“ übersetzt wird.²⁴ Schon der sprachliche Ursprung des Begriffes kann zur Unterteilung existierender Offenlegungspflichten dienen. Danach können solche Regelungen, die zur Preisgabe bestimmter Informationen an einzelne, bestimmte oder jedenfalls bestimmbare Personen verpflichten („*bipolare Informationsverhältnisse*“), von Normen unterschieden werden, die eine Offenlegung an eine unbestimmte Öffentlichkeit fordern.²⁵ Eine Norm im erstgenannten Sinne ist zum Beispiel § 29 VwVfG.²⁶ Nach § 29 VwVfG des Bundes und den entsprechenden Vorschriften der Verwaltungsverfahrensgesetze der Länder hat die Behörde den Beteiligten eines behördlichen Verfahrens Einsicht in die das Verfahren betreffenden Akten zu gestatten, soweit deren Kenntnis zur Geltendmachung oder Verteidigung ihrer rechtlichen Interessen erforderlich ist. Nach Abs. 2 ist die Behörde zur Gestattung der Akteneinsicht nicht verpflichtet, soweit durch sie die ordnungsgemäße Erfüllung der Aufgaben der Behörde beeinträchtigt, das Bekanntwerden des Inhalts der Akten dem Wohl des Bundes oder eines Landes Nachteile bereiten würde oder soweit die Vorgänge nach einem Gesetz oder ihrem

Wesen nach, namentlich wegen der berechtigten Interessen der Beteiligten oder dritter Personen, geheim gehalten werden müssen. Beispiele für Vorschriften im letztgenannten Sinn sind z.B. die Offenlegungspflicht bzgl. des Jahresabschlusses nach § 325 Abs. 1 S. 1 HGB oder die verschiedenen Eintragungen in das Handelsregister.

Gemeinsam ist beiden Varianten, dass der Bekanntheitsgrad bestehender Tatsachen erweitert wird. Der Grund dieser Differenzierung wird deutlich, wenn man die in der konkreten Situation bestehenden bzw. noch nicht bestehenden Rechtsverhältnisse zwischen den Beteiligten betrachtet. In bipolaren Informationsverhältnissen hat der Adressat der Informationen entweder einen Anspruch auf deren Kundgabe, so z.B. im Fall des § 131 AktG, oder zwischen den Beteiligten besteht bereits ein Rechtsverhältnis, auf welches sich die konkrete Information bezieht, so bei der Akteneinsicht nach § 29 VwVfG. Es ist zwar nicht ausgeschlossen, dass auch zwischen einzelnen Personen, die als Teil der Allgemeinheit von der Bekanntgabe einer Information z.B. nach § 325 Abs. 1 S. 1 HGB profitieren, und dem Normadressaten ein Rechtsverhältnis besteht, etwa als Anteilsinhaber; ein solches Rechtsverhältnis ist aber gerade keine Voraussetzung für Bekanntmachungspflichten. Der Normzweck dieser Publizitätsvorschriften geht daher hinsichtlich des Adressatenkreises deutlich über die Zielsetzung der Informationspflichten in bipolaren Verhältnissen hinaus; in „zeitlicher“ Hinsicht setzt Publizität zudem früher als die bipolare Information ein, indem sie an die bloße Teilnahme des Adressaten am Rechtsverkehr anknüpft.²⁷

Unter Publizität werden daher hier nur solche Normen verstanden, die – unabhängig von rechtlichen Beziehungen zwischen Normadressat und den Informationsempfängern – die Offenlegung einer bestimmten Information an ein unbestimmtes und nicht von vornherein begrenztes Publikum verlangen.

Vorschriften, die ihre Adressaten zur Offenlegung bestimmter Tatsachen verpflichten, verfolgen unterschiedliche Zwecke. Da unter dem Begriff der Publizität jedoch eine rechtsgebietsübergreifende „Funktion“²⁸ und kein klar abgegrenztes, nur auf einen Fall anwendbares Rechtsinstitut zu verstehen ist, existieren – trotz im Einzelnen verschiedener Normzwecke²⁹ – übergeordnete Zielsetzungen, die allen Publizitätsvorschriften

gemeinsam sind, namentlich der Schutz des Rechtsverkehrs und damit – aus der Sicht des Normadressaten – die Begünstigung oder der Schutz Dritter.

Dieser Schutz wird dabei vor allem durch die Schaffung einer ausreichenden und fundierten Informationsgrundlage für alle Teilnehmer des Rechtsverkehrs erreicht. Insbesondere die kapitalmarktrechtlichen Publizitätspflichten sind deutlich vom Gedanken des Ausgleichs bestehender Informationsungleichgewichte gekennzeichnet.³⁰ Von „Informationsasymmetrie“ wird gesprochen, wenn die für eine rechtsgeschäftliche Entscheidung erforderlichen Informationen zwischen den Parteien ungleich verteilt sind. Derartige Ungleichheiten müssen zwar grundsätzlich wegen des Prinzips der Privat- und Vertragsautonomie³¹ hingenommen werden.³² Zu starke Asymmetrien in der Informationsverteilung können allerdings die Parität der Vertragsparteien – und damit auch den Grundsatz der Privatautonomie – empfindlich stören und somit den Rechtsverkehr in erheblicher Art und Weise negativ beeinflussen.³³ Die vom Gesetzgeber intendierte Selbstbestimmung des Einzelnen schlägt in diesen Fällen in eine Fremdbestimmung des „stärkeren“ Vertragspartners über den „schwächeren“ um. Es bedarf daher in gewissem Maße eines Ausgleichs bestehender Informationsasymmetrien, um dem Grundsatz der Privatautonomie Geltung zu verschaffen.³⁴

Gleichzeitig gibt dieser Grundsatz die Grenzen jedes Eingriffs in die Informationsverteilung vor. Ein perfekter Markt im Sinne eines Marktes, auf dem jeder Teilnehmer über exakt gleiche Informationen verfügt, kann durch Publizitätspflichten nicht erreicht werden. Vielmehr soll durch die Offenlegung bestimmter, für andere Teilnehmer besonders relevanter Informationen lediglich eine informationelle Chancengleichheit geschaffen werden.³⁵ Genau sie kann daher als Ziel jeglicher Publizität begriffen werden.³⁶

2. Publizität als steuerndes Element

Das Handeln der Marktteilnehmer wird in vielfältiger Weise von Offenlegungspflichten beeinflusst,³⁷ indem die Teilnehmer am

Rechtsverkehr zu regelkonformem und gegebenenfalls wohlfahrtsförderndem Verhalten angehalten werden. Publizitätspflichten können eine präventive oder repressive Steuerungsfunktion übernehmen. Dies wird z.B. bei einer Betrachtung der Vorschriften über die Offenlegung des Jahresabschlusses deutlich: Jahresabschlüsse enthalten nicht nur Informationen über den Verlauf des letzten Geschäftsjahres, sie ermöglichen auch die Bewertung des unternehmerischen Handelns der Verwaltungsorgane und stellen somit eine Informationsgrundlage für Investitionsentscheidungen potenzieller Anleger (oder Spender) dar. Durch die Offenlegung der wirtschaftlichen Verhältnisse der Gesellschaft im Jahresabschluss werden den Verwaltungsorganen Geschäftspraktiken erschwert, die im Hinblick auf die Kapitalstruktur und das wirtschaftliche Wohlbefinden der Gesellschaft mit Gefahren behaftet sein können.³⁸ Die Publizität wirkt hier präventiv, weil sie die Adressaten bereits vor dem Eingreifen der Kontrollmöglichkeiten zu regelkonformem Verhalten anhält.

Bei unwirtschaftlichen oder sogar unternehmensschädlichen Geschäftspraktiken werden potenzielle Investoren oder Geschäftspartner möglicherweise davon absehen, mit entsprechenden Unternehmen Rechtsgeschäfte abzuschließen. Der Publizität kommt damit auch eine repressive Funktion zu, da das Verhalten der Verwaltungsorgane nachträglich durch das Verhalten Dritter sanktioniert werden kann. Das Gesagte gilt sinngemäß auch für andere Offenlegungspflichten. Besonders deutlich wird dies im Zusammenhang mit der bereits erwähnten Publizität des Handelsregisters. Unterbleiben Eintragungen oder werden Eintragungen unrichtig bekannt gemacht, so treffen den zur Veröffentlichung Verpflichteten ebenfalls nachteilige Rechtsfolgen. Dementsprechend wird dieser bemüht sein, durch regelkonformes Verhalten diesen Rechtsfolgen zu entgehen.

Die Steuerungsfunktion von Publizitätsvorschriften lässt sich nicht nur aus rechtlicher, sondern auch aus ökonomischer Sicht begründen. Eine grundlegende Annahme der Ökonomie ist die These vom *homo oeconomicus*.³⁹ Hiernach geht man von einem Modellindividuum aus, das zur Verfolgung seiner Interessen Entscheidungen aufgrund rationaler Überlegungen trifft⁴⁰ – mit dem Ziel der persönlichen Nutzenmaximierung.⁴¹ Diese Überlegungen zum *homo oeconomicus*

lassen sich sowohl auf den publizitätspflichtigen Normadressaten wie auch auf die sonstigen Marktteilnehmer übertragen. Sehen sich Individuen mit einer Normaufforderung konfrontiert, so gilt auch in dieser Situation der Grundsatz nutzenmaximierenden Verhaltens. Häufig wird dabei rechtskonformes Handeln Ausdruck dieser Rationalität sein, da Normverstöße zu höheren Kosten führen können als deren Befolgung.⁴² Der auf die Maximierung des persönlichen Nutzens bedachte Adressat einer Publizitätsvorschrift wird somit eine Abwägung zwischen den Kosten einer vom Gesetz vorgesehenen Offenlegung und den Kosten der Sanktionierung eines Normverstosses vornehmen.⁴³ Gelangt er im Rahmen dieser Abwägung zu dem Ergebnis, dass die Kosten eines Normverstosses die Kosten der angeordneten Publizität übersteigen, so wird er der Norm Folge leisten. Dementsprechend erhöht sich die Wahrscheinlichkeit regelkonformen Verhaltens mit der Höhe der Sanktion, aber auch mit der Wahrscheinlichkeit der Sanktionierung.⁴⁴ So findet eine Kontrolle etwa durch die Mitglieder beim Idealverein ADAC kaum statt, weil bei den Mitgliederversammlungen der Regionalvereine, die ebenfalls die Form des e.V. haben, kaum mehr als 18 Mitglieder teilnahmen,⁴⁵ so dass der Vorstand eine kritische Kontrolle nicht fürchten musste.

Ähnliches gilt für einen als *homo oeconomicus* handelnden Anleger oder potenziellen Gläubiger. Dieser wird eine Investitions- oder Geschäftsentscheidung von seiner persönlichen Gewinnmaximierung abhängig machen. Kann er aber unter mehreren gleichwertigen Anbietern oder Vertragspartnern wählen, so wird er sich aufgrund seiner rationalen Handlungsweise für denjenigen entscheiden, dessen wirtschaftliche wie auch rechtliche Verhältnisse er am besten einsehen und beurteilen kann. Das Verhalten Dritter veranlasst wiederum die Publizitätspflichtigen zu einer Abwägung zwischen den Kosten regelkonformer Publizität einerseits und den entgehenden Gewinnmöglichkeiten andererseits.

III. Unterschiede in den Normstrukturen

Die Publizitätsregelungen des deutschen Rechts stimmen jedenfalls in zwei Punkten mit den vorangegangenen Überlegungen überein: Sie richten sich an die Allgemeinheit und wollen bestehende Informationsasymmetrien ausgleichen sowie die jeweiligen

Normadressaten zu regelkonformem Verhalten anhalten.

Trotz dieser Gemeinsamkeiten fallen jedoch auch erhebliche Unterschiede auf. Während zum Teil nur die *Tätigkeit* der Offenlegung bestimmter Tatsachen – z.B. die Publizität des Jahresabschlusses (§ 325 Abs. 1 HGB) – als Publizität bezeichnet wird, wird in anderen Rechtsbereichen unter dem Begriff der Publizität die *Rechtswirkung* selbst verstanden – so vor allem im Bereich der registerrechtlichen Publizität (§ 68 BGB, § 15 HGB, § 29 GenG).⁴⁶ Gleichwohl lassen sich all diese Normen unter dem Begriff der Publizität zusammenfassen. Entscheidend für diese Einordnung ist die Zielrichtung der Normen sowohl hinsichtlich des verfolgten Zwecks als auch hinsichtlich des von der Information begünstigten Adressatenkreises. Vorschriften, die diese Charakteristika erfüllen, können unterteilt werden in solche, die unmittelbar die Offenlegung bestimmter Informationen an einen unbegrenzten Adressatenkreis anordnen (*Publizitätsakt*), und solche, die Rechtsfolgen gleich welcher Art an eine zuvor erfolgte Offenlegung knüpfen (*Publizitätswirkung*). Es ist daher durchaus überzeugend, wenn in der Literatur davon gesprochen wird, dass Publizität ein „*Mittel [sei], um Vorgänge, Abläufe oder einen bestehenden Status durchschaubarer zu machen*“.⁴⁷

IV. Publizität und Transparenz

Unter dem Begriff der Publizität ist dementsprechend kein einzelnes Rechtsinstrument, sondern vielmehr die Zusammenfassung bestimmter Normen mit identischen Charakteristika zu verstehen. Als Grundlage der weiteren Untersuchung dient daher folgende Umschreibung: Der Begriff der *Publizität* kennzeichnet als Funktionsbeschreibung alle Rechtsvorschriften, die auf die Offenlegung bestimmter Informationen an die Allgemeinheit gerichtet sind (*Publizitätsakte*) oder, an solche anknüpfend, bestimmte Rechtsfolgen festlegen (*Publizitätswirkungen*), um so den Rechtsverkehr durch Transparenz relevanter Informationen zu schützen und die Beteiligten im Wege der Steuerung zu ordnungsgemäßem Verhalten anzuhalten.

Demgegenüber ist der Begriff der *Transparenz* weiter zu fassen. Auf Transparenz zielen alle Maßnahmen, durch die eine Organisation nach

innen, etwa gegenüber ihren Mitgliedern oder Gesellschaftern, wie nach außen, etwa gegenüber Vertragspartnern, Zuwendungsgebern, Behörden oder auch der Allgemeinheit, bestimmte Informationen wie Rechnungslegung, Geschäftsberichte, steuerliche Rechnungslegung, Gehaltsstrukturen etc. zu offenbaren hat. Die verschiedenen Berichtspflichten gegenüber speziellen Adressaten werden auch als Rechenschaftslegung bezeichnet. Transparenz ist daher nicht zwangsläufig mit Publizität gegenüber der breiten Öffentlichkeit verbunden, sondern Publizität stellt eine besonders weite Form der Transparenz dar, die dort zum Tragen kommen sollte, wo es das Informationsinteresse der Öffentlichkeit selbst unter Berücksichtigung des Geheimhaltungsinteresses der Organisation erfordert.

C. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

I. Zivilrechtliche Rechtsgrundlagen

1. Stiftungen

Stiftungsrecht ist Landesrecht.⁴⁸ Dieser Grundsatz unterscheidet die Stiftung als juristische Person nicht nur fundamental von den übrigen, im deutschen Recht anerkannten Körperschaften. Er determiniert auch den Rechtsrahmen für Publizitätsnormen in entscheidender Weise: Im Gegensatz zur Aktiengesellschaft, der Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder dem eingetragenen Verein besteht dieser Rechtsrahmen aus einem Zusammenspiel landes- und bundesrechtlicher Normen.

Darüber hinaus kennt das geltende Recht unterschiedliche Typen der Stiftung, die ihrerseits verschiedenen Normsystemen unterliegen. Dies macht eine weitere Differenzierung erforderlich. In der folgenden Untersuchung wird daher zwischen der rechtsfähigen Stiftung des BGB (dazu unter a.), der rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts (dazu unter b.) sowie der unselbstständigen Stiftung (dazu unter c.) unterschieden.

a. Rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts

Die §§ 80 ff. BGB regeln die gesellschaftsrechtlichen Grundlagen des Stiftungszivilrechts, wie z.B. die Voraussetzungen des Entstehens oder – per Verweis auf Normen des Vereinsrechts – die organschaftliche Vertretung der rechtsfähigen Stiftung bürgerlichen Rechts. Ergänzt werden diese (bundesrechtlichen) Normen des BGB durch 16 Landesstiftungsgesetze.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Das oben erwähnte Nebeneinander von bundes- und landesrechtlichen Regelungen betrifft auch die Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung. Im Wesentlichen sind auf Bundesebene folgende Rechtsgrundlagen zu unterscheiden:

- Normen des BGB (§ 86 i.V.m § 27 Abs. 3 i.V.m. § 666 i.V.m §§ 259, 260 BGB)
- Normen des HGB (§§ 238 ff. HGB), ggf. i.V.m. dem PublG
- Aktien- und wertpapierrechtliche Publizitätspflichten
- BundesVwVfG⁴⁹

Neben diese Vorschriften treten auf Ebene der Bundesländer die jeweiligen Landesstiftungsgesetze sowie die landesrechtlichen Äquivalente der Verwaltungsverfahren- sowie Informationsfreiheitsgesetze.⁵⁰ Noch weiter geht das Hamburger Transparenzgesetz vom 19.6.2012,⁵¹ das die öffentlichen Stellen nicht nur zur Auskunft auf Antrag verpflichtet, sondern eine aktive Informationspflicht des Staates begründet, die allerdings durch eine Positivliste auf bestimmte Beschlüsse der Bürgerschaft u.ä. beschränkt ist und nicht das Stiftungsregister umfasst.

bb. Inhalt der Anforderungen

In der Darstellung der inhaltlichen Anforderungen soll zwischen Transparenz und Publizität im Allgemeinen (dazu unter (1)) und der

Rechenschaftslegung im Besonderen (dazu unter (2)) unterschieden werden.

(1) Transparenz und Publizität im Allgemeinen

(a) Landesrechtliche Regelungen

Im Gesellschaftsrecht dienen insbesondere Registersysteme als Informationsquelle für andere Teilnehmer am Rechts- und Wirtschaftsverkehr. In Ermangelung eines bundesrechtlich ausgestalteten Stiftungsverzeichnisses oder -registers finden sich grundlegende Regelungen der stiftungsrechtlichen Publizität auf Ebene des Landesrechts. Alle 16 Landesstiftungsgesetze enthalten Vorschriften über ein Stiftungsverzeichnis.⁵² Gemein ist allen landesrechtlichen Stiftungsverzeichnissen, dass die Offenlegung von Name, Sitz, Anschrift und Zweck der Stiftung vorgegeben ist.⁵³ Insoweit sind die landesrechtlichen Stiftungsverzeichnisse mit den übrigen im deutschen Recht bekannten Registersystemen vergleichbar.⁵⁴

Gänzlich anders stellt sich die Regelungslage bezüglich der Offenlegung von Informationen zur organschaftlichen Vertretung der Stiftung dar. Juristische Personen sind grundsätzlich verpflichtet, in dem für sie anwendbaren Register Informationen zur organschaftlichen Vertretung offenzulegen.⁵⁵ Eine solche allgemeingültige Verpflichtung für Stiftungen besteht weder im Bundes- noch im Landesrecht. Die einzelnen Landesstiftungsverzeichnisse beinhalten höchst unterschiedliche Angaben zur organschaftlichen Vertretung. Das Spektrum reicht diesbezüglich vom Fehlen sämtlicher Angaben bis zur Angabe einzelner Organmitglieder und deren Vertretungsbefugnissen. In der folgenden Tabelle wird ein Überblick über die nach den aktuellen Landesstiftungsverzeichnissen geltenden Offenlegungspflichten in Stiftungsverzeichnissen gegeben:

	Baden-Württemberg	Bayern	Berlin	Brandenburg	Bremen	Hamburg	Hessen	Mecklenburg-Vorpommern	Niedersachsen	Nordrhein-Westfalen	Rheinland-Pfalz	Saarland	Sachsen	Sachsen-Anhalt	Schleswig-Holstein	Thüringen
Name der Stiftung	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Zweck	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Sitz	X	X	56	X	X	57	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Anschrift	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Vertretungsorgan	X	X					X			X	X		X	X	X	X
Konkrete Organmitglieder							X			X						X
Vertretungsberechtigung		X					X			X			X	X	X	X
Gründungsdatum	X	X			X	X	X	X		X	X		X	X	X	X
Erlöschensdatum		X													X	X
Datum Satzungsänderung																X
Anfangsvermögen													X		X	
Rechtsform		X											X	X		
Name des Stifters		X					X									

56, 57

Zur Einsichtnahme in die Landesstiftungsverzeichnisse ist jedermann berechtigt; insbesondere machen die Landesstiftungsgesetze die Einsichtnahme nicht vom Vorliegen eines „berechtigten Interesses“ abhängig.⁵⁸ Dies betrifft aber nur die Einsicht in das allgemein zugängliche Stiftungsregister, wie dies auch beim Handelsregister der Fall ist. Dort besteht zudem auch ein Akteneinsichtsrecht in die der Eintragung zugrunde liegenden Schriftstücke, § 9 Abs. 1 S. 1 HGB, in welcher sich z.B. noch die Satzungen oder Gesellschafterlisten befinden. Ein solches erweitertes Einsichtsrecht ist dem Stiftungsregister fremd, so dass eine Einsicht in die Satzung nur nehmen kann, wer diese von der Stiftung freiwillig erhält. Allerdings sind auch die Gesellschafterverträge von Personengesellschaften nicht zum Handelsregister einzureichen, vgl. § 106 HGB.

Gemeinsam ist allen Landesstiftungsverzeichnissen, dass die Gesetze für die Eintragungen in den Landesstiftungsverzeichnissen keine Publizitätswirkung vorsehen,⁵⁹ wie dies für Eintragungen in Vereins-

Handels- oder Genossenschaftsregister gilt.⁶⁰ Auf die Richtigkeit der Eintragungen kann sich der Rechtsverkehr daher zunächst einmal nicht verlassen.

In der Literatur ist umstritten, ob die Eintragungen in Landesstiftungsverzeichnissen nicht wenigstens der – verglichen mit der Registerpublizität im Übrigen – eingeschränkten Publizitätswirkung des § 171 BGB unterliegen, weil die Stiftungen hierdurch eine öffentliche Bekanntmachung ihrer Vertretungsverhältnisse vorgenommen haben.⁶¹ Praktisch relevant wird diese Frage mit Blick auf die aktuelle Regelungslage jedoch nur in Hessen, Nordrhein-Westfalen und Thüringen: Die Stiftungsgesetze dieser Bundesländer sehen als einzige Landesstiftungsgesetze Eintragungen der konkreten Organpersonen sowie deren Vertretungsbefugnis vor, an die die Rechtsfolgen des § 171 BGB anknüpfen können. Zwar setzt der Vertrauensschutz über § 171 BGB voraus, dass der Vertragspartner Kenntnis von der Eintragung im Stiftungsregister hatte. Dies soll aber wie regelmäßig bei Eintragungen in ein öffentlich zugängliches Register zu vermuten sein.⁶²

Für die wirksame Information des Rechtsverkehrs sind nicht nur die im Rahmen der erstmaligen Eintragung mitzuteilenden Angaben von Bedeutung. Ebenso entscheidend ist die Frage, wie und ggf. welche Änderungen mitzuteilen sind, um die Aktualität der Stiftungsverzeichnisse zu gewährleisten. Weiterhin ist von Interesse, ob an einen Verstoß gegen derartige Pflichten Sanktionsmaßnahmen geknüpft werden können. Auch hier zeigt sich eine sehr unterschiedliche Regelungsdichte.

Bundesland	Rechtsgrundlage ⁶³	Art der Durchsetzung	Durchsetzbare Pflichten
Baden-Württemberg	§ 11 Abs. 1, 2 i.V.m. § 9 Abs. 2, § 41	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme) Ordnungswidrigkeit nach § 41 bei vorsätz- licher oder fahrlässiger Verletzung einer Mittelungspflicht	Zusammensetzung der Vertretungsorgane Änderung der Anschrift Ordnungswidrigkeit <u>nur</u> bei Verletzung der Anzei- gepflicht bzgl. Änderungen der Vertretungsorgane
Bayern	Art. 12 Abs. 4 i.V.m. Art. 4 Abs. 2 S. 3, Art. 18 i.V.m. Art. 32 BayVwZVG	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung nach Art. 4 Abs. 2 S. 3 hinsichtlich Änderung der Stiftungsau- schrift
Berlin	§§ 9 Abs. 4, 8 Abs. 1 Nr. 1	Anordnung der Aus- führung (§ 9 Abs. 4), Ersatzvornahme nur als Fremdvornahme, § 5 Abs. 2 BerlVwVerfG i.V.m. § 10 Bundes- VwVG	Änderung der Stiftungsau- schrift
Brandenburg	§§ 9 Abs. 2, 3 i.V.m. § 14 Abs. 3	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Bremen	§ 13 Abs. 4	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	nur Durchsetzung nicht eintragungspflichtiger Angaben, insb. Angaben zum vertretungsberechtig- ten Organ der Stiftung
Hamburg	§ 6 Abs. 2 S. 5 i.V.m. § 3 Abs. 3	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Hessen	§§ 13 Abs. 2, 14 Abs. 1 i.V.m. § 17a Abs. 2 S. 2	Ersatzvornahme als Selbstvornahme	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten

Mecklenburg-Vorpommern	§ 6 Abs. 2, 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Nr. 1	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme) Ordnungswidrigkeit nach § 12 bei vorsätz- licher oder fahrlässiger Verletzung einer Mitteilungspflicht	Mitteilung der Änderung der Anschrift i.Ü. nicht eintragung- pflichtige Daten Ordnungswidrigkeit bei unterlassener, falscher oder nicht rechtzeitiger Mittei- lung der Änderung der Anschrift
Niedersachsen	§ 13 Abs. 1, 2 i.V.m. § 17a Abs. 2 S. 2	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Nordrhein-Westfalen	§ 8 Abs. 2, 3 i.V.m. § 12 Abs. 2 S. 2	Ersatzvornahme (Selbst- oder Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten, die sich durch Maßnahmen der Stiftungsverwaltung ändern können
Rheinland-Pfalz	§ 9 Abs. 4 S. 4 i.V.m. S. 1 – 3 i.V.m. § 5 Abs. 3	Ersatzvornahme (nach Landesrecht sowohl Fremd- als auch Selbstvornahme, § 63 Abs. 1 RhPfVwVG)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Saarland	§ 13 Abs. 2	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Betrifft nur nicht eintra- gungspflichtige Angaben (Vertretungsorgane)
Sachsen	§ 7 Abs. 2, 3 i.V.m. § 8 Abs. 2	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Sachsen-Anhalt	§ 5 Abs. 3, § 7 Abs. 4 S. 1 i.V.m. § 71 SachsAnVwVG i.V.m. § 55 Abs. 1 SachsAn SOG § 14 Abs. 1 Nr. 1 SachsAnStiftG	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme) Ordnungswidrigkeit bei Unterlassen der Mitteilung von Ände- rungen bei der Zu- sammensetzung des Vorstandes	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten Zudem auch Mitteilungs- pflicht hinsichtlich der Zusammensetzung des Vorstandes (keine eintra- gungsfähige Tatsache)
Schleswig-Holstein	§ 15 Abs. 2 S. 3 i.V.m. § 12 i.V.m. § 238 SHVwG	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme)	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten
Thüringen	§ 12 Abs. 4 S. 4, S. 1 – 3, i.V.m. § 5 Abs. 3, § 19	Ersatzvornahme (Selbst- und Fremd- vornahme) Ordnungswidrigkeit nach § 19 bei vorsätz- licher oder fahrlässiger Verletzung einer Mitteilungspflicht	Mitteilung der Änderungen aller in das Register einzu- tragender Daten Ordnungswidrigkeit bei Verletzung einer dieser Pflichten

Die teilweise lückenhaften Regelungen der Offenlegung von Informationen, aus denen Dritte Hinweise auf die vertretungsberechtigten Organmitglieder einer Stiftung herleiten können, werden durch die landesrechtlichen **Vertretungsbescheinigungen** ergänzt. Einige Landesstiftungsgesetze regeln die Ausstellung von

Vertretungsbescheinigungen ausdrücklich. Soweit explizite gesetzliche Vorgaben fehlen, erwächst Stiftungen jedenfalls aus dem Grundrecht auf allgemeine Handlungsfreiheit ein Anspruch auf Ausstellung von Vertretungsbescheinigungen.⁶⁴ Die Vertretungsbescheinigungen werden durch die zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörden auf Antrag der Stiftung, in einigen Fällen auch auf Antrag Dritter ausgestellt.⁶⁵ Der formlose Antrag auf Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung ist von der Person/den Personen zu stellen, die nach der Stiftungssatzung zur Vertretung der Stiftung berechtigt ist/sind. Die Behörde prüft in der Regel, ob der Vorstand als vertretungsberechtigtes Organ entsprechend der Stiftungssatzung besetzt ist und ob die Amtszeiten noch nicht abgelaufen sind. Gibt es keine offenen Fragen, wird die Vertretungsbescheinigung ausgestellt. In dieser werden

- der Stiftungsname,
- der Sitz,
- Auszüge aus der aktuellen Fassung der Stiftungssatzung mit den Vertretungsregelungen und
- die vertretungsberechtigten Personen nebst Anschriften aufgeführt.

Die Vertretungsbescheinigung wird entsprechend den Amtszeiten der Vorstandsmitglieder befristet. Der Stiftung wird ein Exemplar des geösten und gesiegelten Dokuments zugesandt. Zusätzliche Ausfertigungen werden von der Stiftungsbehörde in der Regel nicht erstellt. Für die Ausstellung einer Vertretungsbescheinigung werden von steuerbegünstigten Stiftungen in der Regel keine Verwaltungsgebühren erhoben.

Diesen Vertretungsbescheinigungen kommt insbesondere im Grundbuch- und im Handelsregisterverfahren eine entscheidende Bedeutung als Legitimation des Stiftungsvorstandes zu.⁶⁶ Aus den Bescheinigungen muss das Organ erkennbar werden, das zur Vertretung der Stiftung berechtigt ist. Zudem müssen die Namen der konkreten Organpersonen angegeben werden. Weiterhin muss deutlich werden, ob Einzelvertretung, gemeinschaftliche Vertretung mit anderen Organmitgliedern oder Gesamtvertretung durch sämtliche Organmitglieder vorgesehen ist. Auch Befreiungen von § 181 BGB sowie etwaige in der Satzung vorgesehene

Beschränkungen der Vertretungsmacht müssen in der Vertretungsbescheinigung enthalten sein. Nach überzeugender Auffassung in der Literatur findet die Regelung des § 172 BGB analog Anwendung auf die Vertretungsbescheinigung.⁶⁷ Danach gilt, dass die Vertretungsmacht des Vorstandes solange bestehen bleibt (also fingiert wird), bis die Kundgebung der Vollmacht in derselben Weise, wie sie erfolgt ist, widerrufen wird, § 171 Abs. 2 BGB.

Einige Landesstiftungsgesetze sehen zudem vor, bestimmte Ereignisse in den jeweiligen amtlichen Anzeigenblättern bekanntzumachen. Dazu folgende Übersicht:

	Baden-Württemberg	Bayern	Berlin	Brandenburg	Bremen	Hamburg	Hessen	Mecklenburg-Vorpommern	Niedersachsen	Nordrhein-Westfalen	Rheinland-Pfalz	Saarland	Sachsen	Sachsen-Anhalt	Schleswig-Holstein	Thüringen
Tag der Entstehung/ Anerkennung der Stiftung	X		X	X			X		X			X	X	X	X	X
Erlöschen	X		X	X			X		X			X	X	X		X
Zusammenlegung	X						X		X			X	X		X	
Rechtsform													X			X
Änderung der Rechtsform				X			X									
Name der Stiftung													X			X
Änderung des Namens							X					X				X
Stiftungszweck (bei Entstehen)			X				X					X	X	X	X	X
Änderung des Stiftungszwecks							X		X				X			
Sitz (bei Entstehen)													X			X
Sitzverlegung							X		X			X	X		X	X
Name des Stifters													X	X		X

Elf Bundesländer haben ein **Informationsfreiheitsgesetz** erlassen.⁶⁸ Die jeweiligen Landesgesetze sehen übereinstimmend vor, dass jeder nach Maßgabe des Gesetzes Zugang zu amtlichen, d.h. bei Behörden befindlichen Informationen hat.⁶⁹ Unter derartigen Informationen verstehen die landesrechtlichen Regelungen übereinstimmend alle

schriftlich, elektronisch oder auf andere Weise festgehaltenen Gedankenverkörperungen. Voraussetzung ist, dass sie amtlichen Zwecken dienen.⁷⁰ Grundsätzlich fallen damit die bei der Stiftungsbehörde vorhandenen Informationen unter den Informationszugang nach dem jeweiligen Landesrecht. Allerdings sehen das Hamburger IFG⁷¹, das Thüringer IFG⁷² sowie die Landesstiftungsgesetze Nordrhein-Westfalens⁷³ und Sachsen-Anhalts⁷⁴ diesbezügliche Ausnahmen vor. Entweder wird – im Fall der Hamburger und Thüringer Landesinformationsfreiheitsgesetze – der Informationsanspruch gegen die Stiftungsbehörde ausgeschlossen oder es werden – wie im Fall der Stiftungsgesetze Nordrhein-Westfalens und Sachsen-Anhalts – die Unterlagen über die Stiftung, die der Stiftungsbehörde vorliegen, aus dem Anwendungsbereich des IFG herausgenommen. In diesen Bundesländern können sich Bürger daher nicht über Angelegenheiten der Stiftung auf der Grundlage des jeweiligen IFG informieren.

In den übrigen Bundesländern sehen die Informationsfreiheitsgesetze stets allgemein eine Ausnahme vom Informationsanspruch vor, wenn personenbezogene Daten betroffen sind.⁷⁵ Die Ausnahme wird relevant, wenn sich der Antrag auf Zugang zu amtlichen Informationen entweder auf die Person des Stifters oder aber die vertretungsberechtigten Organmitglieder einer Stiftung richtet. In diesen Fällen muss zwischen dem Informationsinteresse des jeweiligen Antragsstellers einerseits und den Rechten der betroffenen Person andererseits abgewogen werden. Soweit die vertretungsberechtigten Mitglieder der Stiftungsorgane betroffen sind, wird diese Abwägung zugunsten des Antragsstellers ausfallen: Die Mitglieder des Vertretungsorgans einer juristischen Person müssen ihre Identifikation wegen der Sicherheit des Rechtsverkehrs dulden.⁷⁶ Im Fall des Stifters wird man allerdings zu einem anderen Ergebnis kommen müssen. Die Bekanntgabe seines Namens oder sogar weitergehender Informationen sind für die Sicherheit des Rechtsverkehrs nicht von Bedeutung, da er innerhalb der Stiftung keine dem vertretungsberechtigten Organ gleichkommende Funktion im Verhältnis zu Dritten einnimmt.⁷⁷ Dieses Ergebnis entspricht auch der Rechtslage im Fall der Aufnahme des Stifters in das Stiftungsverzeichnis, wie es das Bayerische Landesstiftungsgesetz in Art. 4 Abs. 2 S. 2 vorsieht. Diese Eintragung kann der Stifter ausdrücklich verhindern. Entsprechend muss

ihm auch im Rahmen des Informationszugangs zu amtlichen Informationen dieses Recht zustehen.

Für *unselbstständige Stiftungen* gelten die ausdrücklich normierten Ausnahmen aber nicht. So hat das Verwaltungsgericht Aachen mit Urteil vom 17.4.2012 entschieden, dass die Verweigerung eines kommunalen Stiftungsträgers, über eine unselbstständige privatnützige Treuhandstiftung Auskünfte zu erteilen, gegen das Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen verstoße.⁷⁸ Die Stiftung hatte sich auf den Datenschutz berufen. Geklagt und Recht erhalten hatte ein Nachfahre des Urhebers einer Familienstiftung, da dieser herausfinden wollte, wie viele weitere Personen von der Stiftung Ausschüttungen beziehen können.

Ein Informationsanspruch aus **allgemeinem Verwaltungsrecht** kann aus § 29 VwVfG bzw. den jeweils entsprechenden landesrechtlichen Normen folgen. Zu bedenken ist aber, dass diese Auskunftsansprüche nicht gegenüber der Allgemeinheit bestehen, sondern auf die am Verwaltungsverfahren beteiligten Personen begrenzt sind. Der Begriff des „Beteiligten“ ist in § 13 VwVfG bzw. der jeweils korrespondierenden landesrechtlichen Norm definiert und erfasst nur solche Personen, die in einem öffentlich-rechtlichen Rechtsverhältnis zur Behörde stehen, sei es als Antragssteller oder Antragsgegner oder als Adressat eines Verwaltungsaktes. Neben der wohl eher zu verneinenden Frage, ob diese Norm daher eine Publizitätsnorm im hier verstandenen Sinne darstellt,⁷⁹ wird mit Recht darauf hingewiesen, dass der Anwendungsbereich dieser Normen eher überschaubar und ihre praktische Bedeutung begrenzt ist.⁸⁰

(b) Bundesrechtliche Vorgaben

Neben diesen speziellen landesrechtlichen Regelungen existieren allgemeine Vorschriften auf Bundesebene, nach denen Stiftungen zur Offenlegung bestimmter Informationen verpflichtet sein können.

Soweit eine Stiftung **Kaufmann im Sinne des § 1 HGB** ist, sie also ein Handelsgewerbe betreibt, ist sie zu Eintragungen in das Handelsregister verpflichtet, § 33 HGB. Der Inhalt der Eintragung ergibt sich aus § 33 Abs. 2 S. 2 HGB und enthält die Firma, den Sitz, den Gegenstand der Stiftung, die Mitglieder des Vorstandes und deren Vertretungsmacht sowie, falls vorhanden, besondere Bestimmungen über die Zeitdauer der

Stiftung. Als Anlage zur Anmeldung müssen die Satzung der Stiftung sowie die Urkunden über die Bestellung des Vorstandes beigelegt werden. Auf diese Eintragungen ist die in § 15 HGB geregelte Publizität des Handelsregisters vollumfänglich anwendbar.

Weiterhin ist eine Stiftung zur Eintragung bestimmter Angaben im Handelsregister verpflichtet, wenn sie **an einer offenen Handelsgesellschaft oder Kommanditgesellschaft beteiligt** ist. Der Umfang der Eintragungen ergibt sich in diesem Fall aus § 106 Abs. 2 HGB für die Beteiligung an einer OHG und wird für die Beteiligung als Kommanditist an einer KG durch die Regelung des § 162 Abs. 1 S. 1 HGB ergänzt. Die Rechtswirkungen der Eintragungen werden ebenfalls durch § 15 HGB determiniert. Eine Ausnahme gilt nach § 162 Abs. 2 HGB für die Eintragung eines Kommanditisten, auf die § 15 HGB gerade nicht anwendbar ist. Die Wirkungen der Eintragung werden in den §§ 172, 174, 176 HGB teilweise abweichend normiert.

Auch Stiftungen können **Unternehmen im Sinne des Konzernrechts nach § 20 AktG** sein,⁸¹ was Informationspflichten bezüglich der Beteiligung an Tochtergesellschaften auslöst. Der Begriff des Unternehmens ist dabei entsprechend der zu § 15 AktG geltenden Definition zu verstehen; es kommt mithin entscheidend auf das Vorliegen eines sog. Konzernkonfliktes an. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofes ist ein Aktionär erst dann Unternehmer im konzernrechtlichen Sinne, wenn er neben der Beteiligung an der Aktiengesellschaft anderweitige wirtschaftliche Interessenbindungen hat, die nach Art und Intensität die ernsthafte Sorge begründen, er könne wegen dieser Bindung seinen aus der Mitgliedschaft folgenden Einfluss auf die Aktiengesellschaft zu deren Nachteil ausüben.⁸² Eine bestimmte Rechtsform ist nicht vorgesehen; der Begriff des Unternehmens ist rechtsformneutral.⁸³ Eine Mitteilungspflicht entsteht in diesem Fall bei Erreichen, Über- oder Unterschreiten einer Beteiligungshöhe von 25 Prozent der Anteile an einer Aktiengesellschaft (§ 20 Abs. 1 AktG) oder einer Mehrheitsbeteiligung im Sinne des § 16 Abs. 1 AktG (§ 20 Abs. 4 AktG). Nach § 20 Abs. 6 AktG muss die Aktiengesellschaft, an der ein meldepflichtiges Unternehmen beteiligt ist, die Beteiligungshöhe in den Gesellschafterblättern mitteilen. Diese Fälle betreffen also Stiftungen als Träger von Aktiengesellschaften.

Eine ähnliche Offenlegungspflicht besteht im Fall der **Beteiligung an einer börsennotierten Aktiengesellschaft**. In § 21 WpHG sind diverse Meldeschwellen vorgesehen, bei deren Erreichen, Über- oder Unterschreiten eine Mitteilungspflicht des Aktionärs (in diesem Fall der Stiftung) ausgelöst wird. Der verpflichtende Inhalt der wertpapierrechtlichen Meldepflicht wird in § 21 Abs. 1 S. 1, Abs. 1a i.V.m. § 17 Abs. 1, 2 WpAIV bestimmt. Gemäß § 26 WpHG sind zudem die Emittenten der Aktien verpflichtet, die Informationen zu veröffentlichen, die ihnen aufgrund der Meldung gemäß § 21 WpHG zugekommen sind.

Eine Publizitätspflicht nach dem **BundesIFG**⁸⁴ besteht nicht: Die Stiftungsverwaltung ist Angelegenheit der jeweiligen Landesstiftungsaufsicht. Informationen über die Stiftungen können damit keine Informationen des Bundes sein.

Zu Offenlegungspflichten nach § 29 VwVfG vgl. bereits die Ausführungen zu den landesrechtlichen Äquivalenten, die hier sinngemäß gelten.

(2) Rechenschaftslegung im Besonderen als Ausprägung der internen Transparenz

Die Rechenschaftslegung der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts wird durch die qua Verweis anwendbaren Vorschriften des Auftragsrechts des BGB, § 86 S. 1 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB, die handelsrechtlichen Normen der Rechnungslegung, §§ 238 ff. HGB, sowie die Vorgaben der jeweils anwendbaren Landesstiftungsgesetze determiniert.

Bei der Betrachtung der Rechenschaftslegung ist zwischen der inhaltlichen Ausgestaltung der Rechnungslegung einerseits und den an die bereits erstellten Rechnungslegungswerke anknüpfenden Offenlegungsvorschriften andererseits zu differenzieren.

(a) Landesrechtliche Regelungen

Alle Landesstiftungsgesetze enthalten Regelungen über die Rechnungslegung der Stiftungen.⁸⁵ Diese gehen den allgemeinen Vorschriften des BGB vor, da diese als Voraussetzung der Ausübung der

Stiftungsaufsicht durch den jeweiligen Landesgesetzgeber diesem zur Ausgestaltung überlassen sind.⁸⁶ Eine Kollision des Landes- mit höherrangigem Bundesrecht ist daher nach herrschender Auffassung nicht gegeben.⁸⁷

Die Vorschriften über die Rechnungslegung der Stiftung finden sich in den jeweiligen Landesstiftungsgesetzen stets in engem Zusammenhang mit der von der zuständigen Behörde auszuübenden Stiftungsaufsicht. Aus diesem Zusammenhang lässt sich bereits auf den Zweck der Rechnungslegungsvorschriften schließen, die – anders als beispielsweise die Rechnungslegung nach dem Handelsrecht – nicht in erster Linie auf die Information der Gesellschafter oder der Gläubiger zielt, sondern der Stiftungsaufsicht die Kontrolle satzungskonformer Mittelverwendung ermöglichen soll.⁸⁸

Die Anwendbarkeit der landesrechtlichen Vorschriften wird durch zwei Voraussetzungen beschränkt: Zum einen finden die Vorschriften des entsprechenden Landesstiftungsgesetzes nur auf solche Stiftungen Anwendung, deren Sitz im räumlichen Anwendungsbereich des Gesetzes liegt. Zum anderen ist in einigen Landesstiftungsgesetzen der persönliche Anwendungsbereich eingeschränkt: Während in allen Bundesländern die Landesstiftungsgesetze für die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts gelten, sind nur in sieben Bundesländern auch die rechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts erfasst.⁸⁹ Einige Stiftungsgesetze sehen aber für solche rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, die sog. kirchliche oder privatnützige Stiftungen sind, Ausnahmen vor.⁹⁰

Die Rechnungslegungsvorschriften sind höchst unterschiedlich ausgestaltet. Dazu folgender tabellarischer Überblick:

Bundesland	Rechtsgrundlage Buchführung ⁹¹	Inhalt und Umfang der Buchführungspflicht	Rechtsgrundlage Jahresabschluss ⁹¹	Inhalt und Umfang des Jahresabschlusses
Baden-Württemberg	§ 7 Abs. 3	Rechnungsführung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	§ 9 Abs. 2 Nr. 3	Vorlage einer Jahresrechnung, einer Vermögensübersicht sowie eines Berichtes über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres
Bayern	Art. 16 Abs. 1 S. 1, 2	Ordnungsmäßige Buchführung, Buchführungsart kann im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen selbst gewählt werden	Art. 16 Abs. 1 S. 3	Vorlage eines Rechnungsabschlusses, einer Vermögensübersicht (= Jahresrechnung) sowie eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres; Stiftungs-
				aufsicht kann Prüfung durch Prüfungsverband, WP oder vereidigten Buchprüfer verlangen (Art. 16 Abs. 4)
Berlin	---	---	§ 8 Abs. 1 Nr. 2	Jahresbericht, bestehend aus: Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks und <u>entweder</u> Jahresrechnung mit Vermögensübersicht <u>oder</u> Prüfungsbericht nach § 8 Abs. 2 = Bericht einer Behörde der öffentlichen Verwaltung / Prüfungsverband / öffentlich bestellter WP oder WP-Gesellschaft, binnen 4 Monaten (Alt. 1) oder 8 Monaten (Alt. 2) nach Ende des Geschäftsjahres
Brandenburg	---	---	§ 6 Abs. 2	Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht und Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks; wird ein Gewerbe betrieben, zudem dessen Jahresabschluss; wird die Stiftung durch eine Behörde der öffentlichen Verwaltung/einen öffentlich bestellten WP oder WP-Gesellschaft geprüft, anstelle der Jahresabrechnung nur Prüfungsbericht; jeweils binnen 6 Monaten nach Ende des Rechnungsjahres
Bremen	---	---	§ 12 Abs. 2 Nr. 2	Auf Verlangen der Stiftungsbehörde Vorlage eines Berichtes über die Erfüllung des Stiftungszwecks und eine Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht
Hamburg	§ 4 Abs. 4 Hs. 2	Entsprechende Anwendung der Grundsätze ord-	§ 4 Abs. 4 Hs. 1, § 5 Abs. 2	Jährliche Erstellung einer Jahresrechnung mit Vermögensübersicht und Bericht über

		nungsmäßiger Buchführung		die Erfüllung des Stiftungszwecks; Vorlage der Jahresrechnung oder eines Prüfungsberichts eines öffentlich bestellten WP oder WP-Gesellschaft oder Prüfungsverbandes oder einer geeigneten Behörde; Vorlage binnen 6 Monaten (Alt. 1) oder 9 Monaten (Alt. 2)
Hessen	---	---	§ 7 Nr. 2	Vorlage einer ordnungsmäßigen Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht unter getrennter Ausweisung der Rücklagen sowie eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 9 Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres
Mecklenburg-Vorpommern	§ 4 Abs. 2 Nr. 2	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung	§ 4 Abs. 2 Nr. 2	Vorlage einer Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht und eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 9 Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres
Niedersachsen	---	---	§ 11 Abs. 3	Vorlage einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 5 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres
Nordrhein-Westfalen	---	---	§ 7 Abs. 1	Vorlage einer Jahresabrechnung mit einer Vermögensübersicht und eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 9 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres
Rheinland-Pfalz	---	---	§ 7 Abs. 4, § 9 Abs. 2	Erstellen einer Jahresrechnung mit einer Vermögensübersicht

				und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres; Vorlage bei der Stiftungsbehörde innerhalb von 9 Monaten
Saarland	---	---	§ 11 Abs. 2 S. 1 Nr. 2, S. 2	Vorlage einer Jahresrechnung mit Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres; insb. sind die Höhe des Stiftungsvermögens, der Zustiftungen sowie die Höhe und Verwendung der Erträge und der Zuwendungen zur Zweckverwirklichung auszuweisen
Sachsen	§ 4 Abs. 2	Buchführung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung	§ 6 Abs. 2	Vorlage eines Nachweises über die Erfüllung des Stiftungszwecks, die wertmäßige Erhaltung des Stiftungsvermögens und die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres, entweder durch Rechnungsabschluss mit Bericht über die Erfüllung des Stiftungszweckes oder Prüfungsbericht einer verwaltungseigenen Stelle staatlicher Rechnungsprüfung oder eines WP / einer WP-Gesellschaft oder eines Prüfungsverbandes oder gleichwertigen Person/Gesellschaft
Sachsen-Anhalt	---	---	§ 7 Abs. 5, 6	Rechnungsabschluss, bestehend aus einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks und einer Jahresrechnung mit Vermögensübersicht

				(Abs. 5); wird die Stiftung von einem Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer, WP-Gesellschaft oder Buchprüfungsgesellschaft, Prüferverband oder Behörde geprüft, statt der Jahresrechnung mit Vermögensübersicht der Prüfungsvermerk
Schleswig-Holstein	§ 4 Abs. 7	Ordnungsmäßige Buchführung über alle Einnahmen und Ausgaben sowie Veränderungen des Stiftungsvermögens	§ 10 Abs. 1 S. 1	Vorlage eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks mit ordnungsgemäßer Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht oder Prüfbericht einer Behörde, einer Einrichtung nach § 340k Abs. 2, 3 HGB, Prüfverbandes, öffentlich bestellten WP/WP-Gesellschaft oder vereidigten Buchprüfers / Buchprüfungsgesellschaft
Thüringen	---	---	§ 8 Abs. 4, § 12 Abs. 3 S. 3	Vorlage eines Jahresberichtes, aus dem Bestand und Veränderungen des Vermögens sowie die satzungsmäßige Mittelverwendung ersichtlich sind, und eines Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks binnen 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahres; ein solcher muss nicht erstellt werden, wenn die erforderlichen Angaben im Prüfungsbericht eines Prüfverbandes, WP/WP-Gesellschaft oder Behörde enthalten sind; Stiftungsaufsicht kann die Erstellung eines Jahresabschluss nach den §§ 242 – 256 HGB verlangen, wenn Art und Umfang der Geschäftstätigkeit dies erforderlich machen.

Die Vorschriften über die Rechnungslegung der Stiftungen nach den landesrechtlichen Stiftungsgesetzen sind – wie ein Blick auf die obige Tabelle zeigt – in den Bundesländern unterschiedlich ausgestaltet. Übereinstimmungen zwischen den Landesstiftungsgesetzen können nur in einigen Grundzügen gefunden werden. Diese beschränken sich darauf, dass Stiftungen nach Ablauf des Geschäftsjahres ein Rechnungslegungswerk bei der jeweils zuständigen Stiftungsbehörde vorlegen müssen. Anhand dieses „Jahresabschlusses“ überprüft die Aufsichtsbehörde die Erfüllung des Stiftungszwecks durch satzungs- und gesetzmäßige Mittelverwendung. Die bei der Stiftungsaufsicht einzureichenden Unterlagen enthalten meist folgende Bestandteile: eine

Jahresabrechnung, eine Vermögensübersicht sowie einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks.

Dagegen enthalten nicht alle Landesgesetze auch Aussagen über die Verpflichtung der Stiftungen, während des Geschäftsjahres laufende Aufzeichnungen vorzunehmen. Dort, wo eine solche ausdrückliche Verpflichtung fehlt,⁹² kann diese aber der in jedem Fall festgelegten Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses entnommen werden. Ohne laufende Aufzeichnungen ist eine derartige periodische Rechnungslegung nicht möglich.⁹³

Ein Blick in die Landesstiftungsgesetze zeigt, dass die Landesgesetzgeber trotz gleicher Zielrichtung zum Teil stark abweichende Terminologien verwenden, um die Rechnungslegung der Stiftung auszugestalten. So gebrauchen die Gesetze die Begriffe „Jahresabrechnung“, „Jahresabschluss“ und „Jahresrechnung“ zum Teil mit gleicher, häufig aber in höchst unterschiedlicher Bedeutung. Auffällig ist, dass kein Landesgesetzgeber eine Definition in das jeweilige Landesstiftungsgesetz aufgenommen hat, die z.B. der Definition der Bilanz in § 242 Abs. 1 HGB entspricht.

Trotz der Ähnlichkeit dieser Begrifflichkeiten mit dem handelsrechtlich geregelten „Jahresabschluss“ kann die aus dem HGB bekannte Definition nicht ohne weiteres übernommen werden.⁹⁴ Dies folgt aus den unterschiedlichen Zielen, die handels- und stiftungsrechtliche Rechnungslegung verfolgen. Hauptanliegen der handelsrechtlichen Rechnungslegung ist die Dokumentation und Rechenschaftslegung der wirtschaftlichen Verhältnisse gegenüber den Gesellschaftern und aktuellen sowie potenziellen Gläubigern. Die stiftungsrechtliche Rechnungslegung orientiert sich dagegen vor allem an den Aufgaben der Stiftungsaufsicht und stellt daher die Kontrolle der zweckgemäßen Mittelverwendung und der Erhaltung des Stiftungsvermögens in den Mittelpunkt.⁹⁵

Diese angesprochenen Zielsetzungen im Blick, müssen die laufenden Aufzeichnungen der Stiftungen de lege lata so ausgestaltet werden, dass sich aus ihnen ergibt, welche Einnahmen und Ausgaben aufgetreten sind, wie sich diese auf das Stiftungsvermögen ausgewirkt haben und vor allem, für welche Zwecke diese Einnahmen und Ausgaben getätigt worden sind. Die Art der Buchführung ist den Stiftungen teilweise ausdrücklich

freigestellt,⁹⁶ überzeugend ist es aber im Hinblick auf das soeben Gesagte, den Stiftungen dann auch die Wahl zwischen einer einfachen, einer doppelten oder der kameralistischen Buchführung zu erlauben, wenn das Landesstiftungsgesetz eine Buchführungspflicht enthält.⁹⁷ In der Literatur ist umstritten, ob mit den – teils pauschalen – Verweisen die im HGB kodifizierten und in der BFH-Rechtsprechung konkretisierten Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfasst werden⁹⁸ oder ob die Normen die Grundsätze der Kameralistik für anwendbar erklären.⁹⁹

Einigkeit besteht allerdings darüber, dass jedenfalls solche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung einbezogen werden sollen, die sich auf Formales beziehen. Unter den formalen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung sind die Grundsätze der Klarheit, der Übersichtlichkeit, der Richtigkeit und Vollständigkeit der Dokumentation, das Belegprinzip und die formelle Bilanzkontinuität zu verstehen.¹⁰⁰ Der Jahresabschluss muss als Zusammenfassung und Ergebnis dieser Aufzeichnungen einen Überblick über die Tätigkeiten der Stiftung erlauben.¹⁰¹

Die Landesstiftungsgesetze enthalten keine Verpflichtung zur Offenlegung der erstellten Rechnungslegungswerke gegenüber der Öffentlichkeit. Vielmehr fordern sie – entsprechend ihrer Zielsetzung als Teil der Stiftungsaufsicht – nur die Offenlegung der Rechnungslegung gegenüber der zuständigen Stiftungsbehörde. Sie sind daher ein Beispiel für die Ausgestaltung der Rechenschaftspflicht der Stiftungen gegenüber externen Stellen (interne Transparenz), den Stiftungsaufsichtsbehörden, stellen aber keine Publizität im Sinne einer externen Transparenz gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit dar.

(b) Bundesrechtliche Regelungen

Das Stiftungsrecht des BGB erklärt durch die Verweisung des § 86 S. 1 BGB Teile des Vereinsrechts für anwendbar, unter anderem die §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB. Aus diesen Regelungen ergibt sich die bürgerlich-rechtliche Verpflichtung der Stiftungsorgane zur Auskunftserteilung und Rechenschaftslegung über die Angelegenheiten der Stiftung.

Die Vorschriften des BGB, die im Vergleich zu den handelsrechtlichen, aber auch zu den in den Landesstiftungsgesetzen getroffenen Regelungen

allenfalls als Mindeststandard bezeichnet werden können,¹⁰² gelten jedoch gegenüber den Regelungen in den Landesstiftungsgesetzen nur subsidiär.¹⁰³ Zu beachten ist auch, dass in § 86 S. 1 Hs. 2 BGB die Anwendbarkeit des § 27 Abs. 3 BGB ausdrücklich als dispositiv bezeichnet wird; die Stiftungssatzung kann daher abweichende Regelungen treffen. Die Vorschriften des BGB fordern von der Stiftung Auskunftserteilung und Rechenschaftslegung (§ 86 S. 1 i.V.m. § 27 Abs. 3 i.V.m. § 666 BGB). Konkretisiert werden diese Pflichten durch die §§ 259, 260 BGB, die eine geordnete Zusammenstellung über Einnahmen und Ausgaben sowie ein Verzeichnis des Vermögens vorschreiben. Da Stiftungen auf Dauer angelegt sind, bedarf es einer periodischen Rechenschaftslegung.¹⁰⁴ Während der einzelnen Abrechnungsperioden, die meist dem Geschäftsjahr entsprechen, sind laufende Aufzeichnungen zu führen, um die abschließende Rechnungslegung erstellen zu können.¹⁰⁵ Die Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben muss „geordnet“ sein (§ 259 Abs. 1 BGB). Dies bedeutet, dass die Rechnungslegung einer Gestaltung bedarf, die einen Überblick über das Ergebnis sowie dessen Nachvollziehbarkeit gewährleistet.¹⁰⁶ Zudem ist die Erstellung eines Vermögensverzeichnisses erforderlich, da der Zweck der Stiftung auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens angelegt ist.¹⁰⁷ In diesem hat der Vorstand einen Überblick über alle wichtigen Ereignisse des Berichtszeitraumes zu geben und dabei insbesondere über die Art und Weise der Erfüllung des Stiftungszwecks Rechenschaft abzulegen.¹⁰⁸

Im Gegensatz zu den auf jede rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts anwendbaren Vorschriften des BGB finden die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften – und damit auch die entsprechenden Publizitätspflichten – nur auf Kaufleute im Sinne des §§ 1 ff. HGB Anwendung.¹⁰⁹ Stiftungen können grundsätzlich einen kaufmännischen Gewerbebetrieb betreiben. Rechtsgrundlage der handelsrechtlichen Rechnungslegung sind die im Ersten Abschnitt des Dritten Buches des HGB befindlichen §§ 238 – 263 HGB, die für alle Kaufleute und abhängig von deren Rechtsform gelten. Im Grundsatz nicht einschlägig sind dagegen die ergänzenden Vorschriften des Zweiten Abschnitts des Dritten Buches, die nur für Kapitalgesellschaften gelten.

Die Vorschriften der §§ 264 – 335b HGB können allerdings dann auf die

Stiftung Anwendung finden, wenn diese zur Rechnungslegung nach den Vorschriften des Publizitätsgesetzes verpflichtet ist (§ 1 PublG), dessen Erster Abschnitt die Vorschriften der §§ 264 – 335b HGB größtenteils für sinngemäß anwendbar erklärt.

Grundsätzlich sind Stiftungen, die aufgrund eines von ihnen betriebenen Gewerbes in das Handelsregister eingetragen werden müssen, zur Buchführung und Rechnungslegung nach den §§ 238 – 263 HGB verpflichtet. Nach diesen Vorschriften ist eine ordnungsmäßige Buchführung und die Erstellung eines Inventars erforderlich (§§ 238 – 241 HGB). Zudem müssen eine Eröffnungsbilanz und ein Jahresabschluss erstellt werden (§§ 242 – 256 HGB). Die im Rahmen der Rechnungslegung erstellten Dokumente müssen von der Stiftung für sechs bzw. zehn Jahre ordnungsgemäß aufbewahrt werden (§§ 257 – 263 HGB).

Im Handelsregister eingetragene Stiftungen sind verpflichtet, über ihre Geschäfte Buch zu führen und damit die – teils kodifizierten, teils nicht kodifizierten – Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung¹¹⁰ zu beachten (§ 238 HGB). Zudem muss ein Inventar erstellt werden (§ 240 HGB), aus dem die der Stiftung zurechenbaren Vermögensgegenstände sowie deren Wert ersichtlich werden. Der Kaufmann ist darüber hinaus zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz sowie einer korrespondierenden Schlussbilanz am Ende jedes Geschäftsjahres verpflichtet (§ 242 Abs. 1 HGB). Am Schluss jedes Geschäftsjahres ist darüber hinaus auch eine Gewinn- und Verlustrechnung (im Folgenden: *GuV-Rechnung*) aufzustellen. Bilanz und GuV-Rechnung bilden den Jahresabschluss des Kaufmanns (§ 242 Abs. 3 HGB). Die Bilanz muss dabei den Vorschriften der §§ 246 ff. HGB entsprechen und inhaltlich zumindest in Anlage- und Umlaufvermögen, Eigenkapital, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten gegliedert sein (§ 247 HGB). Für die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden sind die Bewertungsvorschriften der §§ 252 ff. HGB zu beachten, insbesondere gelten die Grundsätze der Bilanzidentität, des Imparitätsprinzips sowie des Realisationsprinzips.¹¹¹

Der Zweite Abschnitt des Dritten Buches des HGB enthält ergänzende Vorschriften für die Rechnungslegung der Kapitalgesellschaften, die auf die Stiftung grundsätzlich keine Anwendung finden. Allerdings gelten die meisten dieser Vorschriften sinngemäß, wenn die Stiftung dem

Publizitätsgesetz unterliegt (§ 1 PublG).

Besondere Bedeutung kommt den in § 266 ff. HGB aufgeführten Vorschriften über die Gliederung der Bilanz zu, die je nach Größe der betroffenen Gesellschaft variieren und anders als die allgemeinen Vorschriften der §§ 238 ff. HGB sehr detaillierte Vorgaben enthalten. Entsprechendes gilt für die Gliederung der GuV-Rechnung (§§ 275 ff. HGB). Darüber hinaus ist neben den bereits nach den §§ 238 – 263 HGB erforderlichen Unterlagen ein Anhang zu erstellen, in dem der vorgelegte Jahresabschluss zu erläutern ist. Der Inhalt ergibt sich dabei aus den §§ 284 ff. HGB. Weiterhin muss ein entsprechender Lagebericht verfasst werden, in dem über den Jahresabschluss hinausgehende Angaben zum Geschäftsverlauf und zur Lage der Gesellschaft erforderlich sind, die zusätzliche Orientierung über die Leistungsmerkmale und den Charakter der erklärenden Gesellschaft geben sollen (§ 289 HGB).

Die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften enthalten keine Verpflichtung zur Offenlegung der Rechnungslegung. Eine solche findet sich nur im Handelsgesetzbuch (§ 325 Abs. 1 S. 1 HGB). Allerdings gilt diese Vorschrift nur für Stiftungen, die dem Publizitätsgesetz unterliegen, da § 325 Abs. 1 S. 1 HGB nur Kapitalgesellschaften und bestimmte mit Kapitalgesellschaften verbundene Personengesellschaften erfasst. Um der Offenlegungspflicht zu entsprechen, ist der Jahresabschluss elektronisch beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen. Dieser veröffentlicht den Jahresabschluss. Im Übrigen dienen die von einer Stiftung zu erstellenden Rechnungslegungswerke nur der internen bzw. behördlichen Revision und sind daher nicht für die Veröffentlichung bestimmt. Auch hier handelt es sich daher um eine Rechenschaftspflicht der Stiftungen nach innen, da die Voraussetzungen des PublG, das allein Publizität im Sinne einer externen Transparenz gegenüber der allgemeinen Öffentlichkeit herstellt, in aller Regel nicht erfüllt sind.

(c) IDW-Prüfungsstandards und Stellungnahmen zur Rechnungslegung

Von großer praktischer Bedeutung sind die vom *Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)* herausgegebenen Standards zur Rechnungslegung. Bei diesen handelt es sich nicht um Rechtsvorschriften, die Standards des IDW richten sich vielmehr nur an die Angehörigen des

Berufstandes der Wirtschaftsprüfer, haben aber auch diesen gegenüber keine rechtliche Verbindlichkeit.¹¹² Für die Stiftung hat das IDW sowohl Stellungnahmen zu den Standards der Rechnungslegung (IDW PS 740)¹¹³ als auch zur Prüfung von Stiftungen (IDW RS HFA 5)¹¹⁴ aufgestellt. Obwohl es sich bei den IDW-Standards nicht um Rechtsvorschriften handelt, sollen deren Inhalt und Umfang angesichts ihrer großen praktischen Bedeutung kurz betrachtet werden.

In der Stellungnahme IDW RS HFA 5 äußert sich das IDW zur Rechnungslegung der rechtsfähigen Stiftung des bürgerlichen Rechts.¹¹⁵ Ausgangspunkt der Betrachtungen ist, dass die Rechnungslegung der Stiftung die ihr zukommenden Zwecke nur dann erfüllen kann, wenn sie ein zutreffendes, vollständiges und klares Bild der Vermögenslage vermittelt.¹¹⁶ Die gesetzlich zugelassenen Formen der Rechnungslegung sind nicht in gleicher Weise geeignet, Rechenschaft über die Erreichung der Stiftungszwecke zu geben.

Unabhängig von der konkreten Ausgestaltung der Rechnungslegung (dazu sogleich) empfiehlt das IDW für jegliche Art der Rechnungslegung der Stiftung die Einhaltung der folgenden Grundsätze:¹¹⁷

- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Klarheit und Übersichtlichkeit,
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot,
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldenposten,
- vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden,
- Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit sowie
- Fortführung der Tätigkeit.

Hat die Stiftung keinen Jahresabschluss aufzustellen, der kaufmännischen Grundsätzen entspricht, so kann die Rechnungslegung der Stiftung durch eine Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung erfolgen.¹¹⁸ Die Stellungnahme des IDW enthält für diese eine Gliederung, auf die an dieser Stelle verwiesen sei.¹¹⁹

Soweit ein kaufmännischer Jahresabschluss zu erstellen ist, legt das IDW detaillierte Anforderungen an die Rechnungslegung fest. Hinsichtlich der

Gliederung erfordert eine ordnungsgemäße Rechnungslegung nach Ansicht des IDW jedenfalls den gesonderten Ausweis des Anlage- und Umlaufvermögens, des Eigenkapitals, der Schulden sowie der Rechnungsabgrenzungsposten.¹²⁰ Diese Anforderungen erweitern sich, wenn die Stiftung nach den Vorschriften für Kapitalgesellschaften Rechnung legen muss oder die Stiftung ihrer Größe nach einer Kapitalgesellschaft so nahe kommt, dass die Gliederung nach § 266 HGB sinnvoll und notwendig erscheint, um die Ziele der Rechnungslegung zu erreichen.¹²¹ Bezüglich des Eigenkapitalausweises empfiehlt das IDW die Aufteilung in das Stiftungskapital, die Ergebnisrücklagen und einen Mittelvortrag. Der gesonderte Ausweis des Stiftungskapitals ermöglicht den Nachweis, dass selbiges entsprechend den stiftungsrechtlichen Vorschriften erhalten wurde.¹²² Auch für die Bewertung der einzelnen Positionen sieht die Stellungnahme des IDW Grundsätze vor, wie z.B. den Grundsatz der Einzelbewertung, die Einhaltung des Imparitäts- und Realisationsprinzips oder der Bewertungsstetigkeit.¹²³

Im Standard PS 740 legt das IDW vier Prüfungsgegenstände fest, die jedenfalls dann gelten, wenn das jeweilige Landesstiftungsgesetz nichts Abweichendes bestimmt. Gegenstände der Prüfung sollen danach sein:

- die Erhaltung des Stiftungsvermögens,
- die satzungsgemäße Verwendung der Stiftungsmittel,
- die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung und
- die Einhaltung der Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts, falls die Stiftung gemeinnützig im Sinne der AO ist.

Zudem werden auch die Anforderungen präzisiert, die an die Gliederung und den Inhalt des über die Prüfung zu verfassenden Prüfungsberichts zu stellen sind. In diesem ist insbesondere zur Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, des Jahresabschlusses sowie der im Übrigen geprüften Unterlagen Stellung zu nehmen. Dabei ist die Bilanz zu erläutern und darzustellen, auf welcher Grundlage der Nachweis des Vermögens und dessen Bewertung erfolgen. Schwerpunkte einer solchen Erläuterung können die Rechnungslegung über Zustiftungen und andere Zuwendungen, der Ansatz und die Bewertung des Grundstockvermögens, die Behandlung der Gewinne und Verluste aus Vermögensumschichtungen und die

Zusammensetzung und Entwicklung des Stiftungskapitals sein.¹²⁴ Das IDW empfiehlt darüber hinaus, im Anhang zum Prüfungsbericht Darstellungen der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse und deren Veränderungen aufzunehmen.¹²⁵ Die Darstellung der rechtlichen Verhältnisse soll dabei Auskunft geben über die Genehmigung der Stiftung, den wesentlichen Inhalt des Stiftungsgeschäfts und der Satzung, die Art der Stiftungsorgane sowie den Umfang ihrer Vertretungsmacht, die zuständige Stiftungsaufsicht, die Mitgliedschaft in einem Verband, besondere Beschlüsse der Stiftungsorgane z.B. über langfristige Verpflichtungen oder genehmigungsbedürftige Rechtsgeschäfte sowie über besondere Vertragsverhältnisse der Stiftung.¹²⁶ Die Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse kann sich insbesondere auf die wesentlichen Stiftungsaktivitäten, die Tätigkeitsberichte der Stiftungsorgane, die Mittelverwendungsrechnung, die Kennzahlen der Bilanzstruktur sowie die Erfolgs- und Finanzierungskennzahlen beziehen.¹²⁷

Über die Prüfung ist ein den Anforderungen des IDW PS 400 entsprechender Bestätigungsvermerk zu erteilen.¹²⁸ Dieser beinhaltet ein ausschließlich auf die Rechnungslegung bezogenes Gesamturteil des Abschlussprüfers, es sei denn, der Bestätigungsvermerk ist aufgrund anderer gesetzlicher Vorschriften, insbesondere solcher der Landesstiftungsgesetze, zu erweitern.¹²⁹

Die Stellungnahme IDW RS HFA 5 zur Rechnungslegung von Stiftungen ist überarbeitet und im Dezember 2013 vom Hauptfachausschuss (HFA) neu verabschiedet worden.¹³⁰ Die Landesstiftungsgesetze schreiben vor, dass das Stiftungsvermögen zu erhalten ist, ohne näher zu erläutern, was darunter zu verstehen ist. Die Stellungnahme zur Kapitalerhaltung differenziert nun zwischen unterschiedlichen Kapitalerhaltungskonzeptionen. Das Stiftungsvermögen kann gegenständlich in Form konkreter Aktiva oder wertmäßig zu erhalten sein, worüber das auf der Passivseite ausgewiesene Stiftungskapital eine Aussage trifft. Eine reale Kapitalerhaltung wird nach herrschender, zutreffender Meinung vom Gesetz nicht gefordert, allerdings sollte nach Auffassung der Stellungnahme des IDW eine solche durch den Vorstand angestrebt werden, da sonst die Ertragskraft der Stiftung stetig abnehme. Die Stellungnahme gibt Hinweise zur Erarbeitung eines

Kapitalerhaltungskonzepts.

Wie auch schon in der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen (IDW RS HFA 21) präferiert das IDW auch für Stiftungen nun das Umsatzkostenverfahren, also eine Gliederung nach Funktionsbereichen anstelle von Primärkosten. Anstelle der im HGB genannten und auf Industrieunternehmen zugeschnittenen Funktionsbereiche „Herstellung“, „Vertrieb“ und „Verwaltung“ schlägt das IDW die Bereiche „Projektaufwendungen“, „Werbeaufwendungen“ und „Allgemeine Verwaltungsaufwendungen“ vor. Das Umsatzkostenverfahren sei, zumindest für die klassischen Stiftungen, welche im Wesentlichen Projekte durchführen oder fördern, aussagekräftiger als das Gesamtkostenverfahren. Für Anstaltsstiftungen bleibt es beim Gesamtkostenverfahren. In der Praxis wird die Anwendung des Umsatzkostenverfahrens als für die gemeinnützigen Organisationen zu aufwendig kritisiert.¹³¹

Neu geregelt ist die Gliederung des Eigenkapitals:

- A. Eigenkapital
 - I. Stiftungskapital
 - 1. Errichtungskapital
 - 2. Zustiftungen
 - II. Rücklagen
 - 1. Kapitalrücklage
 - 2. Ergebnisrücklagen
 - III. Umschichtungsergebnisse
 - IV. Ergebnisvortrag

Als zu erhaltendes Stiftungskapital werden nur noch das Errichtungskapital und spätere Zustiftungen ausgewiesen. Umschichtungsergebnisse werden demgegenüber nun als separater Posten innerhalb des Eigenkapitals gezeigt. Damit gehören diese nicht mehr zum dauerhaft zu erhaltenden Stiftungsvermögen. Da jedoch nach geltendem Stiftungsrecht Gewinne aus der Umschichtung des Grundstockvermögens grundsätzlich wieder dem Vermögen zugeführt werden müssen und nicht für satzungsmäßige Ausschüttungen zur Verfügung stehen, wird diese Einordnung kritisiert.¹³² Bemängelt wird zudem, dass gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben keine Auswirkungen auf den

stiftungsrechtlichen Jahresabschluss haben sollen, so dass z.B. bei der Gliederung des Eigenkapitals eine auch gemeinnützigkeitsrechtlich zulässige Darstellung der Rücklagen nicht vorgesehen ist.¹³³ Dies sei nicht überzeugend, weil die steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO bei steuerbegünstigten Stiftungen zu den zwingenden Bestandteilen der Satzung gehören, die auch der Stifter in seinen Willen aufgenommen hat.¹³⁴

Neu ist der Ausweis einer Kapitalrücklage. Diese soll Fälle aufgreifen, in denen der Stifter der Stiftung Mittel zuwendet, die weder zeitnah verwendet werden sollen noch dauerhaft zu erhaltendes Stiftungskapital darstellen, etwa zum Ausgleich von Verlusten im Stiftungskapital oder zur Sicherstellung einer realen Kapitalerhaltung.

Das IDW empfiehlt eine Einnahmen-/Ausgabenrechnung mit einer Vermögensübersicht anstelle einer Bilanzierung nur für kleine Stiftungen mit überschaubaren Verhältnissen. Für die Einnahmen-/Ausgabenrechnung hat das IDW bisher eine Darstellung in Anlehnung an eine Kapitalflussrechnung vorgeschlagen. Alternativ wird nun auch eine Darstellung in Anlehnung an die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG genannt, bei welcher z.B. längerfristige Investitionen nicht als Abfluss von Zahlungsmitteln, sondern über Abschreibungen gezeigt werden.

Die Vermögensübersicht wurde entschlackt und enthält nun folgende Gliederung:

Vermögensgegenstände

- Immaterielle Vermögensgegenstände

- Sachanlagen

- Finanzanlagen

- Zahlungsmittel

- Übrige Vermögensgegenstände

Eigenkapital und Schulden

- Eigenkapital

- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten

- Übrige Verpflichtungen

Für die Bewertung innerhalb der Vermögensübersicht werden die Ansätze

des Handelsrechts präferiert, es sei allerdings auch im Ganzen eine Bewertung zu Zeitwerten zulässig.

Das IDW listet neuerdings auf, welche Informationen der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks nach Landesstiftungsrecht enthalten solle: Ausführungen zu den geförderten Zwecken, eine Erläuterung zu den geplanten, bewilligten und ausgezahlten Mitteln, Ausführungen zur Kapitalerhaltung sowie wesentliche Beschlüsse der Organe.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen und Größenklassen

Die Regelungen des BGB sind auf alle Stiftungen bürgerlichen Rechts gleichermaßen anwendbar.

Im Bereich der Rechnungslegung gilt, dass die Vorschriften der §§ 264 – 325 HGB nur anwendbar sind, wenn eine Stiftung die Vorgaben des § 1 PublG erfüllt, da Publizität von Bilanzen nur für Kapitalgesellschaften und bestimmte mit Kapitalgesellschaften verbundene Personengesellschaften angeordnet wird. Dem Publizitätsgesetz können nur rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts unterfallen, die ein Gewerbe betreiben (§ 3 Abs. 1 Nr. 4 PublG). Zudem müssen von den in § 1 Abs. 1 PublG festgelegten drei Tatbeständen mindestens zwei erfüllt sein, und zwar für drei aufeinander folgende Geschäftsjahre. Die Stiftung muss also entweder eine Bilanzsumme von mehr als 65 Millionen Euro, einen Umsatzerlös von mehr als 130 Millionen Euro oder im Schnitt mehr als 5.000 Arbeitnehmer aufweisen. Während die Bilanzsumme von einigen großen Stiftungen erreicht werden kann, weisen diese kaum die erforderliche Zahl von Arbeitnehmern auf. Immerhin hat die statistische Auswertung ergeben, dass 0,8 Prozent aller Stiftungen zwischen 501 und 5.000 Beschäftigte aufweisen (s.o. S. 32). Ob man von Umsatzerlösen bei von ihren Erträgen lebenden Förderstiftungen sprechen kann, ist zweifelhaft. Hier wären wohl nur operativ handelnde Unternehmensstiftungen betroffen.¹³⁵ Derartige unmittelbar ein Unternehmen betreibende Stiftungen gibt es in Deutschland kaum, vor ihrer Umwandlung in eine Beteiligungsträgerstiftung war die Carl Zeiss Stiftung ein Beispiel hierfür.¹³⁶

Aus dem Zweiten Abschnitt des Publizitätsgesetzes können sich weitergehende Verpflichtungen zur Rechnungslegung ergeben, wenn die Stiftung als Mutterunternehmen eines Konzerns anzusehen ist und die weiteren Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 PublG erfüllt sind, wobei die Werte der einzelnen Tochtergesellschaften in der Konzernrechnungslegung gesamt betrachtet werden. Hierzu müssen für drei aufeinander folgende Konzernabschlussstichtage mindestens zwei von drei Merkmalen zutreffen (Bilanzsumme der Konzernbilanz übersteigt 65 Millionen Euro, Umsatzerlöse der Konzern-GuV übersteigen 130 Millionen Euro, der Konzern beschäftigt durchschnittlich mehr als 5.000 Arbeitnehmer). Das LG München geht allerdings in seinem ADAC-Beschluss davon aus, dass die bloße Holdingeigenschaft eines Vereins als Mutterunternehmen von gewerblichen Tochtergesellschaften noch keine Konzernrechnung und entsprechende Publizität begründet,¹³⁷ obwohl die Vorschrift über die Konzernpublizität Vereine oder Stiftungen nicht explizit ausnimmt, vgl. § 11 PublG. Übertragen auf Stiftungen müsste dasselbe gelten, die Frage wird allerdings soweit ersichtlich nicht diskutiert.

Die Anwendung der Stellungnahme des IDW zu Stiftungen betrifft nur diejenigen Stiftungen, die freiwillig eine Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer vornehmen lassen, da der Standard nur die Wirtschaftsprüfer verpflichtet (s.o). Der IDW beschränkt die Anwendung handelsrechtlicher Buchführungsgrundsätze auf „größere“ Stiftungen oberhalb bestimmter Schwellenwerte: „Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach Doppik geführten kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abgegrenzter Stiftungsergebnisse wird allen größeren Stiftungen, die in einem wesentlichen Umfang Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen, Abgrenzungsposten und Anlagevermögen zu verzeichnen haben, dringend nahegelegt, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Bilanzierung auszugestalten, wobei zumindest die Anwendung der Vorschriften des Ersten Abschnitts des Dritten Buches des HGB (§§ 238 – 263 HGB), die für alle Kaufleute Geltung haben, erforderlich ist.“¹³⁸ Hüttemann kritisiert demgegenüber, dass eine

Orientierung an den Größenklassen in § 267 HGB nicht geboten sei, sondern sich das IDW mangels eigener Normsetzungskompetenz schlicht an vorhandenen gesetzlichen Wertungen orientiert.¹³⁹ So verfügen nur 8 Prozent der Stiftungen über Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro (s.o. S. 32) und daher dürfte nur eine noch geringere Zahl von Stiftungen die Größenklasse der kleinen Kapitalgesellschaften mit 9.680.000 Euro Umsatzerlösen übersteigen.

Einzelne Sonderfälle können sich aus den von einer Stiftung verfolgten Tätigkeiten ergeben. So gelten z.B. für Pflegeeinrichtungen die in der Pflege-Buchführungsverordnung¹⁴⁰ festgelegten besonderen Rechnungslegungs- und Buchführungspflichten (hierzu siehe unten).

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Entsprechend dem engen Adressatenkreis der Rechnungslegungsvorschriften des PublG fallen Stiftungen nur als große, unmittelbar tätige Unternehmensstiftungen unter die Offenlegungspflicht nach § 325 Abs. 1 HGB. Drei von vier deutschen Stiftungen haben einer aktuellen Studie zufolge ein Vermögen von weniger als einer Million Euro,¹⁴¹ gleichzeitig gibt es aber auch Stiftungen mit mehreren 100 Millionen Euro Stiftungskapital. Noch nicht einmal die großen, kapitalfundierten Stiftungen, aber erst recht nicht die vielen kleinen Stiftungen, die weniger von den Erträgen ihres Stiftungskapitals, sondern von laufenden Zuwendungen Dritter (z.B. Spenden oder öffentlichen Zuschüssen, vgl. S. 33 zum Finanzierungsmix bei Stiftungen) oder der ehrenamtlichen Mitarbeit leben, fallen unter die Vorgaben des PublG.

Auch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 1 HGB, der einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, führen die Stiftungen meist nicht unmittelbar, sondern in der Regel als selbstständige Tochtergesellschaften.

b. Rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Stiftungen des öffentlichen Rechts sind als Errichtungen der mittelbaren Staatsverwaltung von den teilweise in Landesstiftungsgesetzen angeführten öffentlichen Stiftungen zu unterscheiden.¹⁴² Soweit nicht im Landesrecht ausdrücklich bestimmt, finden lediglich die §§ 87, 88 BGB auf diese Stiftungen analoge Anwendung.¹⁴³ Dementsprechend beschränkt sind auch die Normen des Zivilrechts, die Transparenzanforderungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts stellen.

bb. Inhalt der Anforderungen

Soweit die von den Landesstiftungsgesetzen in Bezug genommenen Normen des allgemeinen Zivil- und öffentlichen Rechts bereits im Zusammenhang mit der Stiftung bürgerlichen Rechts behandelt wurden, sei auf die obigen Ausführungen zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen. Im Übrigen werden die Stiftungen des öffentlichen Rechts durch die Landes- und Bundesrechnungshöfe kontrolliert.¹⁴⁴

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

In einigen Ländern, bspw. in Hessen, finden die Vorschriften über die allgemeine zivilrechtliche Rechnungslegung Anwendung auch auf Stiftungen des öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 3 HessStiftG i.V.m. § 86 S. 1 BGB i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB). Gleiches gilt in Rheinland-Pfalz, § 10 RhPfStiftG, wo aufgrund des Verweises auch die Vorschriften über das Stiftungsverzeichnis gelten. Ebenso sind aufgrund § 12 i.V.m. §§ 1, 8 SachsStiftG die Vorschriften des Stiftungsverzeichnisses in Sachsen auf Stiftungen des öffentlichen Rechts anwendbar. Auch in Thüringen sind Stiftungen des öffentlichen Rechts in das Stiftungsverzeichnis einzutragen, § 3 Abs. 1, 2 i.V.m. § 5 ThürStiftG.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Zahlenmaterial zur Verbreitung von öffentlich-rechtlichen Stiftungen ist wegen der Zersplitterung auf Bund und Länder und weil diese in den

meisten Bundesländern nicht in die Stiftungsverzeichnisse aufzunehmen sind, nicht vorhanden.

c. Unselbstständige Stiftungen

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Unselbstständige Stiftungen haben keine eigene Rechtspersönlichkeit.¹⁴⁵ Die §§ 80 ff. BGB sind auf sie grundsätzlich nicht anwendbar.¹⁴⁶ Somit finden die allgemeinen zivilrechtlichen Publizitätsvorschriften keine Anwendung.

Gleiches gilt für die Vorgaben des Handelsrechts: Da nicht die unselbstständige Stiftung, sondern der Treuhänder Träger des Stiftungsvermögens ist, kann die unselbstständige Stiftung selbst nicht Kaufmann im Sinne des HGB sein.

Die Beziehungen zwischen Treugeber und Treuhänder unterliegen dem Schuld- oder Erbrecht.¹⁴⁷ Besondere, auf diesem Rechtsverhältnis aufbauende Publizitätspflichten bestehen nicht. Steuerlich wird die unselbstständige Stiftung wie eine selbstständige Stiftung behandelt, wenn sie gewisse Anforderungen an die Abgrenzung zu ihrem Stiftungsträger erfüllt.¹⁴⁸ Aus diesem Grund unterfällt sie auch der oben für die selbstständigen Stiftungen genannten steuerlichen Rechnungslegung nach § 141 AO bzw. bei Vorliegen von Gemeinnützigkeit nach §§ 63 bis 65 AO.

bb. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Über die Verbreitung von nichtselbstständigen Stiftungen ist kaum Zahlenmaterial vorhanden, da diese nicht in ein Register einzutragen sind. Man spricht von rund 45.000 unselbstständigen Stiftungen in Deutschland.

d. Fazit zu Stiftungen

Die bürgerlich-rechtlichen Pflichten von Stiftungsvorständen rechtsfähiger

Stiftungen des bürgerlichen Rechts zur internen Rechnungslegung bestimmen sich zunächst nach Auftragsrecht (§ 86 S. 1 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 259 f. BGB). Danach ist der Vorstand einer Stiftung unabhängig von der Größe des Stiftungsvermögens oder der Erträge lediglich zu einer periodischen Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben (nebst Belegen) und zur Aufstellung einer Vermögensübersicht verpflichtet.¹⁴⁹ In den Landesstiftungsgesetzen finden sich als Informationsmittel der Stiftungsaufsicht ergänzende Regelungen über die Rechnungslegung, die allerdings im Regelfall keine weitergehenden Anforderungen vorsehen, wenn man von der Pflicht zur Vorlage eines Tätigkeitsberichts absieht.¹⁵⁰ Eine Ausnahme findet sich lediglich im ThürStiftG, das in § 12 Abs. 3 S. 3 die Möglichkeit vorsieht, einen kaufmännischen Abschluss nach den §§ 242 – 256 HGB zu verlangen, „wenn dies nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Stiftung für die Ausübung der Aufsicht erforderlich erscheint.“¹⁵¹

2. Idealvereine (e.V.)

a. Zivilgesetzliche Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Die Rechtsform des Vereins ist im steuerbegünstigten Bereich, vor allem unter Wohlfahrtsorganisationen oder Sport- und Freizeitvereinen, weit verbreitet. In Deutschland existieren rund 580.000 Vereine.¹⁵² Der eingetragene Verein ist eine rechtsfähige juristische Person, für dessen Verbindlichkeiten nur das Vereinsvermögen haftet. Für die Eintragung im Vereinsregister sind mindestens sieben Mitglieder erforderlich, § 56 BGB. Der Verein muss eine Satzung haben, aus der sich u.a. der Sitz und der Zweck des Vereins ergeben. Grundsätzlich ist der Sitz des Vereins der Ort, an dem seine Verwaltung geführt wird, § 24 BGB. Als Vereinszweck sind alle ideellen Zwecke zulässig, die nicht unbedingt auch gemeinnützig sein müssen (bspw. ein privater Kegelclub, der nicht der Allgemeinheit dient), § 21 BGB. Wirtschaftliche Zwecke dürfen als Hauptzweck nicht verfolgt werden. Organe des Vereins sind die Mitgliederversammlung, § 32 BGB, und der Vorstand, § 26 BGB.

Der Idealverein erlangt nach § 21 BGB Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister. Dort sind auch die vertretungsberechtigten Personen erfasst, §§ 64, 67 BGB, für die eine negative Publizitätswirkung nach § 68 BGB besteht, so dass der Rechtsverkehr auf das Bestehen der Vertretungsbefugnis des Vorstands vertrauen kann, solange die Beendigung seiner Position nicht aus dem Vereinsregister ersichtlich ist. Die Einsicht in das elektronisch zugängliche Vereinsregister sowie die dort eingereichten Dokumente ist jedermann möglich, erfolgt jedoch nur gegen Gebühr, § 79 Abs. 1 S. 1 BGB. Einsicht in die Registerakten kann nach § 13 FamFG nur verlangen, wer ein berechtigtes Interesse nachweist.¹⁵³

Dem wirtschaftlichen Verein hingegen wird nach § 22 BGB die Rechtsfähigkeit nach Landesrecht nur durch staatliche Verleihung und nur in Ausnahmefällen gewährt, da die wirtschaftliche Betätigung grundsätzlich in den Rechtsformen des Handelsrechts erfolgen soll. Nach § 21 BGB darf der Zweck eines Idealvereins nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein. Wann dies in der Praxis der Fall ist, ist nicht einfach zu bestimmen. Nach der von *Karsten Schmidt* begründeten teleologischen Vereinsklassenabgrenzung besteht der Zweck der Abgrenzung darin, dass bei wirtschaftlichen Betätigungen die materiell den Kapitalgesellschaften oder den Genossenschaften zugeordneten Vereine sich den damit verbundenen Voraussetzungen durch die Flucht in das Vereinsrecht des BGB entziehen.¹⁵⁴ Dies sei der Fall bei dem Volltypus des unternehmerischen Vereins, der an einem äußeren Markt planmäßig und dauerhaft Leistungen gegen Entgelt anbietet, bei unternehmerischer Tätigkeit an einem inneren Markt, wie sie etwa Genossenschaften anbieten, sowie in genossenschaftlichen Kooperationen wie etwa bei Taxizentralen, die Teilfunktionen der an ihnen beteiligten Unternehmen wahrnehmen.¹⁵⁵

Unschädlich für den idealen Charakter eines Vereins sind derartige Betätigungen aber dann, wenn sie lediglich eine Nebentätigkeit des Vereins darstellen.¹⁵⁶ Wann dies konkret der Fall ist, wird unterschiedlich bewertet¹⁵⁷ und ist in der jüngeren Praxis der Registergerichte, etwa bei Kita-Vereinen, zunehmend enger gesehen worden als in der Vergangenheit.¹⁵⁸ Auf dem Prüfstand stehen könnten in der Zukunft etwa auch Weltläden, die sich überwiegend nicht durch Mitgliedschaftsbeiträge,

sondern durch den Verkauf von Waren finanzieren, die als Idealverein firmierende Fraunhofer-Gesellschaft,¹⁵⁹ die laut ihrer Internetseite 60 Prozent ihrer Forschungseinnahmen aus Auftragsforschung erzielt,¹⁶⁰ sowie Bildungswerke oder Behindertenwerkstätten.

Auch die durch das ADAC-Urteil des BGH¹⁶¹ damals bejahte Frage, ob der Verein als Holding noch ideelle Zwecke verfolgt, wenn er eine umfangreiche wirtschaftliche Tätigkeit in selbstständige Tochterkapitalgesellschaften ausgliedert, ist durch die jüngst aufgedeckten Unregelmäßigkeiten bei diesem Verein neu aufgeworfen worden. Die Diskussion über die Reichweite des Nebenzweckprivilegs¹⁶² ist damit wieder eröffnet worden und kann hier nicht beantwortet werden. Sie hat jedoch Einfluss auf die Frage nach den anzuwendenden Rechnungslegungs- und Transparenzvorschriften. Denn wenn Idealvereine mit wirtschaftlicher Betätigung die Rechtsformen der GmbH oder der Genossenschaft wählen müssen, werden sie auch von deren zwingenden Rechnungslegungs- und Publizitätsanforderungen erfasst (s.u. S. 124 ff.). Praktisch hat die Frage eine große Bedeutung: Rund 6 Prozent aller Organisationen verfügen über Ausgründungen, überwiegend im Bereich der Sozialen Dienste und des Gesundheitswesens (s.o. S. 27). Bei Vereinen sind dies 44,4 Prozent der großen Vereine mit mehr als einer Million Euro Gesamteinnahmen (s.o. S. 27).

aa. § 1 HGB

Soweit nach noch geltender Rechtspraxis Idealvereine eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 1 HGB als Nebenzweck betreiben dürfen, etwa als Fußballverein mit einer kommerziellen, nicht auf Tochtergesellschaften ausgegliederten Ligaabteilung, sind sie wie Kaufleute in das Handelsregister einzutragen (§ 33 HGB) und haben die Vorschriften für Kaufleute wie die Erstellung einer HGB-Bilanz nach § 238 HGB zu erfüllen.

Im Übrigen ist es aber fraglich, wann bei ideellen, etwa karitativen, Tätigkeiten, die mit der Erzielung von Entgelten einhergehen, ein Verein die Kaufmannseigenschaft erwirbt. Umstritten ist nämlich, ob für die Annahme eines Gewerbes über das Erfordernis der Entgeltlichkeit hinaus

eine Gewinnerzielungsabsicht zu fordern ist. Das Erfordernis der Gewinnerzielungsabsicht wird von der (noch) überwiegenden Rechtsprechung¹⁶³ und Teilen der Literatur¹⁶⁴ im Grundsatz bejaht. Allerdings reicht es aus, dass ein wirtschaftlicher Erfolg angestrebt wird, der den Aufwand in bescheidenem Maße übersteigt. Es wird auch nicht für erforderlich gehalten, dass tatsächlich Gewinne erzielt werden.¹⁶⁵ Der BGH hat diese Frage ausdrücklich offen gelassen.¹⁶⁶ Gegen die Relevanz dieses Merkmals wird angeführt, dass es sich um eine innere Tatsache handle, die nicht geeignet sei, über die Anwendbarkeit handelsrechtlicher Normen zu entscheiden.¹⁶⁷ Unter dieser Bedingung können auch karitative Einrichtungen ein Gewerbe betreiben. Allerdings wird man sie bei rein karitativer Tätigkeit ohne laufende Einnahmen und ohne Auftreten als Wirtschaftsunternehmen grundsätzlich als nicht gewerblich ansehen müssen.¹⁶⁸ Das Führen eines Krankenhauses¹⁶⁹ und ähnlicher Einrichtungen eines karitativen Trägers wurde aber bereits als Betrieb eines Handelsgewerbes eingeordnet.¹⁷⁰

Als Kaufleute sind Idealvereine dann gemäß § 238 HGB buchführungspflichtig. Die Befreiung von der Buchführungspflicht nach § 241a BGB betrifft nur Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 Euro Umsatzerlöse und 50.000 Euro Jahresüberschuss aufweisen. Allerdings sind gewerblich tätige Vereine nicht verpflichtet, ihre Bilanz zu publizieren, da dies nach § 325 HGB allein für Kapitalgesellschaften vorgeschrieben ist.

bb. §§ 1, 11 PublG

Weitere Rechnungslegungspflichten können sich im Ausnahmefall nach dem PublG ergeben. Wenn ein Verein die Vorgaben des § 1 PublG erfüllt, sind die Vorschriften über die Rechnungslegung nach den Vorschriften der §§ 264 – 325 HGB anwendbar. In diesem Fall sind die Bilanzen auch zu veröffentlichen. Dem Publizitätsgesetz können nur Vereine unterfallen, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (§ 3 Abs. 1 Nr. 3 PublG). An diesem Merkmal wirkt es sich also wieder aus, wann man von einem derartigen wirtschaftlichen Verein ausgeht und ob

man insbesondere eine erhebliche wirtschaftliche Tätigkeit mittels selbstständiger Tochterunternehmen bereits als schädlich für einen Idealverein einstuft.

Zudem müssen von den in § 1 Abs. 1 PublG festgelegten drei Tatbeständen mindestens zwei erfüllt sein, und zwar für drei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre. Der Verein muss also entweder eine Bilanzsumme von mehr als 65 Millionen Euro, Umsatzerlöse von mehr als 130 Millionen Euro oder im Schnitt mehr als 5.000 Arbeitnehmer aufweisen. Diese Summen werden von Vereinen kaum erreicht. Nur 0,1 Prozent der Vereine weisen bis zu 5.000 Beschäftigte auf (s.o. S. 28), nur drei Prozent der Vereine verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro (s.o. S. 29).

Aus dem Zweiten Abschnitt des Publizitätsgesetzes können sich aber weitergehende Verpflichtungen zur Rechnungslegung ergeben, wenn der Verein als Mutterunternehmen eines Konzerns anzusehen ist und die weiteren Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 PublG erfüllt sind. Diese Anforderungen könnten dann erfüllt werden, indem die Werte der einzelnen Tochtergesellschaften in der Konzernrechnungslegung insgesamt betrachtet werden. Auf der Grundlage der oben genannten Annahme eines wirtschaftlichen Zwecks wurde vereinzelt eine Publizitätspflicht des Großvereins ADAC zu begründen versucht. So vertritt *Niehus* die These, dass der ADAC Unternehmer und selbstständig erwerbswirtschaftlich mit nach außen am Markt auftretender Organisation tätig sei, was zu einer Konzernrechnungslegungspflicht nach § 11 PublG führe.¹⁷¹ Das LG München I hat allerdings in seinem ADAC-Beschluss entschieden, dass Idealvereine im Rahmen ihres Nebenzweckprivilegs insgesamt keine Unternehmen im Sinne des PublG sind, mithin auch nicht der Konzernrechnungslegung nach § 11 PublG unterfallen.¹⁷²

cc. §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB

Ist dies nicht der Fall, existieren im Übrigen die rudimentären Vorschriften der §§ 27 Abs. 3, 666, 259, 260 BGB, die Vereine lediglich zu einer geordneten Aufstellung ihrer Einnahmen und Ausgaben verpflichten. Anders als bei der Stiftung ist der Vorstand des Vereins nicht gegenüber

der Stiftungsaufsichtsbehörde, sondern nach § 666 BGB gegenüber der *Mitgliederversammlung* auskunfts- und rechenschaftspflichtig. Die Verpflichtung richtet sich in ihrem Umfang danach, welche Informationen die Mitgliederversammlung benötigt, um ihren Zuständigkeiten wie der Bestellung, der Abberufung, der Entlastung des Vorstands oder der Erteilung von Weisungen nachzukommen. Dazu gehören Angaben über die Entwicklung des Vermögens und der Mitgliederzahl sowie über wichtige Aktivitäten des Vereins.¹⁷³ Hierzu besteht bereits nach dem Gesetz eine Verpflichtung, so dass es einer Grundlage in der Vereinssatzung nicht bedarf.¹⁷⁴

Sollen die Mitglieder eines ehrenamtlichen Vorstands eine *Vergütung* oder eine Aufwandsentschädigung für ihren Zeitaufwand erhalten, bedarf dies nach dem durch das Gesetz zur Stärkung des Ehrensamts¹⁷⁵ eingefügten § 27 Abs. 3 BGB einer Grundlage in der Vereinssatzung, sonst wird der Vorstand ehrenamtlich tätig. Die neu eingefügte Vorschrift tritt am 1.1.2015 in Kraft. *Dieter Reuter* wertet das Vorhandensein einer Übergangsregelung als deutlichen Hinweis darauf, dass eine Satzungsregelung über Vorstandsvergütungen vor der Gesetzesänderung nicht erforderlich war. Diese Frage war umstritten.¹⁷⁶

Die Berichtspflicht wird ergänzt durch die *Rechenschaftspflicht* nach § 259 Abs. 1 BGB, die sich in einer Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben der Periode und der Vorlage der Belege erschöpft (zu inhaltlichen Einzelheiten s. die Ausführungen zu Stiftungen). Nur vereinzelt wird gefordert, dass im Fall einer wirtschaftlichen Tätigkeit, die die Komplexität einer kaufmännischen Betätigung erreicht, bereits *de lege lata* eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen gemäß §§ 238 ff. HGB vorzunehmen ist, weil dies aus dem Gebot der für den Adressaten nachvollziehbaren Rechnungslegung folge.¹⁷⁷ Andere fordern dies lediglich *de lege ferenda*.¹⁷⁸

Die Kontrolle durch die Mitgliederversammlung kann durch die Satzung eingeschränkt werden. So kann an die Stelle der Mitgliederversammlung eine *Delegiertenversammlung* treten, deren Wahl in der Satzung zu regeln ist.¹⁷⁹ Hierdurch wird die Kontrolle durch eine breite vereinsinterne Öffentlichkeit gerade in Großvereinen mediatisiert.¹⁸⁰

b. Stellungnahmen des IDW

aa. IDW RS HFA 14

Im Zusammenhang mit der Überarbeitung der Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen wurden auch einige Punkte der Stellungnahme IDW RS HFA 14 zur Rechnungslegung von Vereinen als Folgeänderungen angepasst. Die bereits im Entwurf vorgesehenen Regelungen, wonach eine Einnahmenüberschussrechnung in Anlehnung an § 4 Abs. 3 EStG als alternative Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung zulässig ist und für die Vermögensübersicht eine geringere Gliederungstiefe gefordert wird, wurden als Folgeänderungen für Vereine in IDW RS HFA 14 übernommen.¹⁸¹

bb. IDW RS HFA 21

Speziell für die Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen hat der Hauptfachausschuss (HFA) des IDW seine Stellungnahme zur Rechnungslegung und Prüfung Spenden sammelnder Organisationen HFA 4/1995¹⁸² inzwischen mehrfach überarbeitet.¹⁸³ Die aktuelle Fassung, die insbesondere die bilanzielle Darstellung von Spenden und anderen Zuwendungen adressiert, ist am 11.3.2010 unter IDW RS HFA 21 veröffentlicht worden.¹⁸⁴

(1) Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechnungslegung

Der IDW-Standard richtet sich an die Angehörigen des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, die die Auffassungen bei ihrer Prüfungstätigkeit zu berücksichtigen haben. Einen Charakter von „Vorschriften“¹⁸⁵ im Sinne von verbindlichen Rechtsvorschriften haben die Standards nicht. Ihnen wird aber die Wirkung zugemessen, dass der Wirtschaftsprüfer eine abweichende Behandlung begründen muss, um Regressansprüchen zu entgehen. Hinzu kommen mögliche Auswirkungen auf den Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB. Soll ein solcher erteilt werden, muss der Jahresabschluss den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) bzw. etwaiger anzuwendender

spezialgesetzlicher Vorschriften entsprechen. Zu den GoB können auch IDW-Standards gehören, wenn sie in der Bilanzierungspraxis und der handelsrechtlichen Literatur mehrheitlich befürwortet werden.¹⁸⁶ Der Neuinterpretation des Realisationsprinzips für Spendererträge im IDW RS HFA 21 wird noch nicht die Bedeutung eines Grundsatzes ordnungsmäßiger Buchführung beigemessen.¹⁸⁷ Man geht davon aus, dass eine herkömmliche Bilanzierung entgegen IDW RS HFA 21 nicht zur Versagung des Bestätigungsvermerks führt.¹⁸⁸

(2) Inhalt der Anforderungen

Die Stellungnahme des IDW RS HFA 21 befasst sich vor allem mit der bilanziellen Behandlung von *Spenden* sowie mit der Frage, ob wie bisher das *Gesamtkostenverfahren* oder das *Umsatzkostenverfahren* zu verwenden ist.

Die Stellungnahme des IDW fasst die Zuwendung von Geld- und Sachmitteln, unentgeltliche Arbeitsleistungen und Schenkungen sowie Erbschaften und Vermächnisse unter einem weiten Begriff der Spende zusammen. Nach IDW RS HFA 21 sind zweckgebundene Spenden weiterhin als Verbindlichkeit zu passivieren, solange die Verwendungsverpflichtung noch nicht erfüllt ist.¹⁸⁹ Die Einordnung von unbenannten Spenden im Rahmen der periodengerechten Erfassung der Erträge nimmt das IDW im Standard IDW RS HFA 21 inzwischen anders als bisher vor. Die Rechnungslegung einer Spenden sammelnden Organisation sei nicht durch erwerbswirtschaftliche Erträge, sondern durch die sachgerechte Verwendung der Spenden geprägt. Daher seien Spenden entsprechend § 252 Abs. 2 HGB nicht mehr in der Periode des Zuflusses zu erfassen. Maßgeblich soll der Zeitpunkt der Verwendung der Spende sein.¹⁹⁰ Unbenannte Spenden sollen bei Zufluss ohne Berührung der Ertragsrechnung in der Bilanz einem passiven Sonderposten „Noch nicht verwendete Spendenmittel“ nach dem Posten Eigenkapital zugeführt werden. Die ertragswirksame Auflösung dieses Postens hat als „Ertrag aus Spendenverbrauch“ erst zu erfolgen, wenn ein entsprechender Zweckaufwand getätigt wurde. Bei Geldspenden, mit denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erworben werden, und bei Sachzuwendungen in das Anlagevermögen soll erst dann ein Ertrag

eintreten, wenn dieses Anlagevermögen satzungsgemäß verwendet und damit abgeschrieben wird oder wenn es wieder abgeht.¹⁹¹

Der Hintergrund für diese Neuregelung besteht darin, dass in der Vergangenheit, insbesondere nach großen Katastrophen wie dem Tsunami des Zweiten Weihnachtstages 2004, durch erhebliche Spendeneingänge bei gemeinnützigen Organisationen ein hoher „Jahresgewinn“ bilanziert worden ist, wohingegen in den folgenden Jahren der Verausgabung „Verluste“ zu verzeichnen waren.¹⁹² Obwohl das IDW damit einem Bedürfnis der Praxis entgegenkam, wird die Neuregelung vielfach kritisiert, weil sie ausnahmslos auf alle Spendenorganisationen anwendbar sein soll. Sie führe zu einem erheblichen Mehraufwand für die Spendensammelnden Organisationen, lasse die steuerliche Erfassung und die bilanzielle Verbuchung von Spenden als zeitnah zu verausgabende Mittel auseinanderfallen, erlaube etwa die „Ausbuchung“ noch nicht verbrauchter Spenden und sei mit der Zulassung international nicht gebräuchlicher Sonderposten intransparent.¹⁹³ Gefordert wird, zu der Empfehlung des DZI unter Beibehaltung des systemgerechten Spenderertrags zurückzukehren: *„Sofern es dadurch zu Schwankungen des Jahresergebnisses kommt, können und sollten die Spendenorganisationen die Gründe für einen Überschuss oder Fehlbetrag im Rahmen der Veröffentlichung ihres Jahresabschlusses erläutern.“*¹⁹⁴

Weiter wird in der Stellungnahme unter Tz. 15 nun ausnahmslos das *Umsatzkostenverfahren* empfohlen. Auch diese Empfehlung wird in der Praxis als aufwendig kritisiert. Es sei alleine für die angemessene Information der Spender nicht ausreichend. Es müssen im Regelfall immer weitere Darstellungen zu einzelnen Projekten und deren Erträgen und Aufwendungen hinzukommen. Die Umstellung der Darstellung würde gerade für kleinere Organisationen zu erheblichen Schwierigkeiten und zusätzlichen Kosten führen.¹⁹⁵ Zudem bestünden bei einer Darstellung nach dem Umsatzkostenverfahren erhebliche Spielräume in der Zuordnung der Kosten, die eine Vergleichbarkeit der Abschlüsse erschweren und zu weniger statt zu mehr Transparenz führten.¹⁹⁶

(3) Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

Der IDW-Standard betrifft zunächst rechnungslegungspflichtige juristische Personen, die zum Empfang von steuerlich abzugsfähigen Spenden berechtigt sind,¹⁹⁷ davon aber nur solche, deren Spendererträge im Verhältnis zu den übrigen Erträgen wesentlich sind.¹⁹⁸ Zu klären sind also zum einen die „Spendererträge“, zum anderen, ob sie im Verhältnis zu den übrigen Erträgen wesentlich sind. Eine allgemein verbindliche, absolute oder relative Größe wird vom IDW nicht vorgegeben, da die relative und die absolute Bedeutung im Einzelfall zu würdigen ist. Es sei der Gesamteindruck maßgeblich. In der Literatur wird bereits bei einem Spendenanteil von mehr als 10 Prozent an den gesamten Einnahmen von Wesentlichkeit ausgegangen.¹⁹⁹

Besondere Probleme für die Anwendung auf die zutreffenden Adressaten bereiten Zuwendungen zur Vermögens- bzw. Kapitalstärkung bei Stiftungen. Dies macht der Vergleich von Vermögensstockspenden an Stiftungen nach § 10b Abs. 1a EStG und der Spendenaufruf zur Vermögensstärkung nach § 62 Abs. 3 Nr. 3 AO deutlich. Während bisher der Zufluss aus dem Spendenaufruf eher als Ertrag gesehen wird, gehen die Meinungen bei der Zustiftung auseinander. Häufig wird die Zustiftung als erfolgsneutraler Vorgang beurteilt. Im Gegensatz aber zur Einlage in eine Kapitalgesellschaft vermittelt die Zustiftung keine Wertsteigerung des Geschäftsanteils. Da an einer Stiftung keine Beteiligung besteht, sind Zustiftungen (auch des ursprünglichen Stifters) Zuwendungen eines Dritten ohne Gegenleistung. Hier wird deshalb wie bei privaten Zuschüssen Dritter an eine Gesellschaft ein Ertrag realisiert: *„Gewährt ein Dritter der Gesellschaft einen Zuschuss unter der Auflage, diesen in das Eigenkapital einzustellen, so verpflichtet dies die Organe der Gesellschaft zu einer entsprechenden Ergebnisverwendung.“*²⁰⁰

Der neue IDW-Standard erkennt Spenden zur Kapitalstärkung aber nur in Verbindung mit der ausdrücklichen Auflage an, die Spende in die Kapitalrücklage im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB einzustellen, und schließt in diesem Fall eine Realisierung des Spenderertrags aus.²⁰¹ Solche Erklärungen werden aber in der Regel, zumal bei testamentarischen Zuwendungen, nicht abgegeben. Wenn Zuwendungen zum Vermögen damit entgegen der Auffassung des IDW zu einem Spenderertrag führen, wird die Empfängerorganisation damit zu einer Spenden sammelnden Organisation, wenn die Spendererträge „wesentlich“ sind. Es könnte daher

erwogen werden, im Fall von einmaligen höheren Zustiftungen die Anwendbarkeit des Standards mit dem Argument abzulehnen, dass die Sammeltätigkeit der Organisation keinen prägenden Charakter gibt. Bemühen sich jedoch etwa Stiftungen bewusst im Rahmen eines Fundraisingkonzepts um testamentarische Zustiftungen, kommt die Anwendung des Standards in Betracht.²⁰²

(4) Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Die Standards betreffen die Spenden sammelnden Organisationen in Deutschland, die zu mehr als 10 Prozent ihre Einnahmen durch Spenden generieren. Bei Vereinen sind diese Werte in der Regel erfüllt: So finanzieren sich Vereine im Durchschnitt zu 19 Prozent durch Spenden und Sponsoren, mit einer Bandbreite von 9 bis 23 Prozent bei großen hin zu kleinen Vereinen (s.o. S. 30). Auch im Bereich der Wohlfahrtspflege tätige Vereine und Stiftungen, deren selbst erwirtschaftete Mittel nur bei 13 bis 17 Prozent liegen (s.o. S. 56), finanzieren sich zu rund 25 Prozent durch Spenden und Sponsorengelder.

Die Anwendung des neuen Standards in der Praxis bzw. in den Jahresabschlüssen auf den 31.12.2010 wurde im Mai 2011 zusammen mit dem Spitzenverband „Verband Entwicklungspolitik Nicht-Regierungsorganisationen“ (VENRO) untersucht. Das Ergebnis der Umfrage unter 23 großen deutschen Spenden sammelnden Organisationen ergab, dass 19 von ihnen nach wie vor das Zuflussprinzip bei der Erfassung der Spenden anwandten.²⁰³

Ein ähnlich gemischtes Bild ergab sich aus einer Analyse der öffentlich zugänglichen Jahresabschlüsse auf den 31.12.2011 von 15 großen international tätigen Spendenorganisationen.²⁰⁴ Die neuen Standards werden demgemäß in der Praxis nicht ausnahmslos angewandt. Auch wird in der Praxis der Non-Profit-Organisationen bisher ganz überwiegend weiter das Gesamtkostenverfahren angewandt.

c. Satzungsmäßige Verpflichtungen

Die Satzung des Vereins kann vorsehen, dass nach den Grundsätzen

ordnungsmäßiger Buchführung entsprechend der §§ 238 ff. HGB Rechnung zu legen ist. Auch in diesen Fällen kann es nur darum gehen, dass die Vorgaben für gewinnorientierte Unternehmen mit Umsätzen, die am Markt erwirtschaftet werden, entsprechend angewendet werden. Wie dies im Einzelfall vorzunehmen ist, dazu werden im Schrifttum verschiedene Vorschläge unterbreitet.²⁰⁵ So sollen nur „große“ Stiftungen und Vereine die entsprechende Anwendung der §§ 238 ff. HGB ohne eine zwingende Anwendung der für Kapitalgesellschaften geltenden §§ 264 ff. HGB vornehmen. Ferner wird ein Anhang als sinnvoll angesehen, in dem über Bewertungsgrundsätze und stiftungsspezifische Abweichungen berichtet wird.²⁰⁶

Auch ob zusätzlich gegenüber *Beiräten* oder *Aufsichtsräten* Rechenschaft abzulegen ist, kann in der jeweiligen Vereinssatzung geregelt werden.²⁰⁷

3. Genossenschaften

a. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Jede Genossenschaft ist als Kaufmann (§ 17 Abs. 2 GenG) gemäß § 238 HGB buchführungspflichtig. Verpflichtet zur Aufstellung des Jahresabschlusses ist nach § 33 Abs. 1 S. 2 GenG der Vorstand. Zum Jahresabschluss gehören die Jahresbilanz und die GuV-Rechnung (§ 336 Abs. 1 i.V.m. § 242 Abs. 2 HGB), der Anhang (§ 336 Abs. 1 HGB) sowie der Lagebericht (§ 336 Abs. 1 S. 2 i.V.m. § 289 HGB). Für kleine und mittelgroße Genossenschaften gelten Erleichterungen.

Nach den §§ 53 ff. GenG haben sich Genossenschaften durch ihren Prüfverband prüfen zu lassen. Die Regelung wurde bereits 1889 und damit bereits mehr als vierzig Jahre vor der verpflichtenden Prüfung von Aktiengesellschaften eingeführt. Sie dient dem Schutz der Mitglieder vor dem Verlust ihrer Einlage, vor der Zahlung von Nachschüssen sowie vor negativen Einwirkungen auf ihre eigenen Geschäftsbetriebe und zugleich dem Schutz der Gläubiger der Genossenschaft.²⁰⁸

b. Inhalt der Anforderungen

Die *Rechnungslegung* bestimmt sich nach dem HGB. Gemäß § 242 HGB hat die Genossenschaft zu Beginn ihres Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Bilanz, welche ihre Vermögens- und Schuldpositionen darstellt, sowie eine Gegenüberstellung ihrer Aufwendungen und Erträge (GuV-Rechnung) zu erstellen. Die Bilanz und die GuV-Rechnung bilden gemeinsam den Jahresabschluss. Das Genossenschaftsgesetz verpflichtet den Vorstand gemäß § 33 GenG, dafür Sorge zu tragen, dass die erforderlichen Bücher der Genossenschaft geführt werden. Gleiches gilt für die Aufstellung des Jahresabschlusses inklusive des Lageberichtes. Beides ist nach Aufstellung unverzüglich dem Aufsichtsrat und der Generalversammlung vorzulegen.

Der aufgestellte Jahresabschluss und der Lagebericht unterliegen der

Prüfung durch einen Prüfungsverband, § 53 GenG, dem die Genossenschaft gemäß § 54 GenG angehören muss. Die Bedingungen für die Prüfung im Detail geben sich die Verbände durch Allgemeine Auftragsbedingungen.²⁰⁹ Der Umfang der Prüfungspflicht richtet sich nach der jeweiligen Größe der Genossenschaft. Alle Genossenschaften sind mindestens in jedem zweiten Geschäftsjahr zu prüfen. Dabei sind zum Zwecke der Feststellung der wirtschaftlichen Verhältnisse und der Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung grundsätzlich nur die Einrichtungen, die Vermögenslage sowie die Geschäftsführung der Genossenschaft einschließlich der Führung der Mitgliederliste zu prüfen. Die Prüfungspflicht geht über diejenige für Kapitalgesellschaften nach den §§ 316 ff. HGB hinaus und stellt die intensivste Art der Prüfung dar, da das Genossenschaftsgesetz diese Prüfung nicht als reine Jahresabschlussprüfung versteht, sondern auch die wirtschaftlichen Verhältnisse, die Ordnungsgemäßheit der Geschäftsführung sowie ein Werturteil über die Zweckmäßigkeit und Förderwirtschaftlichkeit der Gesamtgeschäftsführung untersucht werden.²¹⁰

Nach der Prüfung durch den Prüfungsverband erhalten die Genossenschaften gemäß § 58 GenG einen Prüfbericht und nach § 59 GenG eine Prüfungsbescheinigung, die beim zuständigen Genossenschaftsregister einzureichen ist. Im Rahmen des Prüfungsverfahrens sind der Aufsichtsrat oder, sofern kein Aufsichtsrat gewählt werden muss, der Bevollmächtigte einzubeziehen. Der Prüfbericht muss durch den Vorstand und den Aufsichtsrat der Genossenschaft in gemeinsamer Sitzung unverzüglich nach dessen Eingang beraten werden (§ 58 Abs. 4 GenG). Sobald der Prüfbericht vorliegt, ist der Vorstand verpflichtet, ihn in der nächsten einzuberufenden Generalversammlung als Gegenstand der Beschlussfassung anzukündigen. Jedes Mitglied der Genossenschaft hat das Recht, Einsicht in das zusammengefasste Ergebnis des Prüfberichtes zu nehmen, nicht aber in den gesamten Prüfbericht. Es ist Aufgabe des Aufsichtsrates, auf der Generalversammlung über die wesentlichen Feststellungen und Beanstandungen der Prüfung aufzuklären.

Zudem räumt das GenG dem Prüfungsverband das Recht ein, eine Generalversammlung auf Kosten der Genossenschaft einzuberufen. Dies ist immer dann notwendig, wenn die Überzeugung besteht, dass die Beschlussfassung über den Prüfbericht ungebührlich verzögert oder die

Generalversammlung unzulänglich über den wahren Prüfungsinhalt informiert wurde.

§ 339 Abs. 1 HGB verpflichtet den Vorstand unverzüglich nach der den Jahresabschluss feststellenden Generalversammlung, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahres, den Jahresabschluss, den Lagebericht sowie den Bericht des Aufsichtsrates im *Bundesanzeiger* elektronisch zu *veröffentlichen*. Ist für die Genossenschaft gemäß § 58 Abs. 2 HGB ein Bestätigungsvermerk vorgeschrieben, so ist dieser ebenfalls zu veröffentlichen. Hat der Prüfungsverband den Bestätigungsvermerk gemäß § 322 HGB versagt, so ist der Vermerk über die Versagung vom Prüfungsverband gegenzuzeichnen und zu veröffentlichen.

c. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

Grundsätzlich sind der Jahresabschluss und der Lagebericht nach § 264 Abs. 1 HGB in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 264 Abs. 1 S. 4 HGB müssen den Jahresabschluss spätestens binnen sechs Monaten nach Geschäftsjahresabschluss erstellen. Demgegenüber bestehen für Genossenschaften leicht abweichende Regelungen. Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen. Sofern es dem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, kann der Jahresabschluss nach § 336 Abs. 2 HGB auch spätestens innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres erstellt werden. Die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a HGB sind auf Genossenschaften nicht anzuwenden. Das geplante BilRUG²¹¹ sieht in einem Referentenentwurf vom 28.7.2014 allerdings eine Erweiterung des Kleinstprivilegs auf Kleinstgenossenschaften vor, § 336 Abs. 2 S. 3 HGB-E, die die Größenmerkmale einer Kleinstkapitalgesellschaft nach § 267a HGB erfüllen.²¹²

Genossenschaften, deren Bilanzsumme zwei Millionen Euro übersteigt, sind in jedem Geschäftsjahr zu prüfen. Soweit eine Bilanzsumme von

einer Million Euro und ein Umsatz von zwei Millionen Euro nicht überschritten werden, ist eine Prüfung des Jahresabschlusses einschließlich des Lageberichtes nicht vorgesehen. Damit wird seit der Genossenschaftsnovelle von 2006 auf eine formalisierte Rechnungslegungsprüfung verzichtet.²¹³

Wenn die Bilanzsumme eine Million Euro und die Umsatzerlöse den Betrag von zwei Millionen Euro übersteigen, erstreckt sich die Pflichtprüfung auch auf den Jahresabschluss unter Einbeziehung der Buchführung und des Lageberichtes (§ 53 Abs. 2 GenG). Innerhalb dieser Prüfung ist der Genossenschaftsverband zudem verpflichtet zu überprüfen, ob die Bestimmungen der Satzung beachtet worden sind (§ 317 Abs. 1 S. 2 HGB).

Bei großen Genossenschaften im Sinne des § 58 Abs. 2 GenG ist daneben § 317 Abs. 5 und 6 HGB anzuwenden. Große Genossenschaften im Sinne des § 58 Abs. 2 GenG sind jene Genossenschaften, die mindestens zwei der drei Merkmale des § 267 Abs. 2 HGB überschreiten. Diese sind:

1. 19.250.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrages,
2. 38.500.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
3. im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

Liegt eine große Genossenschaft im Sinne des § 58 Abs. 2 GenG vor, bedarf diese eines Bestätigungsvermerks gemäß § 322 HGB.

Für die *Offenlegung* der Rechnungslegung verweist § 339 Abs. 2 HGB auf größenabhängige Erleichterungen für kleine und mittlere Genossenschaften. Die größenabhängigen Erleichterungen ergeben sich aus § 326 HGB für kleine Genossenschaften und aus § 327 HGB für mittelgroße Genossenschaften. Für die Einordnung, ob es sich um kleine oder mittelgroße Genossenschaften handelt, gelten die Bestimmungen des § 267 Abs. 1 und Abs. 2 HGB. Kleine Genossenschaften im Sinne des § 326 HGB sind jene, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale gemäß § 267 Abs. 1 HGB nicht überschreiten:

1. 4.840.000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrages gemäß § 268 Abs. 3 HGB,

2. 9.680.000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag,
3. im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

Wenn zwei dieser drei Merkmale nicht überschritten werden, so sind diese Genossenschaften nur verpflichtet, die Bilanz und den Anhang ohne GuV-Rechnung im Bundesanzeiger veröffentlichen zu lassen.

Mittelgroße Genossenschaften im Sinne des § 327 HGB sind jene Genossenschaften, die mindestens zwei der drei vorgenannten Merkmale gemäß § 267 Abs. 1 HGB überschreiten und jeweils zwei der drei Merkmale von großen Genossenschaften nicht überschreiten. Diese Genossenschaften dürfen die Bilanz in der Form, wie es kleinen Genossenschaften nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB gestattet ist, mit der Maßgabe dem Bundesanzeiger einreichen, dass in der Bilanz oder im Anhang zusätzlich die Posten des § 266 Abs. 2 und 3 HGB enthalten sein müssen. Angaben nach § 285 Nr. 2, 8a und 12 HGB sind nicht zu veröffentlichen. Die GuV-Rechnungen erfahren bei mittelgroßen Genossenschaften keine Erleichterungen in Bezug auf die Offenlegung. Sie sind in der aufgestellten Form zu publizieren.

d. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Zum Zeitpunkt der Erhebung kommt die Studie auf 8.502 Genossenschaften (s.o. S. 33). Die Attraktivität der Rechtsform nimmt ab, so haben sich in der Vergangenheit viele Genossenschaften in Aktiengesellschaften und GmbH umgewandelt.²¹⁴ Dies wird auch darauf zurückgeführt, dass die Prüfungspflichten für Genossenschaften recht umfangreich sind und gerade kleine Genossenschaften im Vergleich zum Verein oder zur kleinen GmbH mit Kosten von 1.000 bis 4.000 Euro sowie mit der doppelten Gründungsprüfung durch das Registergericht und den Prüfverband übergebührllich belasten.²¹⁵ Seit 2008 ist durch die Energiegesetzgebung allerdings eine bedeutende Anzahl von 888 Energiegenossenschaften gegründet worden (s.o. S. 19).

Nur ein Teil der Genossenschaften ist gemeinnützig, nämlich 727 (s.o. S. 33), wobei Genossenschaften als Organisationen der Selbstorganisation und Selbsthilfe im Grundsatz ebenso wie gemeinnützige Non-Profit-

Organisationen zwischen Markt und Staat anzusiedeln sind.

Immerhin rund 44 Prozent der gemeinnützigen Genossenschaften weisen Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro auf (s.o. S. 37). Damit zählen sie gleichwohl nur zu den kleinen Genossenschaften, was auch bei der Berücksichtigung der Beschäftigten zutrifft (s.o. S. 35).

4. Kapitalgesellschaften

a. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Gemeinnützige GmbHs oder AGs²¹⁶ sind als Kapitalgesellschaften gemäß § 13 GmbHG und § 3 Abs. 1 AktG Formkaufleute und daher grundsätzlich nach §§ 238 ff. HGB buchführungspflichtig. Zudem haben sie nach §§ 264 ff. HGB neben den für alle Kaufleute geltenden Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung weitere verpflichtende Bilanzierungsgrundsätze zu befolgen.

So haben die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Jahresabschluss nach § 264 Abs. 1 S. 1 HGB um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der GuV-Rechnung eine Einheit bildet, sowie einen Lagebericht aufzustellen. Der Jahresabschluss und der Lagebericht sind von den gesetzlichen Vertretern in den ersten drei Monaten des Geschäftsjahres für das vergangene Geschäftsjahr aufzustellen.

Gemäß § 316 Abs. 1 HGB müssen der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB sind, durch einen *Abschlussprüfer* geprüft werden. Hat keine Prüfung stattgefunden, so kann der Jahresabschluss nicht festgestellt werden.

Schließlich sind Kapitalgesellschaften nach § 325 Abs. 1 HGB zur *Einreichung* ihrer Bilanzen im Handelsregister bzw. elektronischen Bundesanzeiger verpflichtet, und zwar unverzüglich nach ihrer Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs, mit dem Bestätigungsvermerk oder dem Vermerk über dessen Versagung.

Gleichzeitig sind der Lagebericht, der Bericht des Aufsichtsrats, die nach § 161 AktG vorgeschriebene Erklärung, ob die Vorgaben des Corporate Governance Kodex eingehalten wurden, und, soweit sich dies aus dem eingereichten Jahresabschluss nicht ergibt, der Vorschlag für die Verwendung des Ergebnisses und der Beschluss über seine Verwendung unter Angabe des Jahresüberschusses oder Jahresfehlbetrags elektronisch einzureichen. Angaben über die Ergebnisverwendung brauchen von GmbHs nicht gemacht zu werden, wenn sich anhand dieser Angaben die Gewinnanteile von natürlichen Personen feststellen lassen, die Gesellschafter sind. Das Bundesverfassungsgericht hat festgestellt, dass die Offenlegungspflicht die betroffenen Kapitalgesellschaften nicht in deren Recht auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 GG verletzt, weil durch die Offenlegung mit dem Schutz des Wirtschaftsverkehrs sowie der Kontrollmöglichkeit der betroffenen Gesellschaften Zwecke verfolgt werden, die in erheblichem Allgemeininteresse liegen.²¹⁷

§ 325 Abs. 2 HGB verpflichtet die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft darauf aufbauend dazu, diese Unterlagen jeweils unverzüglich nach der Einreichung im Bundesanzeiger *bekannt machen zu lassen*. Auf Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung beruhende Pflichten der Gesellschaft, den Jahresabschluss, den Einzelabschluss nach Abs. 2a, den Lagebericht, den Konzernabschluss oder den Konzernlagebericht in anderer Weise bekannt zu machen, einzureichen oder Personen zugänglich zu machen, bleiben nach § 325 Abs. 5 HGB unberührt.

Die Geschäftsführung einer GmbH unterliegt den Weisungen und der *Kontrolle* durch die Gesellschafterversammlung, §§ 37, 46 GmbHG. Bei Aktiengesellschaften wird die Kontrolle der Geschäftsleitung des Vorstands durch den Aufsichtsrat nach § 111 AktG vorgenommen, während in der Hauptversammlung die Aktionäre nur ihre übrigen Gesellschafterrechte ausüben, § 118 AktG.

Fakultativ kann die GmbH-Satzung ebenfalls einen Aufsichtsrat vorsehen, § 52 GmbHG, wenn sie nicht aus Gründen der Mitbestimmung sowieso hierzu verpflichtet ist (obligatorischer Aufsichtsrat nach DrittelbeteiligungsG oder MitbestimmungsG). Auch Beiräte können eingerichtet werden.

b. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen oder Größenklassen

Das Bilanzrecht unterscheidet zwischen kleinen, mittleren, großen und neuerdings Kleinstunternehmen, denen jeweils bestimmte Erleichterungen oder zusätzliche Pflichten auferlegt werden. So sind nach § 241a HGB in der Fassung durch das BilMoG kleine einzelunternehmerische Kaufleute von der Buchführungspflicht ganz freigestellt und die Rechnungslegungspflichten für „kleinste“ Kapitalgesellschaften mit einer Bilanzsumme von nicht mehr als 350.000 Euro und Umsatzerlösen von bis zu 700.000 Euro und zehn Arbeitnehmern (§ 267a HGB) sind kürzlich durch das MicroBilG vom 20.12.2012²¹⁸ vereinfacht worden, zudem besteht bei den Kleinstkapitalgesellschaften ein Einsichtsrecht in die hinterlegten Bilanzen nur noch gegen Gebühr. Das geplante BilRUG sieht in Umsetzung einer EU-Bilanzrichtlinie²¹⁹ allerdings einen Ausschluss von Holdinggesellschaften mit Tochtergesellschaften von den Vergünstigungen für Kleinstkapitalgesellschaften vor, § 267a Abs. 3 Nr. 3 HGB-E, da diese sich aufgrund geringer Beschäftigtenzahl und geringer eigener Umsatzerlöse formal häufig als Kleinstkapitalgesellschaften qualifizieren.

Kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB und Kleinstkapitalgesellschaften brauchen den Lagebericht nicht aufzustellen; sie dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen, wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht, spätestens jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres. Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a HGB brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern, wenn sie die in den §§ 251 und 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben, die in § 285 Nr. 9c HGB genannten Angaben und im Falle einer Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien die in § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben unter der Bilanz angeben.

Kleine und Kleinstkapitalgesellschaften sind zudem von der Anwendung der folgenden Vorschriften befreit: § 268 Abs. 2 HGB über die Aufstellung eines Anlagengitters, § 268 Abs. 4 S. 2 HGB über die Pflicht zur Erläuterung bestimmter Forderungen im Anhang, § 268 Abs. 5 S. 3 HGB über die Erläuterung bestimmter Verbindlichkeiten im Anhang, §

268 Abs. 6 HGB über den Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 3 HGB sowie § 274 HGB über die Abgrenzung latenter Steuern.

Gemäß § 316 Abs. 1 HGB müssen sich kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB nicht durch einen Abschlussprüfer prüfen lassen.

Auf kleine Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 1 HGB ist § 325 Abs. 1 HGB mit der Maßgabe anzuwenden, dass die gesetzlichen Vertreter nur die Bilanz und den Anhang einzureichen haben. Der Anhang braucht die die GuV-Rechnung betreffenden Angaben nicht zu enthalten. Die gesetzlichen Vertreter von Kleinstkapitalgesellschaften im Sinne des § 267a HGB können ihre sich aus § 325 HGB ergebenden Pflichten auch dadurch erfüllen, dass sie die Bilanz in elektronischer Form zur dauerhaften Hinterlegung beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen und einen Hinterlegungsauftrag erteilen.

Auch für mittelgroße Kapitalgesellschaften gewährt § 327 HGB größenabhängige Erleichterungen bei der Offenlegung. Auf mittelgroße Kapitalgesellschaften im Sinne des § 267 Abs. 2 HGB ist § 325 Abs. 1 HGB mit der Maßgabe anzuwenden, dass die gesetzlichen Vertreter die Bilanz nur in der für kleine Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB vorgeschriebenen Form beim Betreiber des Bundesanzeigers einreichen müssen. In der Bilanz oder im Anhang sind jedoch bestimmte Posten des § 266 Abs. 2 und 3 HGB zusätzlich gesondert anzugeben.

Kleine Kapitalgesellschaften sind nach § 267 Abs. 1 HGB solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: 4.840.000 Euro²²⁰ Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB), 9.680.000 Euro²²¹ Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag und im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind nach § 267 Abs. 2 HGB solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten: 19.250.000 Euro²²² Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB), 38.500.000 Euro²²³ Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag

und im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

§ 267 Abs. 3 HGB schließlich definiert große Kapitalgesellschaften als solche, die mindestens zwei der genannten drei Merkmale überschreiten.

c. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Gemeinnützige GmbHs und ihre kleinen Schwestern, die Unternehmergesellschaften (UG, haftungsbeschränkt), sind inzwischen im gemeinnützigen Bereich in Deutschland weit verbreitet. Während die Rechtsform der Kapitalgesellschaft etwa in Frankreich nur Gesellschaften mit Gewinnstreben vorbehalten ist,²²⁴ wird dies in Deutschland anders gesehen. Inzwischen geht man von rund 10.000 gGmbHs aus (10.006, vgl. S. 26). Bei den UGs dürfte es sich überwiegend um Kleinstkapitalgesellschaften handeln. So benötigt etwa ein Dorfladen nur 50.000 Euro Umsatz im Monat um zu überleben.²²⁵

Im Übrigen dürften kleinste und kleine Kapitalgesellschaften dominieren, so dass die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften von den entsprechenden Erleichterungen für die kleineren Kapitalgesellschaften profitieren. Nur 8,5 Prozent der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften haben 250 Beschäftigte und mehr (s.o. S. 40), was ein Kriterium für mittlere Kapitalgesellschaften darstellt. Bei den Einnahmen ergibt sich ein ähnliches Bild. Obwohl die Kapitalgesellschaften zu den umsatzstärksten Organisationen des Dritten Sektors zählen, haben nur 54 Prozent jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Million Euro (s.o. S. 41). Davon ist jedoch nur ein Teil als Umsatzerlöse einzustufen, da auch andere Finanzierungsarten wie Mitgliedschaftsbeiträge oder Spenden vorherrschen, allerdings in weniger starkem Maße als bei den Vereinen. Soweit neben den selbsterwirtschafteten Mitteln auch öffentliche Mittel etwa gleichwertig der Finanzierung dienen (s.o. S. 42), lassen sich diese wohl als Umsatzerlöse bezeichnen, wenn es sich um Erstattungen durch die Sozialkassen handelt. Kleine Kapitalgesellschaften liegen noch bei 9.680.000 Euro Umsatzerlösen und bei einer Bilanzsumme von bis zu 4.840.000 Euro vor. Und während grundsätzlich die Offenlegung der Rechnungslegung mit deren Prüfung einhergeht, um dem Informationsanspruch der Öffentlichkeit gerecht zu werden,²²⁶ sind die

kleinen Kapitalgesellschaften gemäß § 316 Abs. 1 HGB hiervon befreit. Dies führt dazu, dass etwa eine Stiftung in der Rechtsform einer GmbH selbst bei einem Stiftungsvermögen von mehreren hundert Millionen Euro als „kleine GmbH“ lediglich eine verkürzte Bilanz ohne GuV-Rechnung und Lagebericht offenzulegen hat, sofern die anderen Schwellenwerte des § 267 HGB nicht überschritten werden und die Stiftung auch nicht der Stiftungsaufsicht und der Abschlussprüfung unterliegt.²²⁷

II. Steuerliche Rechnungslegung durch gemeinnützige Organisationen

Auch aus dem Steuer- und Gemeinnützigkeitsrecht folgen erhebliche Rechenschaftspflichten für Organisationen des Dritten Sektors. Gemeinnützige Organisationen nehmen Steuervorteile in Anspruch. Hierfür sind sie gegenüber den Finanzbehörden rechenschaftspflichtig, die die Rechnungslegung der Organisationen nach den Vorgaben des Gemeinnützigkeitssteuerrechts der §§ 51 ff. AO und der Einzelsteuergesetze überprüfen.

1. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Gemeinnützige Organisationen unterliegen damit den allgemeinen steuerlichen Aufzeichnungspflichten (§§ 140 ff. AO) und unabhängig von der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte vor allem der Aufzeichnungspflicht nach § 63 Abs. 3 AO. Dabei muss zwischen der derivativen (§ 140 AO) und der originären steuerrechtlichen Buchführungspflicht (§ 141 AO) sowie der Nachweispflicht des Gemeinnützigkeitsrechts (§ 63 Abs. 3 AO) unterschieden werden.

2. Inhalt der Anforderungen

Nach der in § 140 AO normierten derivativen Buchführungspflicht sind Stiftungen und Vereine, die nach anderen als den steuerrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung bedeutsame Bücher führen müssen, verpflichtet, die ihnen obliegenden gesetzlichen Verpflichtungen auch für

die Besteuerung zu erfüllen. Unter anderen Gesetzen ist dabei jede Rechtsnorm zu verstehen (§ 4 AO). Stiftungen und Vereine sind daher, da sie jedenfalls nach den Vorschriften der § 86 S. 1 i.V.m. §§ 27 Abs. 3, 666, 660, 259, 260 BGB oder den landesrechtlichen Stiftungsgesetzen zur *Führung von Büchern* verpflichtet sind, auch für ihre Besteuerung zur Einhaltung dieser Regelungen angehalten. Zur Anwendung gelangen in diesem Fall aber auch die zusätzlichen Anforderungen der §§ 145 – 148 AO. Das Gleiche gilt, wenn sich aufgrund der Kaufmannseigenschaft des Vereins oder der Stiftung eine handelsrechtliche Buchführungspflicht ergibt (s.o. S. 112 f.).

Unter der originären steuerlichen Buchführungspflicht wird die Regelung des § 141 AO verstanden. Diese Pflicht besteht nur, wenn sich die steuerrechtliche Buchführungspflicht nicht bereits aus § 140 AO ergibt (§ 141 Abs. 1 S. 1 AO) und ein *Gewerbebetrieb* oder ein land- oder forstwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 141 Abs. 1 S. 1 AO geführt wird. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so gelten zusätzlich zu den §§ 145 – 148 AO die §§ 238, 240 – 242 Abs. 1, 243 – 256 HGB entsprechend.

Ist eine Stiftung oder ein Verein nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts als steuerbegünstigt anerkannt, so statuiert § 63 Abs. 3 AO eine zusätzliche Aufzeichnungspflicht. Diese verpflichtet die gemeinnützige Körperschaft, durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben den Nachweis zu führen, dass ihre *Geschäftsführung* auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks gerichtet ist und darüber hinaus den Satzungsbestimmungen entspricht.²²⁸ Dies dient dem Nachweis, ob die Voraussetzungen für die steuerliche Gemeinnützigkeit nach den §§ 51 ff. AO eingehalten worden sind. Hierzu gehört der Nachweis, dass die Organisation die Allgemeinheit selbstlos fördert. Es müssen einer oder mehrere der in § 52 AO erlaubten gemeinnützigen Zwecke oder mildtätige (§ 53 AO) oder kirchliche Zwecke (§ 54 AO) verfolgt werden. Dabei muss die gemeinnützige Organisation nachweisen, wie sie ihre Mittel verwendet und ob sie insbesondere die Vorgaben der zeitnahen und zweckentsprechenden Verausgabung der Mittel gemäß § 55 AO unter Berücksichtigung der Vornahme von Rücklagen nach § 62 AO beachtet. Das Gebot der Selbstlosigkeit erfordert, dass die Mittel der Körperschaft

nur für die gemeinnützigen Zwecke verwendet, d.h. gar nicht, auch nicht in Form von übermäßigen Leistungsvergütungen, an Vereinsmitglieder, Angehörige oder Stifter ausgeschüttet werden (§ 55 AO). Das gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Vermögen darf nur für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, bei Auflösung der Organisation muss es daher an einen in der Satzung benannten gemeinnützigen Dritten oder an den Staat fallen, § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO. Die zu verwendenden Mittel müssen zeitnah verausgabt werden, nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO spätestens bis zum Ende des zweiten auf den Zufluss folgenden Kalenderjahrs.

Die Organisation darf nach § 56 AO ausschließlich ihre gemeinnützigen Zwecke verfolgen, d.h. sie darf vor allem nicht hauptsächlich wirtschaftlich tätig sein. Schließlich gewährleistet § 57 AO, dass die Organisation die gemeinnützigen Zwecke selbst unmittelbar oder allenfalls durch Hilfspersonen verfolgt, eine weitere Ausnahme ist die Mittelweiterleitung unter engen Voraussetzungen nach § 58 Nr. 1 und 2 AO. Will die Organisation einen Teil der erwirtschafteten Mittel nicht ausschütten, sind enge Vorgaben nach den §§ 58, 62 AO über die Bildung von Rückstellungen und Rücklagen einzuhalten. Wirtschaftliche Betätigungen sind im gewissen Umfang erlaubt, jedoch über einer Grenze von 35.000 Euro im Jahr (Einnahmegrenze einschließl. Umsatzsteuer) steuerpflichtig. Zweckbetriebe sind nach den §§ 65 ff. AO unter weiteren in der Praxis durchaus umstrittenen Voraussetzungen steuerbefreit. In der dies alles dokumentierenden *Mittelverwendungsrechnung* sind die Ein- und Ausgaben nach dem Zu- und Abflussprinzip darzustellen. Daher sind bei Organisationen, die bilanzieren, für die steuerliche Rechnungslegung Umrechnungen erforderlich.²²⁹ Da der neue Rechnungslegungsstandard für Spenden sammelnde Organisationen IDW RS HFA 21 die Erfolgswirksamkeit von Spenden auf den Zeitpunkt ihrer Verwendung hinausschiebt, ist diese Darstellung für die Mittelverwendungsrechnung unbrauchbar und kann daher aus ihr nicht hergeleitet werden.²³⁰

Daneben besteht neuerdings die Pflicht zur *elektronischen Übermittlung* von Bilanzen und GuV-Rechnungen nach § 5b Abs. 1 EStG für alle buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen. Für Gemeinnützige gewährt die Finanzverwaltung eine Übergangsvorschrift, so dass die elektronische Übermittlung erst die Wirtschaftsjahre betrifft, die nach dem 31.12.2014

beginnen.²³¹ Darüber hinaus kann das zuständige Finanzamt in begründeten Ausnahmefällen die Übermittlung einer Bilanz und GuV-Rechnung in Papierform zulassen (§ 5b Abs. 2 EStG, § 60 Abs. 4 S. 2 und 3 EStDV, § 150 Abs. 7 und 8 AO).

Schließlich ist zu beachten, dass Zweckbetriebe für die Zwecke der Umsatzbesteuerung eine *Umsatzsteuererklärung* abzugeben haben, die in den Steuerbefreiungstatbeständen des § 4 UStG häufig nach gänzlich anderen Maßstäben als das Ertragssteuerrecht über die Steuerbarkeit oder die Steuerfreiheit unterscheidet.

Hinzu kommen besondere Anforderungen an einzelne Zweckbetriebe, die ebenfalls nachzuweisen sind. So müssen Behindertenwerkstätten²³² oder Integrationsbetriebe²³³ besondere Voraussetzungen im Ertragsteuerrecht und im Umsatzsteuerrecht erfüllen und nachweisen.

3. Persönlicher Anwendungsbereich

Die steuerlichen Pflichten haben alle Körperschaften zu erfüllen. Für Gemeinnützige kommt es darauf an, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einschließlich eines Zweckbetriebs besteht, für den eine Gewinnermittlung vorzunehmen ist, oder ob nur steuerbefreite Einkünfte erzielt werden, für die ein Geschäftsbericht sowie eine Mittelverwendungsrechnung vorzulegen sind.

Gemeinnützige Körperschaften haben eine elektronische Bilanz nach § 5b Abs. 1 EStG zu übermitteln, wenn sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG ermitteln. Dies setzt voraus, dass sie gesetzlich zur Bilanzierung verpflichtet sind oder dies freiwillig, etwa aufgrund von Satzungsklauseln, tun.

Fraglich war, ob sich die außersteuerliche Bilanzierungspflicht und damit auch die Pflicht zur Aufstellung einer aufwendigen E-Bilanz nur auf den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb²³⁴ bezieht oder auf die gesamte Einrichtung, etwa eine nach § 238 HGB und § 13 GmbHG gesetzlich bilanzierungspflichtige gemeinnützige GmbH oder eine nach ihrer Satzung gemäß den Regeln des HGB bilanzierende Stiftung. Das Bundesfinanzministerium hat jetzt in einem Schreiben an die

Spitzenverbände der gemeinnützigen Organisationen klargestellt, dass bilanzierungspflichtige Körperschaften nur für denjenigen Teil eine E-Bilanz aufzustellen haben, der körperschaftsteuerpflichtig ist, so genannte Minimalanforderungen. Das bedeutet, dass wirtschaftliche Geschäftsbetriebe bis zu einer Einnahmegrenze von 35.000 Euro gemäß § 64 Abs. 3 AO sowie steuerbefreite Zweckbetriebe keine EBilanz einzureichen haben.²³⁵ Allerdings wird in der Literatur kritisiert, dass aufgrund außersteuerlicher Vorschriften oder Satzungen bilanzierungspflichtige oder freiwillig bilanzierende gemeinnützige Körperschaften gegenüber öffentlich-rechtlichen Körperschaften benachteiligt sind, weil diese mit ihren Betrieben gewerblicher Art nur zur Erstellung einer EBilanz verpflichtet sind, wenn der Betrieb gewerblicher Art die Größenklassen des § 141 AO übersteigt. Eine freiwillige Bilanzierung führt hier nicht zur E-Taxonomie.²³⁶ Auch das neueste Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 13.6.2014 löst diesen Widerspruch nicht auf,²³⁷ so dass davon auszugehen ist, dass die freiwillige Bilanzierung oder die Bilanzierung aufgrund von Satzungen oder nach § 13 GmbHG, § 238 HGB die Erstellung einer E-Bilanz für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei Übersteigen der Einnahmengrenze von 35.000 Euro auslöst. Diese Rechtsmeinung könnte dazu führen, dass gemeinnützige Stiftungen und Vereine, die nicht bereits aufgrund der Rechtsform bilanzierungspflichtig sind, die freiwillige Bilanzierung aufgeben oder ihre Satzung ändern.

Ist die Organisation nur aufgrund steuerlicher Vorschriften bilanzierungspflichtig, stellt sich diese Frage nicht. Die steuerliche Bilanzierungspflicht kann sich für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb aus § 141 AO ergeben. Bei Vorliegen gewerblicher oder land- und forstwirtschaftlicher Einkünfte haben Steuerpflichtige zu bilanzieren, wenn der Umsatz mehr als 500.000 Euro im Wirtschaftsjahr und der Gewinn mehr als 50.000 Euro im Wirtschaftsjahr beträgt und nach § 141 Abs. 2 AO die Finanzbehörde auf den Beginn der Bilanzierungspflicht hingewiesen hat. Diese steuergesetzliche Bilanzierungspflicht betrifft nur die steuerrelevanten Einkünfte und damit von vornherein nur den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²³⁸

4. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Der Steuervollzug durch die Landesfinanzbehörden wird allgemein als effektiv angesehen; Verstöße gegen das Gemeinnützigkeitsrecht werden aufgedeckt, teilweise allerdings wegen der Arbeitsbelastung der Finanzämter lediglich im Rahmen von periodisch stattfindenden Außenprüfungen gemäß § 193 AO.²³⁹ Die Finanzämter kontrollieren nicht die Wirtschaftsführung im Allgemeinen, sondern prüfen lediglich, ob die steuerlichen Vorgaben der §§ 51 ff. AO eingehalten worden sind.²⁴⁰ Aufgrund des Steuergeheimnisses nach § 30 AO sind die Finanzbehörden gegenüber der Öffentlichkeit zur *Geheimhaltung* angehalten. Ein Verfahren wie in den USA, das für steuerbefreite Organisationen eine Offenlegung der Steuerunterlagen vorsieht, besteht in Deutschland aufgrund des Steuergeheimnisses nicht.²⁴¹

III. Besonderheiten bestimmter Branchen

Insbesondere für die Organisationen der Kranken-, Alten- und Jugendpflege gibt es eine Vielzahl besonderer Vorschriften, die deren Zuverlässigkeit und Wirtschaftlichkeit gewährleisten soll. Hierbei besteht die Besonderheit, dass die Leistungen der Wohlfahrtspflege über das „Dreieck“ geleistet werden. Die Regelungen des Sozialgesetzbuches gestalten zur Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit Sozialleistungen. Es handelt sich dabei um Vorschriften des öffentlichen Rechts, woraus sich ein klassisches Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen dem Staat als Leistungsträger und dem Bürger als Leistungsempfänger ergibt. Diese für die Sozialleistungen zuständigen Leistungsträger sind gemäß § 12 SGB I die in den §§ 18 – 29 SGB I genannten Körperschaften, Anstalten und Behörden, wobei alle ihrer Natur nach öffentlich-rechtlich und in der Regel als Selbstverwaltung organisiert sind. Die Finanzierung erfolgt überwiegend aus Sozialbeiträgen und zum Teil durch Steuermittel. Die eigentlichen Leistungen werden jedoch überwiegend nicht von den Leistungsträgern im Sinne des § 12 SGB I erbracht, sondern durch die von den Leistungsträgern unabhängigen Träger der ausführenden Einrichtungen, wodurch ein besonderes Kontrollbedürfnis entsteht. Beispiele dafür sind gemäß § 27 Abs. 2 SGB I die Träger der freien

Jugendhilfe und gemäß § 28 Abs. 2 SGB I die freie Wohlfahrtspflege.

Dies zeigt sich auch hinsichtlich der *Transparenz- und Rechnungslegungsvorschriften*, die sich in den verschiedenen Teilen des Sozialgesetzbuches finden lassen. Hierzu zählen zum einen diverse Pflichten der Leistungsträger zur Rechenschaftslegung, die ihnen im Zusammenhang mit den Prüfungen ihrer Geschäfts- und Rechnungsführung durch staatliche Aufsichtsbehörden auferlegt werden. Für diese Aufsicht sind in der Regel die fachnahen Bundesministerien und obersten Verwaltungsbehörden der Länder, vereinzelt auch der Bundesrechnungshof, zuständig. Teilweise werden aber auch Prüfungen der Träger der ausführenden Einrichtungen durch die Leistungsträger selbst vorgesehen. Hierbei gibt es auch damit verbundene Publizitätsvorschriften durch die Verpflichtung zur Veröffentlichung dieser Prüfungsergebnisse. Sie sollen insbesondere Transparenz für die Mitglieder der Sozialversicherungen bzw. für die Leistungsempfänger schaffen.

Zum anderen werden noch Auskunftspflichten im Rahmen der Durchführungen von *Bundesstatistiken* normiert. Der Zweck dieser Statistiken liegt jedoch eher in der Fortentwicklung und Beurteilung der Auswirkungen des Sozialrechts. Publizität wird insofern nur vereinzelt durch Veröffentlichung dieser Statistiken erreicht. Nichtsdestotrotz geht insbesondere aufgrund der Auskunft über Einnahmen und Ausgaben auch eine gewisse Rechenschaftslegung einher.

1. SGB IV – Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung

Das SGB IV umfasst die Gemeinsamen Vorschriften für die Sozialversicherungen. Gemäß § 1 SGB IV gelten die Vorschriften dieses Buches für die gesetzliche Kranken-, Unfall- und Rentenversicherung einschließlich der Alterssicherung der Landwirte sowie die soziale Pflegeversicherung (Versicherungszweige). Bis auf einige ausgenommene Vorschriften erstreckt sich der Geltungsbereich auch auf die Arbeitsförderung. Die Bundesagentur für Arbeit gilt im Sinne dieses Buches als Versicherungsträger.

a. § 88 Abs. 2 SGB IV – Vorlage- und Auskunftspflicht gegenüber der staatlichen Aufsicht

Im vierten Abschnitt des SGB IV ist unter dem Fünften Titel die staatliche Aufsicht der Versicherungsträger normiert.

Adressaten der Aufsichtsvorschriften sind die Versicherungsträger im Sinne des § 29 SGB IV, welche alle als selbstständige rechtsfähige Körperschaften errichteten Träger der Sozialversicherung umfasst.²⁴² § 88 Abs. 2 SGB IV gilt daher entsprechend des § 1 Abs. 1 SGB IV für alle Träger der Kranken-, Pflege-, Unfall- und Rentenversicherung inklusive der Alterssicherung der Landwirte sowie der Bundesagentur für Arbeit. Des Weiteren ist die Vorschrift auch für die Verbände, den Medizinischen Dienst sowie die Kassenärztlichen und Kassenzahnärztlichen Vereinigungen in der Krankenversicherung und ebenso für die Arbeitsgemeinschaften nach § 94 SGB X anwendbar.²⁴³

Innerhalb der Träger fungieren als Ansprechpartner in erster Linie vor allem Vorstand und Geschäftsführung, aber auch alle Mitarbeiter des Versicherungsträgers.²⁴⁴

Den in § 90 SGB IV für die einzelnen Träger festgelegten Aufsichtsbehörden wird gemäß § 88 Abs. 1 SGB IV ein Prüfungsrecht hinsichtlich der Geschäfts- und Rechnungsführung der Versicherungsträger eingeräumt. Damit verbunden ist eine umfassende Vorlage- und Auskunftspflicht für die Versicherungsträger gegenüber den Aufsichtsbehörden (§ 88 Abs. 2 SGB IV). Diese können so jederzeit Informationen und Unterlagen über sämtliche Tätigkeiten des Trägers verlangen, die sie nach pflichtgemäßem Ermessen zur Ausübung des Aufsichtsrechts für erforderlich halten.²⁴⁵

b. Pflichten im Zusammenhang mit dem Haushaltsplan

Eine konkrete Ausgestaltung der staatlichen Aufsicht findet sich in den Regelungen zum Haushalts- und Rechnungswesen der §§ 68 ff. SGB IV.

aa. § 70 SGB IV – Pflicht zur Vorlage des Haushaltsplans

§ 70 Abs. 1 SGB IV regelt für alle Versicherungsträger die Zuständigkeit für die Aufstellung und Feststellung des Haushaltsplanes. Sie ist Aufgabe des Vorstands und erfordert einen ausformulierten und detaillierten Vorschlag für sämtliche Haushaltsansätze sowie eine sorgfältige Schätzung der voraussichtlichen Einnahmen und Ausgaben.²⁴⁶

Damit verbunden sind Vorlagepflichten und -fristen gegenüber den Aufsichtsbehörden, die für die Träger der einzelnen Versicherungszweige unterschiedlich geregelt sind (Abs. 2 - 5).

Es sei insofern nur auf zwei Besonderheiten hingewiesen. Zum einen besteht für die Rentenversicherungsträger nach § 70 Abs. 3 SGB IV zwar eine generelle Vorlagepflicht, gemäß § 70 Abs. 4 SGB IV erfolgt jedoch eine Vorlage des Haushaltsplans der Deutschen Rentenversicherung Bund nicht an die Aufsichtsbehörde, sondern an die Bundesregierung. Zum anderen besteht für die Träger der Kranken- und Pflegeversicherung eine Vorlagepflicht an die Aufsichtsbehörden nur dann, wenn diese es verlangen (§ 70 Abs. 5 SGB IV).

bb. § 72 Abs. 2 SGB IV – Anzeigepflicht bei vorläufiger Haushaltsführung

Ergänzend zu der Aufsichtsgestaltung zur Vorlage des Haushaltsplans nach § 70 SGB IV statuiert § 72 Abs. 2 SGB IV eine Pflicht des Vorstands der Versicherungsträger, dass ein Beschluss des Vorstandes nach § 72 Abs. 1 SGB IV über Ausgaben bei noch nicht in Kraft getretenem Haushaltsplan unverzüglich der Aufsichtsbehörde anzuzeigen ist. Im Falle der Deutschen Rentenversicherung Bund hat die Anzeige gegenüber dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales zu erfolgen.

cc. § 73 SGB IV – Pflichten bei über- oder außerplanmäßigen Ausgaben

Sofern überplanmäßige und außerplanmäßige Ausgaben sowie Maßnahmen, durch die Verpflichtungen entstehen können, für die Ausgaben im Haushaltsplan nicht veranschlagt sind, anfallen, bedürfen diese nach § 73 Abs. 1 S. 1 SGB IV der Einwilligung des Vorstands.

Auch für diesen Fall wird eine Anzeigepflicht in § 73 Abs. 2 S. 1 SGB IV gegenüber der Aufsichtsbehörde bzw. dem Bundesministerium für Arbeit

und Soziales für die Deutsche Rentenversicherung Bund statuiert.

Für bestimmte Träger, wie zum Beispiel die Deutsche Rentenversicherung Knappschaft-Bahn-See, wird nach § 73 Abs. 2 S. 2 – 5 SGB IV stattdessen sogar eine Genehmigung durch die Aufsichtsbehörde gefordert.

c. § 77 SGB IV – Prüfung des Rechnungsabschlusses

Die Versicherungsträger haben gemäß § 77 Abs. 1 SGB IV für jedes Kalenderjahr auf der Grundlage der Rechnungslegung eine Jahresrechnung aufzustellen. Nach § 77 Abs. 1a S. 5 SGB IV ist diese von einem Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer zu prüfen und zu testieren.

d. § 79 SGB IV – Geschäftsübersichten und Statistiken

In § 79 SGB IV wird eine Pflicht der Versicherungsträger normiert, Übersichten über ihre Geschäfts- und Rechnungsergebnisse sowie sonstiges statistisches Material aus ihrem Geschäftsbereich zu erstellen und dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales, landesunmittelbare Versicherungsträger auch den für die Sozialversicherung zuständigen obersten Verwaltungsbehörden der Länder oder den von diesen bestimmten Stellen, vorzulegen.

2. SGB V – Gesetzliche Krankenversicherung

Im Fünften Sozialgesetzbuch finden sich die Regelungen über die gesetzliche Krankenversicherung. Aufgrund der gegebenen Strukturen richten sich die zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften an die verschiedensten Adressaten. In erster Linie sind dies die Krankenkassen und die Leistungserbringer. Der Begriff der Leistungserbringer wird im SGB V nicht definiert. Zu ihnen zählen zum einen die Vertragsärzte, die wiederum den Kassenärztlichen Vereinigungen angehören, zum anderen die Krankenhausträger.

a. Pflichten der Krankenkassen

aa. § 274 SGB V – Prüfung der Geschäfts-, Rechnungs- und Betriebsführung

Mit der Vorschrift des § 274 SGB V wurde eine einheitliche Grundlage für die Prüfung aller gesetzlichen Krankenkassen, ihrer Verbände und Arbeitsgemeinschaften sowie der Einrichtungen nach § 106 Abs. 4 SGB V und auch der Kassenärztlichen Vereinigungen geschaffen,²⁴⁷ wonach mindestens alle fünf Jahre eine Prüfung der Geschäfts-, Rechnungs- und Betriebsführung erfolgt.

Die für die Prüfung zuständigen Stellen sind gemäß § 274 Abs. 1 S. 1 und 2 SGB V das Bundesversicherungsamt für die bundesunmittelbaren Krankenkassen und die für die Sozialversicherung zuständigen obersten Verwaltungsbehörden für die Landesverbände der Krankenkassen, die landesunmittelbaren Krankenkassen und deren Arbeitsgemeinschaften.²⁴⁸

Die Prüfung umfasst gemäß § 274 Abs. 1 S. 4 SGB V die Gesetzmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des gesamten Geschäftsbetriebs. Damit einher gehen weitreichende Mitwirkungspflichten der Krankenkassen und ihrer Verbände. Denn sie haben nach § 274 Abs. 1 S. 5 SGB V auf Verlangen alle Unterlagen vorzulegen und alle Auskünfte zu erteilen, die zur Durchführung der Prüfung erforderlich sind.

Nichtsdestotrotz soll mit dieser Regelung nur ein Prüfrecht und keine weitere Aufsichtsbefugnis begründet werden, was die Möglichkeit rechtlicher Konsequenzen durch die Prüfung ausschließt. Die Aufsichtsprüfung nach § 87 SGB IV bleibt daher von § 274 Abs. 1 SGB V unberührt. Bedeutung kommt dem insbesondere dann zu, wenn Aufsichts- und Prüfungsbehörde nicht identisch sind oder für die Einrichtung gar keine Aufsicht nach § 87 SGB IV besteht.²⁴⁹

Des Weiteren wird in § 274 Abs. 4 SGB V für den Bundesrechnungshof noch ein Prüfungsrecht statuiert, das eine Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung der gesetzlichen bundes- und landesunmittelbaren Krankenkassen, ihrer Verbände und Arbeitsgemeinschaften umfasst. Damit soll sichergestellt werden, dass eine unabhängige, umfassende und wirk-same Finanzkontrolle besteht, wenn gesetzlich begründete Zahlungen durch den Bund erfolgen.²⁵⁰

bb. § 275 SGB V – Abrechnungsprüfung durch den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung

Bei Auffälligkeiten in der Abrechnung von Krankenkassenleistungen berechtigt § 275 Abs. 1 Nr. 1 SGB V die Krankenkasse zur Einleitung einer Abrechnungsprüfung unter Anforderung einer gutachterlichen Stellungnahme des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK). Eine Auffälligkeit im Sinne dieser Vorschrift liegt vor, wenn die Abrechnung und/oder die vom Krankenhaus zur ordnungsgemäßen Abrechnung vollständig mitgeteilten Behandlungsdaten und/oder weitere zulässige von der Krankenkasse verwertbare Fragen nach der – insbesondere sachlich-rechnerischen – Richtigkeit der Abrechnung und/oder nach der Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgebots aufwerfen, die die Krankenkasse aus sich heraus ohne weitere medizinische Sachverhaltsermittlung und -bewertung durch den MDK nicht beantworten kann.²⁵¹ Die Regelung des § 275 Abs. 1 Nr. 1 SGB V begründet kein Recht zu routinemäßigen Stichprobenprüfungen.²⁵² Gleichwohl hat das Bayerische Landessozialgericht in einer Entscheidung vom 2.12.2013²⁵³ angenommen, dass es sich noch nicht um eine Routineprüfung handele, wenn eine Krankenkasse in 55 Prozent von 353 Krankenhausrechnungen aus einem Jahr das MDK-Prüfverfahren einleite. Das Landessozialgericht sah im vorliegenden Fall aber Anlass genug für konkrete Auffälligkeiten, wie etwa die Kodierung aufgrund einer falschen Hauptdiagnose, die erneute stationäre Aufnahme eines Versicherten am Tag nach seiner Entlassung oder die Durchführung von stationären statt ambulanten Therapien.²⁵⁴

b. Pflichten der Leistungserbringer

Ein wichtiges Gebot des SGB V ist das in § 12 SGB V normierte Prinzip der Wirtschaftlichkeit. Danach müssen Leistungen ausreichend, zweckmäßig und wirtschaftlich sein; sie dürfen das Maß des Notwendigen nicht überschreiten. Leistungen, die nicht notwendig oder unwirtschaftlich sind, können Versicherte nicht beanspruchen, dürfen die Leistungserbringer nicht bewirken und die Krankenkassen nicht bewilligen. Dieses Gebot wird in den verschiedenen Normen zu den

Pflichten der Leistungserbringer weiter konkretisiert.

aa. §§ 135 ff. SGB V – Sicherung der Qualität der Leistungserbringer

§ 135a Abs. 1 S. 1 SGB V verpflichtet die Leistungserbringer zur Sicherung und Weiterentwicklung der Qualität der von ihnen erbrachten Leistungen. Die Umsetzung dieser Pflicht und welche Maßstäbe an sie zu setzen sind, wird gemäß §§ 137 f. SGB V durch den Gemeinsamen Bundesausschuss bestimmt. Hervorzuheben ist hier insofern die in § 137a Abs. 2 S. 1 Nr. 4 SGB V normierte Pflicht der Prüfinstitution im Sinne des § 137a Abs. 1 SGB V, die Ergebnisse der Qualitätssicherungsmaßnahmen in geeigneter Weise und in einer für die Allgemeinheit verständlichen Form zu veröffentlichen.

Die weitere Ausgestaltung der Verpflichtung zur Qualitätssicherung erfolgt darüber hinaus gesondert in Regelungen für die verschiedenen Leistungsträger.

Für die vertragsärztliche Versorgung erfolgt die Regelung der Qualitätssicherung in § 136 SGB V. Adressat der Pflichten sind die Kassenärztlichen Vereinigungen. Nach § 136 Abs. 1 SGB V haben sie zum einen die Maßnahmen zur Förderung der vertragsärztlichen Versorgung durchzuführen, zum anderen sind die Ergebnisse dieser Maßnahmen zu dokumentieren und zu veröffentlichen. Sie prüfen außerdem gemäß § 136 Abs. 2 SGB V die Qualität der in der vertragsärztlichen Versorgung erbrachten Leistungen einschließlich der belegärztlichen Leistungen im Einzelfall durch Stichproben.

Die zugelassenen Krankenhäuser wiederum werden hinsichtlich der Qualität ihrer Versorgung gemäß § 136a SGB V durch die Deutsche Krankenhausgesellschaft gefördert. Eine Prüfung der Qualität wie in § 136 Abs. 2 SGB V erfolgt hier jedoch nur gemäß § 137c SGB V hinsichtlich der angewandten Untersuchungs- und Behandlungsmethoden.

bb. §§ 106 f. SGB V – Prüfung der vertragsärztlichen Versorgung

Die Wirtschaftlichkeit der vertragsärztlichen Versorgung wird gemäß § 106 Abs. 1 SGB V durch die Krankenkassen und die Kassenärztlichen

Vereinigungen geprüft. Die Prüfungs- und Beschwerdeausschüsse werden dabei paritätisch besetzt und prüfen insbesondere die Verordnungsweise. In der komplexen Vorschrift des § 106 SGB V werden des Weiteren der Umfang der Prüfung und die verschiedenen Aufgreifkriterien geregelt.²⁵⁵

cc. § 113 SGB V – Qualitäts- und Wirtschaftlichkeitsprüfung der Krankenhausbehandlung

In § 113 SGB V ist darüber hinaus eine weitere Qualitäts- und Wirtschaftlichkeitsprüfung der Krankenhausbehandlung gesondert vorgesehen. Die Landesverbände der Krankenkassen, die Ersatzkassen und der Landesausschuss des Verbandes der privaten Krankenversicherung werden ermächtigt, eine Prüfung der Krankenhausbehandlung eines zugelassenen Krankenhauses auf Wirtschaftlichkeit, Leistungsfähigkeit und Qualität zu veranlassen. Die Bestellung des Prüfers erfolgt indes einvernehmlich mit dem Krankenhausträger.

Damit verbunden sind für die Krankenhäuser und Mitarbeiter entsprechende Mitwirkungspflichten. § 113 Abs. 2 SGB V normiert insoweit eine Verpflichtung, dem Prüfer und seinen Beauftragten auf Verlangen die für die Wahrnehmung ihrer Aufgaben notwendigen Unterlagen vorzulegen und Auskünfte zu erteilen.

3. SGB VIII – Kinder und Jugendhilfe

a. § 84 SGB VIII – Jugendbericht

In § 84 SGB VIII wird die Verpflichtung der Bundesregierung normiert, dem Bundesrat und dem Bundestag in jeder Legislaturperiode einen Bericht über die Lage der jungen Menschen in Deutschland vorzulegen, was auch Vorschläge zur weiteren Entwicklung der Jugendhilfe umfasst. Der Zweck dieser Berichtspflicht liegt nicht nur in einer systematischen Bestandsaufnahme, sondern vor allem auch in der Weiterentwicklung der Jugendhilfe.²⁵⁶

b. § 102 SGB VIII – Auskunftspflicht zur Erhebung einer Statistik

Gemäß § 98 SGB VIII wird zur Beurteilung der Auswirkungen der Bestimmungen des SGB VIII und zu seiner Fortentwicklung eine Bundesstatistik erhoben, weshalb gemäß § 102 Abs. 1 SGB VIII in der seit 1.1.2014 geltenden Fassung für alle Erhebungen auch eine entsprechende Auskunftspflicht besteht. Die Auskunft hat nach § 15 Abs. 2 BStatG gegenüber den mit der Durchführung von Bundesstatistiken amtlich betrauten Stellen und Personen zu erfolgen. Im Fall der Kinder- und Jugendhilfestatistik sind dies die Statistischen Landesämter.²⁵⁷

In § 98 SGB VIII werden die Erhebungstatbestände dargestellt. Dazu zählen Personen (Nr. 1–8), bestimmte Maßnahmen (Nr. 9, 10), Einrichtungen und dort tätige Personen (Nr. 11), Ausgaben und Einnahmen (Nr. 12) sowie Sorgeerklärungen nach § 1626a BGB (Abs. 2).

Diesen Gegenständen der Erhebung werden wiederum in § 99 SGB VIII weitere Erhebungsmerkmale zugeordnet.

Im Einzelnen sind dabei die Erhebungsmerkmale bei der Erhebung der Ausgaben und Einnahmen der öffentlichen Jugendhilfe gemäß § 99 Abs. 10 SGB VIII hervorzuheben. Denn bei den für die Jugendhilfe aufgewandten öffentlichen Geldern handelt es sich um eine wichtige sozialpolitische Größe, die insbesondere bei der Jugend-, Sozial- und Bildungsberichterstattung eine entscheidende Rolle spielt.²⁵⁸ Zu den Erhebungsmerkmalen zählt:

1. die Art des Trägers,
2. die Ausgaben für Einzel- und Gruppenhilfen, gegliedert nach Ausgabe- und Hilfeart, sowie die Einnahmen nach Einnahmeart,
3. die Ausgaben und Einnahmen nach Einrichtungsarten gegliedert,
4. die Ausgaben für das Personal, das bei den örtlichen und den überörtlichen Trägern sowie den kreisangehörigen Gemeinden und Gemeindeverbänden, die nicht örtliche Träger sind, Aufgaben der Jugendhilfe wahrnimmt.

§ 102 Abs. 2 SGB VIII führt katalogartig auf, wer zur Auskunft verpflichtet ist. Dabei wird zwischen den einzelnen Auskunftspflichtigen noch einmal der Umfang der Auskunftspflicht hinsichtlich der

verschiedenen Erhebungsgegenstände nach § 99 SGB VIII differenziert. Auskunftspflichtig sind danach

1. die örtlichen Träger der Jugendhilfe,
2. die überörtlichen Träger der Jugendhilfe,
3. die obersten Landesjugendbehörden,
4. die fachlich zuständige oberste Bundesbehörde,
5. die kreisangehörigen Gemeinden und die Gemeindeverbände, soweit sie Aufgaben der Jugendhilfe wahrnehmen,
6. die Träger der freien Jugendhilfe,
7. diverse Adoptionsvermittlungsstellen,
8. die Leiter der Einrichtungen, Behörden und Geschäftsstellen in der Jugendhilfe.

Grundsätzlich erfolgt die Erhebung nur zur Durchführung einer Bundesstatistik. § 103 SGB VIII regelt indes, unter welchen Voraussetzungen das Statistische Bundesamt und die Statistischen Landesämter zur Übermittlung der erhobenen Daten befugt sind. Dies ist beispielsweise an die fachlich zuständigen obersten Bundes- oder Landesbehörden möglich, solange ausschließlich eine Verwendung gegenüber den gesetzgebenden Körperschaften oder zu Planungszwecken erfolgt.

Darüber hinaus dürfen die Ergebnisse der Kinder- und Jugendhilfestatistiken gemäß den §§ 98 f. SGB VIII auf der Ebene der einzelnen Gemeinde oder des einzelnen Jugendamtsbezirkes veröffentlicht werden.

4.SGB IX – Rehabilitation und Teilhabe behinderter Menschen

a. Behindertenwerkstätten und –betriebe

Eine Werkstatt für behinderte Menschen ist nach § 136 Abs. 1 SGB IX eine Einrichtung zur Teilhabe behinderter Menschen am Arbeitsleben und zur Eingliederung in das Arbeitsleben. Nach § 139 Abs. 1 SGB IX sind für die Werkstätten Werkstatträte zu schaffen, die die Interessen der

behinderten Menschen in sie berührenden Angelegenheiten der Werkstatt vertreten. Nach Abs. 4 unterrichten die Werkstätten für behinderte Menschen die Personen, die behinderte Menschen gesetzlich vertreten oder mit ihrer Betreuung beauftragt sind, einmal im Kalenderjahr in einer Eltern- und Betreuerversammlung in angemessener Weise über die Angelegenheiten der Werkstatt, auf die sich die Mitwirkung erstreckt, und hören sie dazu an. In den Werkstätten kann im Einvernehmen mit dem Träger der Werkstatt ein Eltern- und Betreuerbeirat errichtet werden, der die Werkstatt und den Werkstattrat bei ihrer Arbeit berät und durch Vorschläge und Stellungnahmen unterstützt. Einzelheiten der Mitwirkung in Werkstätten durch den Werkstattrat regelt die Werkstätten-Mitwirkungsverordnung vom 25.6.2001.²⁵⁹

b. Weitere Berichtspflichten

Weitere Berichtspflichten obliegen nach § 104 SGB IX der Bundesagentur für Arbeit und nach § 131 SGB IX den Versorgungsämtern, aber nicht den Einrichtungen selbst.

5. SGB XI – Soziale Pflegeversicherung

a. Pflege-Buchführungsverordnung (PBV)

Aus der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV) ergeben sich besondere Regelungen zur Rechnungslegung und Buchführung von Pflegeeinrichtungen. Die Ermächtigungsgrundlage folgt aus § 83 Abs. 1 Nr. 3 SGB XI. Nach § 3 PBV hat die Pflegeeinrichtung ihre Bücher nach den für alle Kaufleute geltenden handelsrechtlichen Regelungen der kaufmännischen Buchführung zu führen. Sie hat nach § 4 PBV einen Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, GuV-Rechnung und Anhang aufzustellen. In den Anlagen zur PBV finden sich detaillierte Regelungen für den in der Buchführung anwendbaren Kontenrahmen und den Kostenstellenrahmen mit der Kosten- und Leistungsrechnung sowie für die Gliederung der Bilanz und der GuV-Rechnung. Diese spezielle Rechnungslegung besteht unabhängig von der Rechtsform der

Pflegeeinrichtung. Sofern für den Träger der Einrichtung zusätzlich weitere Buchführungspflichten, etwa nach HGB, bestehen, bleiben diese unberührt. Damit wird die PBV als verwaltungsaufwendig und bürokratisch kritisiert.²⁶⁰ Obwohl der Gesetzgeber in § 75 Abs. 7 S. 1 SGB XI durch das Gesetz zur strukturellen Weiterentwicklung der Pflegeversicherung vom 28.5.2008²⁶¹ den gesetzlichen Auftrag normiert hat, dass die Spitzenverbände der Pflegeeinrichtungen gemeinsam und einheitlich Grundsätze ordnungsgemäßer Pflegebuchführung für die ambulanten und stationären Pflegeeinrichtungen vereinbaren, ist dieser Auftrag bislang noch nicht umgesetzt worden.

b. § 79 SGB XI – Mitwirkungspflichten hinsichtlich der Wirtschaftlichkeitsprüfung

Die Landesverbände der Pflegekassen werden durch § 79 Abs. 1 SGB XI ermächtigt, die Wirtschaftlichkeit der ambulanten, teilstationären und vollstationären Pflegeleistungen durch die bestellten Sachverständigen prüfen zu lassen.

Nach § 79 Abs. 1 SGB XI können die Pflegekassen die Pflegeleistungen der Träger auf ihre Wirtschaftlichkeit und Wirksamkeit überprüfen. Dies umfasst insbesondere, ob die den Pflegeeinrichtungen zur Verfügung gestellten finanziellen Mittel ordnungsgemäß und ihrem Zweck entsprechend verwendet werden.

Es handelt sich allerdings nicht um eine routineartige, sondern nur um eine anlassbezogene Überprüfung, wonach Anhaltspunkte dafür vorliegen müssen, dass die Anforderungen durch die Träger nicht erfüllt werden.²⁶²

Im Rahmen dieser Prüfungen werden die Träger der Pflegeeinrichtungen gemäß § 79 Abs. 2 SGB XI verpflichtet, den von den Pflegekassen bestellten Sachverständigen alle für die Prüfung erforderlichen Unterlagen vorzulegen und entsprechend Auskunft zu erteilen.

Wird durch die Prüfung der Wirtschaftlichkeit festgestellt, dass die Pflegeeinrichtungen die Anforderungen der §§ 72, 71 SGB XI nicht oder nicht mehr erfüllen, können die Pflegekassen unter Fristsetzung eine Mängelbehebung von den Trägern verlangen.

c. §§ 112 ff. SGB XI – Qualitätssicherung und Überprüfung und Veröffentlichung der Ergebnisse

Für die Träger der Pflegeeinrichtung wird in § 112 Abs. 1 SGB XI eine Verantwortung für die Qualität ihrer Leistungen normiert, sowie für die Sicherung und Weiterentwicklung der Pflegequalität. Welche Anforderungen und Maßstäbe daran zu setzen sind, ergibt sich aus den Vereinbarungen, die § 113 SGB XI den Verbänden überträgt, sowie den vereinbarten Leistungs- und Qualitätsmerkmalen nach § 84 Abs. 5 SGB XI.

Zur Sicherung der Qualität werden daher nach § 114 SGB XI Qualitätsprüfungen durch den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung und den Prüfdienst des Verbandes der privaten Krankenversicherung e.V. durchgeführt, deren Prüfaufträge von den Landesverbänden der Pflegekassen erteilt werden.

Für die Pflegeeinrichtungen ergeben sich gemäß § 112 Abs. 2 S. 1 SGB XI daraus folgende Verpflichtungen:

1. Durchführung von Maßnahmen der Qualitätssicherung sowie ein Qualitätsmanagement nach Maßgabe der Vereinbarungen nach § 113 SGB XI,
2. Anwendung der Expertenstandards nach § 113a SGB XI,
3. Mitwirkungspflichten bei den Qualitätsprüfungen nach § 114 SGB XI.

Korrespondierend zu diesen Pflichten berechtigt und verpflichtet § 104 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 SGB XI, die für die Erfüllung der Aufgaben der Pflegekassen und ihrer Verbände erforderlichen Angaben aufzuzeichnen und den Pflegekassen sowie den zuständigen Stellen wie dem Medizinischen Dienst zu übermitteln.

Eine besondere Transparenzvorschrift stellt im Zusammenhang mit den Ergebnissen der Prüfung der Qualitätssicherung § 115 SGB XI dar. Sie regelt zum einen gemäß § 115 Abs. 1 S. 3 SGB XI eine Verpflichtung der Pflegekassen, die bekannt gewordenen Daten und Informationen mit Zustimmung des Trägers der Pflegeeinrichtung auch an die Vereinigung weiterzuleiten, der die betroffene Einrichtung angehört. Zum anderen müssen die Landesverbände der Pflegekassen nach § 115 Abs. 1a SGB XI

sicherstellen, dass insbesondere die Ergebnisse der Qualitätsprüfung anonymisiert für die Pflegebedürftigen und ihre Angehörigen verständlich, übersichtlich und vergleichbar sowohl im Internet als auch in anderer geeigneter Form kostenfrei veröffentlicht werden.²⁶³ Die Intention des Gesetzgebers hinter der Einführung dieser Regelung lag vor allem darin, „der vielfach erhobenen Forderung nach mehr Transparenz und Vergleichbarkeit von Qualitätsprüfungen des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung in weitest möglicher Form Rechnung zu tragen[!]“.²⁶⁴

d. § 118 Abs. 2 Nr. 1 SGB XI i.V.m. § 1 PflBeteiligungsV –
Voraussetzungen für die Anerkennung maßgeblicher Organisationen

Im Bereich der Begutachtung und der Qualität soll eine Beteiligung von Betroffenen und ihren Organisationen gewährleistet werden. § 118 Abs. 1 SGB XI sieht deshalb eine beratende Mitwirkung der auf Bundesebene maßgeblichen Organisationen für die Wahrnehmung der Interessen und der Selbsthilfe pflegebedürftiger und behinderter Menschen für die *Erarbeitung* oder *Änderung* solcher Richtlinien bzw. Vereinbarungen vor.²⁶⁵

In der aufgrund der Ermächtigung nach § 118 Abs. 2 SGB XI erlassenen Pflegebedürftigenbeteiligungsverordnung vom 22.3.2013²⁶⁶ werden die Voraussetzungen für die Anerkennung solcher Organisationen normiert. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 PflBeteiligungsV zählt dazu auch eine Offenlegung ihrer Finanzierung, um nachweisen zu können, dass sie neutral und unabhängig arbeiten. Bereits als anerkannt geltende Organisationen auf Bundesebene, wie bspw. der Sozialverband Vdk Deutschland e.V., werden in § 2 PflBeteiligungsV aufgeführt.

e. § 109 SGB XI i.V.m. PflegeStatV – Auskunftspflicht zur Erhebung
einer Statistik

Zum Zwecke der Fortentwicklung der sozialen Pflegeversicherung sieht das SGB XI gleich zwei Durchführungen von Erhebungen als Bundesstatistik vor.

§ 109 Abs. 1 SGB XI sieht Erhebungen über ambulante und stationäre Pflegeeinrichtungen sowie über die häusliche Pflege vor. Ergänzt werden diese Regelungen durch die Pflegestatistik-Verordnung. § 109 Abs. 2 SGB XI hingegen sieht eine Statistik über die Situation Pflegebedürftiger und ehrenamtlich Pflegenden vor.

Zur Ermöglichung der Erhebung wird daher nach § 109 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 S. 3 SGB XI eine Auskunftspflicht gegenüber den statistischen Landesämtern statuiert.

Die Bundesstatistik nach § 109 Abs. 1 SGB XI umfasst folgende Erhebungstatbestände:

1. Art der Pflegeeinrichtung und der Trägerschaft,
2. Art des Leistungsträgers und des privaten Versicherungsunternehmens,
3. in der ambulanten und stationären Pflege tätige Personen,
4. sachliche Ausstattung und organisatorische Einheiten der Pflegeeinrichtung, Ausbildungsstätten an Pflegeeinrichtungen,
5. betreute Pflegebedürftige,
6. in Anspruch genommene Pflegeleistungen,
7. Kosten der Pflegeeinrichtungen nach Kostenarten sowie Erlöse nach Art, Höhe und Kostenträgern.

Diesen Gegenständen der Erhebung werden wiederum in § 109 Abs. 1 S. 2 SGB XI und § 2 PflegeStatV weitere Erhebungsmerkmale zugeordnet.

Für die Bundesstatistik nach § 109 Abs. 2 SGB XI werden hingegen Erhebungen über folgende Tatbestände durchgeführt:

1. Ursachen von Pflegebedürftigkeit,
2. Pflege- und Betreuungsbedarf der Pflegebedürftigen,
3. Pflege- und Betreuungsleistungen durch Pflegefachkräfte, Angehörige und ehrenamtliche Helfer,
4. Leistungen zur Prävention und Teilhabe,
5. Maßnahmen zur Erhaltung und Verbesserung der Pflegequalität,
6. Bedarf an Pflegehilfsmitteln und technischen Hilfen,
7. Maßnahmen zur Verbesserung des Wohnumfeldes.

Nach § 109 Abs. 1 S. 3, Abs. 2 S. 3 SGB XI wird eine Auskunftspflicht für die Träger der Pflegeeinrichtungen, die Träger der Pflegeversicherung sowie die privaten Versicherungsunternehmen und den Medizinischen Dienst statuiert.

Des Weiteren sieht für die Erhebungen nach § 109 Abs. 1 SGB XI, § 7 PflegeStatV eine Berechtigung der statistischen Ämter der Länder vor, mit Zustimmung der Betroffenen zweijährlich ein Verzeichnis mit Namen, Anschrift, Telefon- und Telefaxnummer, Träger und Art der Pflegeeinrichtung sowie Zahl und Art der Pflegeplätze eines Pflegeheimes zu veröffentlichen.

6. SGB III – Arbeitsförderung

a. Zulassung von Trägern und Maßnahmen

Gemäß § 176 Abs. 1 SGB III bedürfen Träger, die durch die Agenturen für Arbeit geförderten Maßnahmen der Arbeitsförderung selbst durchführen, und gemäß § 176 Abs. 2 SGB III die dort genannten Maßnahmen der Zulassung durch eine fachkundige Stelle. § 178 SGB III und § 179 SGB III regeln indes die konkreten Anforderungen an die Zulassung von Trägern und Maßnahmen. Dafür zuständig ist eine fachkundige Stelle im Sinne des § 177 SGB III, die wiederum von einer Akkreditierungsstelle in einem weiteren Zulassungsverfahren akkreditiert wird. Ziel dieser umfangreichen Regelung zur Zulassung von Trägern und Maßnahmen ist es, eine hohe Qualität von Arbeitsmarktdienstleistungen zu sichern²⁶⁷ und damit zur Verbesserung eines effizienten und leistungsfähigen arbeitsmarktpolitischen Fördersystems beizutragen.²⁶⁸ Ebenso wird damit zur Transparenz der Arbeitsförderung durch die Agenturen für Arbeit beigetragen.

b. Qualitätsprüfungen

Auch der Bundesagentur für Arbeit kommt in diesem Zusammenhang eine Kontrollfunktion zu, die die Transparenz der von ihr geförderten Maßnahmen verschiedener Träger gewährleisten soll. § 183 Abs. 1 S. 1

SGB III ermächtigt die Bundesagentur für Arbeit, die Durchführung der Maßnahmen zu prüfen und deren Erfolg zu beobachten.

In § 183 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 SGB III wird dafür eine Auskunftspflicht der Träger und der Teilnehmer normiert, die sowohl den Verlauf der Maßnahme als auch den Eingliederungserfolg umfasst. Darüber hinaus ist die Bundesagentur für Arbeit nach § 183 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 und Abs. 2 SGB III berechtigt, die Einhaltung der Voraussetzungen für die Zulassung des Trägers und der Maßnahme zu prüfen, indem sie Einsicht in alle die Maßnahme betreffenden Unterlagen des Trägers nimmt und Grundstücke, Geschäfts- und Unterrichtsräume des Trägers während der Geschäfts- oder Unterrichtszeit betreten darf.

Soweit diesbezüglich bei der Prüfung maßnahmenbezogene Mängel festgestellt werden, hat nach § 183 Abs. 3 SGB III die Bundesagentur für Arbeit ein Entschließungsermessen hinsichtlich eines Beseitigungsverlangens und der korrespondierenden Rechtsfolgen.

Abschließend sollen zur Sicherung der Kontrollergebnisse gemäß § 183 Abs. 4 SGB III die bei der Qualitätsprüfung gewonnenen Erkenntnisse der fachkundigen Stelle und der Akkreditierungsstelle mitgeteilt werden.

c. Auskunftspflicht der Träger gegenüber der Bundesagentur für Arbeit

In den §§ 315 ff. SGB III werden diverse Auskunftspflichten gegenüber der Bundesagentur für Arbeit geregelt. Hervorzuheben ist im Rahmen der vorliegenden Untersuchung von Vorschriften zur Rechenschaftslegung insoweit § 318 SGB III, der eine Auskunftspflicht der Träger und Arbeitgeber bestimmt, bei denen eine Maßnahme der beruflichen Aus- und Weiterbildung, eine Leistung zur Teilhabe am Arbeitsleben oder eine Maßnahme nach § 45 SGB III durchgeführt wurde oder wird.

Gemäß § 318 Abs. 1 SGB III haben die Träger Auskünfte über Tatsachen zu erteilen, die Aufschluss darüber geben, ob und inwieweit Leistungen zu Recht erbracht worden sind oder werden und sie sind verpflichtet, Änderungen, die für die Leistungen erheblich sind, unverzüglich der Agentur für Arbeit mitzuteilen.

Das Telos der Norm liegt dabei in der Steigerung der Effizienz von

Bildungs- und Eingliederungsmaßnahmen, da es nicht noch einer Aufforderung der Bundesarbeitsagentur bedarf.²⁶⁹

7. SGB XII – Sozialhilfe

a. Auskunftspflicht zur Erhebung einer Statistik

Zur Durchführung einer Bundesstatistik hat gemäß § 121 SGB XII eine Erhebung diverser Daten hinsichtlich der Sozialhilfe zu erfolgen, um die Auswirkungen der Bestimmungen des SGB XII und seiner Fortentwicklung beurteilen zu können. Diese erfolgt je nach den Erhebungsmerkmalen des § 122 SGB XII in der Regel jährlich (vgl. § 124 SGB XII). Zur Ermöglichung der Erhebung wird nach § 125 SGB XII eine Auskunftspflicht der Träger der Sozialhilfe sowie der kreisangehörigen Gemeinden und Gemeindeverbände statuiert.

In § 121 SGB XII werden die Erhebungstatbestände dargestellt. Danach wird eine Statistik über die Leistungsberechtigten (Nr. 1 lit. a - g) und die Ausgaben und Einnahmen der Sozialhilfe (Nr. 2) erstellt. Diesen Gegenständen der Erhebung werden wiederum in § 122 SGB XII weitere Erhebungsmerkmale zugeordnet. Speziell für die Ausgaben und Einnahmen der Sozialhilfe umfasst dies gemäß § 122 Abs. 4 SGB XII:

1. die Art des Trägers,
2. Ausgaben für Leistungen in und außerhalb von Einrichtungen nach § 8,
3. Einnahmen in und außerhalb von Einrichtungen nach Einnahmearten und
4. Leistungen nach § 8.

Nach § 125 Abs. 2 SGB XII obliegt eine Auskunftspflicht den zuständigen örtlichen und überörtlichen Trägern der Sozialhilfe sowie den kreisangehörigen Gemeinden und Gemeindeverbänden, soweit sie im SGB XII geregelte Aufgaben wahrnehmen.

Des Weiteren dürfen gemäß § 126 Abs. 3 SGB XII die Ergebnisse der Sozialhilfestatistik gemeindebezogen veröffentlicht werden, was die Publizität fördert, jedoch nicht verpflichtend ist.

b. § 46a SGB XII – Nachweispflicht im Zusammenhang mit der
Kostenübernahme des Bundes

§ 46a SGB XII in der Fassung vom 1.10.2013 regelt die Beteiligung des Bundes an den Leistungen nach §§ 41 ff. SGB XII für die Grundsicherung im Alter und bei der Erwerbsminderung. Die Vorschrift ist zuletzt grundlegend umgestaltet worden und sieht nun einen vollständigen Kostenübergang auf den Bund vor. Die sukzessive Erhöhung des Bundesanteils an den Ausgaben für die Grundsicherung stellt eine enorme Entlastung der kommunalen Ausgaben dar.²⁷⁰

Unabhängig von der Kostentragung wird dabei gemäß § 46a Abs. 4 SGB XII den Ländern die Prüfung auferlegt, ob die Ausgaben für Geldleistungen der für die Ausführung des Gesetzes nach diesem Kapitel zuständigen Träger begründet und belegt sind und den Grundsätzen für Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit entsprechen. Dazu müssen sie die Bruttoausgaben jeweils für das Land sowie für die nach § 46b SGB XII zuständigen Träger insgesamt belegen.

Sie haben dies dem Bundesministerium für Arbeit und Soziales durch Nachweis in tabellarischer Form über

1. die Bruttoausgaben jeweils für das Land sowie für die nach § 46b SGB XII zuständigen Träger insgesamt zu belegen, welche nach den von § 42 SGB XII umfassten Leistungen aufzugliedern sind, und
2. die Einnahmen im Sinne des § 46a Abs. 2 S. 2 SGB XII weiterzuleiten.

Die Nachweise sind des Weiteren jeweils zum 15. der Monate Februar, Mai, August und November für das jeweils abgeschlossene Quartal einzureichen; jedoch erstmals für das erste Quartal 2015 zum 15.5.2015.

c. § 75 SGB XII – Überprüfungen der Einrichtungen und Dienste

Nach § 75 Abs. 2 SGB XII sollen die Träger der Sozialhilfe zur Erfüllung der Aufgaben der Sozialhilfe eigene Einrichtungen nicht neu schaffen,

soweit geeignete Einrichtungen anderer Träger vorhanden sind, ausgebaut oder geschaffen werden können. Mit diesen werden Vereinbarungen über die Leistungserbringung abgeschlossen, soweit diese Einrichtungen unter Berücksichtigung ihrer Leistungsfähigkeit und der Sicherstellung der Grundsätze des § 9 Abs. 1 SGB XII zur Erbringung der Leistungen geeignet sind. Sind Einrichtungen vorhanden, die in gleichem Maße geeignet sind, hat der Träger der Sozialhilfe Vereinbarungen vorrangig mit Trägern abzuschließen, deren Vergütung bei vergleichbarem Inhalt, Umfang und Qualität der Leistung nicht höher ist als die anderer Träger.

Wird die Leistung von einer Einrichtung erbracht, ist der Träger der Sozialhilfe gemäß § 75 Abs. 3 SGB XII zur Übernahme der Vergütung für die Leistung nur verpflichtet, wenn mit dem Träger der Einrichtung oder seinem Verband eine Vereinbarung über

1. Inhalt, Umfang und Qualität der Leistungen (Leistungsvereinbarung),
2. die Vergütung, die sich aus Pauschalen und Beträgen für einzelne Leistungsbereiche zusammensetzt (Vergütungsvereinbarung), und
3. die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Qualität der Leistungen (Prüfungsvereinbarung) besteht.

Der Träger der Sozialhilfe kann die Wirtschaftlichkeit und Qualität der Leistung prüfen. Für die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Qualität der Leistungen gelten die Vereinbarungsinhalte des Trägers der Sozialhilfe mit vergleichbaren Einrichtungen entsprechend. Der Träger der Sozialhilfe hat die Einrichtung über Inhalt und Umfang dieser Prüfung zu unterrichten. Nach § 76 Abs. 3 SGB XII vereinbaren die Träger der Sozialhilfe mit dem Träger der Einrichtung Grundsätze und Maßstäbe für die Wirtschaftlichkeit und die Qualitätssicherung der Leistungen sowie für den Inhalt und das Verfahren zur Durchführung von Wirtschaftlichkeits- und Qualitätsprüfungen. Das Ergebnis der Prüfung ist festzuhalten und in geeigneter Form auch den Leistungsberechtigten der Einrichtung zugänglich zu machen. Die Träger der Sozialhilfe haben mit den nach heimrechtlichen Vorschriften zuständigen Aufsichtsbehörden und dem Medizinischen Dienst der Krankenversicherung zusammenzuarbeiten, um Doppelprüfungen möglichst zu vermeiden.

8. Krankenhaus-Buchführungsverordnung (KHBV)

Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung,²⁷¹ erlassen aufgrund der Ermächtigungsgrundlage des § 16 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes,²⁷² statuiert für Krankenhäuser, die nach dem Krankenhausfinanzierungsgesetz gefördert werden, unabhängig von der Rechtsform eine Bilanzierungspflicht nach den Vorgaben der Verordnung, § 1 KHBV. Grundsätzlich bleiben die Rechnungs- und Buchführungspflichten nach dem Handels- und Steuerrecht sowie nach anderen Vorschriften unberührt. Allerdings werden auch Erleichterungen statuiert. Nach § 1 Abs. 3 KHBV brauchen Krankenhäuser, die Kapitalgesellschaften im Sinne des Zweiten Abschnitts des Dritten Buchs des HGB sind, auch für Zwecke des Handelsrechts bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung ihres Jahresabschlusses nach dem Handelsgesetzbuch die Gliederungsvorschriften der §§ 266, 268 Abs. 2 und § 275 HGB nicht anzuwenden. Sehen sie von der Anwendung ab, so haben sie bei der Aufstellung, Feststellung und Offenlegung die Bilanz nach Anlage 1, die GuV-Rechnung nach Anlage 2 und den Anlagennachweis nach Anlage 3 zu gliedern. Die im Anlagennachweis vorgeschriebenen Angaben sind auch für den Posten „Immaterielle Vermögensgegenstände“ und jeweils für die Posten des Finanzanlagevermögens zu machen. Nach § 1 Abs. 4 KHBV gelten bei Inanspruchnahme des Wahlrechts nach Abs. 3 für Zwecke des Handelsrechts die Erleichterungen für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften nach § 266 Abs. 1 S. 3 und § 276 HGB bei der Aufstellung und Feststellung nicht; bei der Offenlegung nach den §§ 325 bis 328 HGB dürfen § 266 Abs. 1 S. 3 und § 276 HGB mit der Maßgabe angewendet werden, dass in der Bilanz nach Anlage 1 und im Anlagennachweis nach Anlage 3 nur die mit Buchstaben und römischen Zahlen bezeichneten Posten ausgewiesen werden müssen und dass in der GuV-Rechnung nach Anlage 2 die Posten 1 bis 8 und 10 zu dem Posten „Rohergebnis“ zusammengefasst werden dürfen.

9. Spezialgesetzliche Regelungen der Länder am Beispiel Brandenburgs

In der Vergangenheit waren für Pflegeeinrichtungen zusätzlich die Vorschriften des Heimgesetzes mit seinen zahlreichen Verordnungen (Heimpersonalverordnung, Heimmindestbauverordnung, Heimmitwirkungsverordnung, Heimsicherungsverordnung) zu beachten. Nach der Föderalismusreform haben die Bundesländer die Gesetzgebungskompetenz für diese Materie erhalten. Daher sind die einzelnen Landesgesetze zu beachten, die jeweils unterschiedliche Bezeichnungen tragen (z.B. das Wohn- und Teilhabegesetz in Nordrhein-Westfalen und Sachsen-Anhalt oder das Landesheimgesetz in Baden-Württemberg und im Saarland). Damit haben sich die Pflegeeinrichtungen mit 16 unterschiedlichen Maßstäben auseinanderzusetzen. Im Folgenden werden exemplarisch die Vorschriften des Landes Brandenburg im Überblick dargestellt.

a. Brandenburgisches Pflege- und Betreuungswohngesetz (BbgPBWoG)

aa. § 13 Abs. 1 BbgPBWoG – Dokumentations- und Aufbewahrungspflichten

(1) Der Leistungsanbieter hat nach den Grundsätzen einer ordnungsgemäßen Buch- und Aktenführung Aufzeichnungen über den Betrieb zu machen. Die Qualitätssicherungsmaßnahmen und deren Ergebnisse sind so zu dokumentieren, dass sich aus ihnen der ordnungsgemäße Betrieb ergibt. Insbesondere muss ersichtlich werden:

1. die Nutzungsart, die Lage, die Zahl und die Größe der Räume sowie die Belegung der Wohnräume,
2. der Nachweis der baurechtlichen Nutzungsgenehmigung und die Niederschrift über das Ergebnis der Brandverhütungsschau,
3. der Nachweis von Prüfungen nach dem Infektionsschutzgesetz, soweit diese erforderlich sind,
4. der Name, der Vorname und die Ausbildung der Beschäftigten, deren regelmäßige Arbeitszeit, der Nachweis über Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen, die von ihnen in der Einrichtung ausgeübte Tätigkeit und die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses sowie die Dienstpläne,

5. der Name, der Vorname, das Geburtsdatum, der behinderungsbedingte Hilfebedarf der Bewohner sowie bei pflegebedürftigen Personen die Pflegestufe,
6. die Planung, der Verlauf und die Auswertung individueller Pflege- und Betreuungsprozesse,
7. die Bekanntgabe und Kommunikation von fachlichen Vorgaben, Handlungsrichtlinien und Anweisungen zur Tätigkeit der Beschäftigten in Pflege, Betreuung, Verpflegung und Hauswirtschaft,
8. der Zeitpunkt der Entgegennahme von Beschwerden und Verbesserungsvorschlägen zur Wohn- und Betreuungssituation, deren Inhalt, deren Auswertung sowie Zeitpunkt und Inhalt veranlasster Maßnahmen,
9. soweit erforderlich, der Vertrag nach § 12a Abs. 1 S. 1 des Apothekengesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.1980 (BGBl. I S. 1993), das zuletzt durch Artikel 16a des Gesetzes vom 28.5.2008 (BGBl. I S. 874, 906) geändert worden ist, die Nachweise über pharmazeutische Überprüfungen der Arzneimittelvorräte und über die Unterweisung der Mitarbeiter über den sachgerechten Umgang mit Arzneimitteln,
10. die Maßnahmen zur Sicherung einer angemessenen Qualität des Wohnens und der Betreuung,
11. Art, Zeitpunkt und Dauer von freiheitsbeschränkenden und freiheitsentziehenden Maßnahmen bei Bewohnern sowie die Angabe des für die Anordnung der Maßnahme Verantwortlichen und
12. die für die aufgenommenen Personen verwalteten Gelder oder Wertsachen.

bb. § 18 BbgPBWoG – Auskunfts- und Mitteilungspflichten

(1) Der Leistungsanbieter, die Einrichtungsleitung, die Pflegedienstleitung, der Anbieter der Pflege- oder Betreuungsleistungen sowie der Vermieter der Räumlichkeiten haben der zuständigen Behörde die für die Durchführung dieses Gesetzes und der aufgrund dieses Gesetzes

erlassenen Rechtsverordnungen erforderlichen mündlichen und schriftlichen Auskünfte auf Verlangen und unentgeltlich zu erteilen. Dies betrifft insbesondere Tatsachen, die für Feststellungen nach den §§ 4 und 5 erheblich sind. Widerspruch und Anfechtungsklage haben keine aufschiebende Wirkung.

(2) Der Leistungsanbieter von Einrichtungen nach § 4 ist verpflichtet, Unglücksfälle und sonstige unerwartete Vorkommnisse, die zu erheblichen Beeinträchtigungen der körperlichen Unversehrtheit oder der persönlichen Freiheit von Bewohnern geführt haben, unverzüglich der zuständigen Behörde mitzuteilen.

(3) Der Leistungsanbieter hat eine bereits eingetretene Überschuldung oder eine drohende Zahlungsunfähigkeit der zuständigen Behörde unverzüglich mitzuteilen.

cc. § 20 BbgPBwoG – Bekanntgabe von Prüfungsergebnissen

(1) Über das Ergebnis der Prüfung nach § 19 ist durch die zuständige Behörde ein Prüfbericht zu erstellen. Er ist dem Leistungsanbieter bekannt zu geben und dem Bewohnerschaftsrat zu übermitteln.

(2) Die zuständige Behörde kann aus den Ergebnissen der Überwachungen nach § 19 die für Nutzer und für Bewerber um einen Platz in der Wohnform relevanten Informationen zur Wohn- und Lebensqualität in geeigneter Form der Öffentlichkeit zugänglich machen. Über Art und Umfang der Veröffentlichung sind Vereinbarungen mit den Landesverbänden der Pflegekassen, dem Verband der Privaten Krankenversicherung e.V., den zuständigen Trägern der Sozialhilfe, den Verbänden der Leistungsanbieter und den Betroffenenverbänden auf Landesebene anzustreben.

(3) Die zuständige Behörde ist verpflichtet, alle zwei Jahre über ihre Tätigkeit und über die allgemeine Situation in Einrichtungen und Wohnformen im Land Brandenburg zu berichten.

b. Kindertagesstättengesetz (KitaG)

aa. § 3 Abs. 4 KitaG – Aufgaben und Ziele der Kindertagesstätte

(4) Die Kindertagesstätten können durch die örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe verpflichtet werden, ihre Arbeit durch Qualitätsfeststellungen überprüfen zu lassen.

bb. § 16 Abs. 6 S. 1 und 8 KitaG – Finanzierung der Kindertagesbetreuungsangebote

(6) ¹Das Land beteiligt sich an den Kosten der Kindertagesbetreuung durch einen zweckgebundenen Zuschuss an die örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe. ⁸Dem Land ist die zweckgemäße Verwendung der Mittel durch den örtlichen Träger der öffentlichen Jugendhilfe nachzuweisen.

c. § 130 Brandenburgisches Schulgesetz (BbGSchulG) – Schulaufsicht durch die Länder zur Qualitätssicherung

(1) Die Schulaufsicht umfasst die

1. Fachaufsicht über Unterricht und Erziehung an den Schulen,
2. Dienstaufsicht über die Lehrkräfte sowie das sonstige pädagogische Personal an den Schulen,
3. Rechtsaufsicht bei der Verwaltung und Unterhaltung der Schulen.

Im Sinne der gesamtstaatlichen Verantwortung berücksichtigt die Schulaufsicht in der Wahrnehmung der Aufsichtstätigkeit gemäß S. 1 Nr. 1 und 2 jeweils die Zweckmäßigkeit des Eingreifens.

(2) Die Schulaufsicht hat die Selbstständigkeit der Schule zu achten. Sie kann sich jederzeit über die Angelegenheiten der Schule informieren, Schulbesuche und Unterrichtsbesuche durchführen sowie gemäß § 75 Abs. 4 an der Tätigkeit schulischer Gremien teilnehmen. Beschlüsse der schulischen Gremien kann sie beanstanden, wenn die Schulleiterin oder der Schulleiter der Verpflichtung gemäß § 71 Abs. 5 nicht nachkommt. In die Unterrichts- und Erziehungsarbeit der Lehrkräfte soll nur unter Berücksichtigung der Rechte und Pflichten der Schulleiterin oder des Schulleiters gemäß § 71 Abs. 2 eingegriffen werden.

(3) Die Rechtsaufsicht über die Schulträger bei der Verwaltung und Unterhaltung der Schulen erstreckt sich darauf, dass die Aufgaben des Schulträgers im Einklang mit dem geltenden Recht, insbesondere den Bestimmungen in den Teilen 8 und 9, erfüllt werden. Stellt die zuständige Schulbehörde fest, dass ein kommunaler Schulträger seinen gesetzlichen Verpflichtungen nicht nachkommt, erfolgt die Durchführung der erforderlichen Maßnahmen gemäß den §§ 112 bis 116 der Kommunalverfassung des Landes Brandenburg durch die zuständige Kommunalaufsichtsbehörde.

(4) Die Schulaufsicht erstreckt sich bei Schulen in freier Trägerschaft auf die Aufsicht über die Einhaltung der Genehmigungs- und Anerkennungsvoraussetzungen.

IV. Bestimmungen im Verhältnis zwischen Zuwendungsgeber und Zuwendungsnehmer

1. Gesetzliche Bestimmungen

a. Bundeshaushaltsordnung (BHO)

Nach § 23 BHO gilt eine Einschränkung für die Vergabe von Zuwendungen durch den Bund. Hiernach dürfen Ausgaben und Verpflichtungsermächtigungen für Leistungen an Stellen außerhalb der Bundesverwaltung zur Erfüllung bestimmter Zwecke (Zuwendungen) nur veranschlagt werden, wenn der Bund an der Erfüllung durch solche Stellen ein erhebliches Interesse hat, das ohne die Zuwendungen nicht oder nicht im notwendigen Umfang befriedigt werden kann. Zuwendungen dürfen gemäß § 44 nur unter den Voraussetzungen des § 23 BHO gewährt werden. Dabei ist zu bestimmen, wie die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen nachzuweisen ist. Außerdem ist ein Prüfungsrecht der zuständigen Dienststelle oder ihrer Beauftragten festzulegen.

Nach § 44 BHO werden Verwaltungsvorschriften, welche die Regelung des Verwendungsnachweises und die Prüfung durch den

Bundesrechnungshof gemäß § 91 BHO betreffen, im Einvernehmen mit dem Bundesrechnungshof erlassen. Für die Überprüfung der Zuwendungen und der Zuwendungsempfänger versehen die öffentlichen Stellen die Zuwendungsbescheide mit solchen allgemeinen Nebenbestimmungen im Sinne des § 36 des Verwaltungsverfahrensgesetzes: Hierzu gehören die *Allgemeinen Nebenbestimmungen für institutionelle Zuwendungsempfänger (ANBest-I)*, für *Projektförderung an Gebietskörperschaften (ANBest-GK)*, für *Projektförderung auf Kostenbasis (ANBest-P-Kosten)* sowie für *Zuwendungen für Projektförderung (ANBest-P)*.²⁷³ Die ANBest werden vom Dritten Sektor als „Beispiel für eine überzogene Regelungsdichte“ kritisiert.²⁷⁴ So sind nach ANBest-P umfangreiche „Nachweise der Verwendung“ vorzunehmen, Tz. 6. Die Bewilligungsbehörde ist nach Tz. 7 verpflichtet, die Verwendung zu prüfen. Kostenansätze dürfen nur um bis zu 20 Pro-zent überschritten werden und müssen auch anderweitig ausgeglichen werden, sonst droht die Rückzahlung der gesamten Zuwendung. Nach Nr. 5 ANBest-P besteht auch eine unverzügliche Anzeigepflicht für den Zuwendungsempfänger, wenn er weitere Zuwendungen bei anderen öffentlichen Stellen beantragt oder erhält, sich die für die Bewilligung maßgeblichen Umstände ändern oder wenn Fördermittel nicht innerhalb von zwei Monaten verbraucht werden.²⁷⁵

Zur Überprüfung dieser Voraussetzungen ist der *Bundesrechnungshof* befugt. So ist der Bundesrechnungshof vorbehaltlich anderer gesetzlicher Regelung berechtigt, bei Stellen außerhalb der Bundesverwaltung zu prüfen, wenn sie vom Bund Zuwendungen erhalten (§ 91 Abs. 1 Nr. 3 BHO). Leiten diese Stellen die Mittel an Dritte weiter, so kann der Bundesrechnungshof auch bei diesen prüfen. Die Prüfung erstreckt sich nach § 91 Abs. 2 BHO auf die bestimmungsmäßige und wirtschaftliche Verwaltung und Verwendung. Bei Zuwendungen kann sie sich auch auf die sonstige Haushalts- und Wirtschaftsführung des Empfängers erstrecken, soweit es der Bundesrechnungshof für seine Prüfung für notwendig hält.

Zudem ist der Bundesrechnungshof nach § 111 BHO befugt, die Haushalts- und Wirtschaftsprüfung von bundesunmittelbaren juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu prüfen. Soweit es sich hier um die bundesunmittelbaren Träger der gesetzlichen Krankenversicherung, der

sozialen Pflegeversicherung, der gesetzlichen Unfallversicherung und der gesetzlichen Rentenversicherung einschließlich der Alterssicherung der Landwirte handelt, ist ebenfalls § 111 BHO anzuwenden, und zwar dann, wenn sie aufgrund eines Bundesgesetzes vom Bund Zuschüsse erhalten oder eine Garantieverpflichtung des Bundes gesetzlich begründet ist. Auf die Verbände und Arbeitsgemeinschaften der in S. 1 genannten Sozialversicherungsträger ist unabhängig von ihrer Rechtsform § 111 BHO anzuwenden, wenn Mitglieder dieser Verbände und Arbeitsgemeinschaften der Prüfung durch den Bundesrechnungshof unterliegen. Auf sonstige Vereinigungen auf dem Gebiet der Sozialversicherung finden die Vorschriften dieses Gesetzes keine Anwendung. Soweit jedoch Teile eines Verbandes oder einer Arbeitsgemeinschaft der Prüfung nach § 111 und § 112 BHO unterfallen, sind die anderen, freien Träger ebenfalls von der Prüfungspflicht betroffen.²⁷⁶

Häufig werden Zuwendungen zurückgefordert, weil Zuwendungsempfänger gegen das Vergaberecht verstoßen haben. Durch Nr. 3.1. ANBest-P wird den Zuwendungsempfängern eine Ausschreibung nach VOB und VOL für die Einschaltung von Subunternehmern vorgeschrieben, obwohl die Zuwendungsempfänger selbst u.U. gar nicht ausschreibungspflichtig sind, weil sie nicht überwiegend öffentlich finanziert werden, wie es § 98 Nr. 5 GWB vorsieht. Eine fehlerhafte Wahl der Vergabeart führt im Regelfall zur Rückforderung von Zuwendungen.²⁷⁷ Seit einigen Jahren werden im Hinblick auf die Einhaltung der Vergabevorschriften Kontrollen der Rechnungshöfe und Rechnungsprüfungsämter vorgenommen.

Strafrechtlich ist die ordnungsgemäße Verwendung von Zuwendungen durch den Straftatbestand des Subventionsbetrugs nach § 264 StGB abgesichert.

b. Landeshaushaltsordnungen (LHO)

Die 16 Landeshaushaltsordnungen sehen vergleichbare Regelungen wie die BHO und ebenfalls die Anwendung von ANBest vor.

c. EU-Förder- und Beihilfenrecht

aa. EU-Fördermittel

Die Förderung aus Mitteln der EU wird in der Regel durch nationale Behörden abgewickelt und überwacht. In diesem Fall gilt das zum Bundes- und Landeshaushaltsrecht Gesagte.

bb. Europäisches Beihilfenregime

Hinzu kommt, dass bei der Vergabe von staatlichen Fördermitteln das Beihilfenrecht der Art. 107 ff. AEUV zu beachten ist.²⁷⁸ Nach Art. 108 AEUV ist die Europäische Kommission von jeder staatlichen Beihilfe rechtzeitig vor Durchführung zu informieren, vorher besteht ein Durchführungsverbot. Ist die Beihilfe nicht in Übereinstimmung mit dem Gemeinschaftsrecht gewährt worden, besteht eine Rückzahlungspflicht.²⁷⁹

Betroffen vom Beihilfenrecht sind Unternehmen. Im Bereich des Dritten Sektors handelt es sich hierbei vor allem um die Zweckbetriebe nach § 65 AO.²⁸⁰ Für Dienstleistungen im allgemeinen wirtschaftlichen Interesse hat die Kommission allerdings Ausnahmetatbestände erlassen, die auf dem „Altmark-Trans“-Urteil des EuGH vom 24.7.2003²⁸¹ beruhen und durch das Monti- und Almunia-Paket praktikabel gemacht worden sind.²⁸² Zum Nachweis und zur Dokumentation dieser Tatbestände sind umfangreiche Berechnungen vorzulegen, aus denen sich ergibt, dass durch die Zuwendung nur der im allgemeinen Interesse liegende Mehraufwand ersetzt worden ist.

Im Bereich des Krankenhauswesens hat kürzlich das LG Tübingen²⁸³ entschieden, dass Verluste kommunaler Krankenhäuser von ebendiesen Kommunen übernommen werden können. Im Fall ging es um die Verlustübernahme zweier Kreiskliniken in Baden-Württemberg durch den dortigen Landkreis. Der Bundesverband deutscher Privatkliniken hatte hiergegen auf Unterlassung geklagt. Die Finanzierung stelle eine staatliche Beihilfe dar, welche gegen EU-Recht verstoße und die privaten Kliniken in ihrer relativen Marktposition benachteilige. Das LG Tübingen wies diese Einwände zurück. Nach einer Kommissionsentscheidung vom

28.11.2005 sei das Beihilfeverbot nicht anwendbar auf Sachverhalte, die der nationale Gesetzgeber als notwendig für die Erbringung von Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichen Interesse erachte. In § 3 Abs. 1 des Landeskrankenhausgesetzes für das Bundesland Baden-Württemberg ist die Pflicht der Landkreise verankert, die Krankenhäuser der betroffenen Kreiskliniken zu betreiben. Damit habe der nationale Landesgesetzgeber das Betreiben kommunaler Krankenhäuser als eine solche besonders wichtige Dienstleistung eingestuft, für welche das Beihilfenverbot nicht gelte. Anders als privaten Kliniken stehe es den Kommunen damit auch nicht frei, defizitäre Krankenhäuser außer Betrieb zu nehmen. Damit stelle die Verlustübernahme keinen Verstoß gegen das EU-Beihilfenrecht dar. Gegen die Entscheidung wurde beim OLG Stuttgart unter dem Aktenzeichen 2 U 11/14 Berufung eingelegt. Es ist damit zu rechnen, dass diese wichtige Rechtsfrage erst mit einer Entscheidung des EuGH geklärt werden wird.

2. Vertragliche Verpflichtungen

a. Förderverträge

Soweit Organisationen des Dritten Sektors von dritter privater Seite, etwa von Stiftungen, privaten Großspendern oder Unternehmen im Rahmen des Sponsoring Zuwendungen erhalten, obliegt es allein den Zuwendungsgebern, ihre Bedingungen in privatautonomen Verträgen zu formulieren. Während Sponsoringleistungen häufig Dienst- oder Werkverträge darstellen, sind Spenden in der Regel Schenkungen unter Auflage. Diese Fördervereinbarungen werden vielfach bereits so ausformuliert wie die öffentlich-rechtlichen Nebenbestimmungen und verpflichten die Empfängerorganisation zur Rechnungslegung über die verwendeten Fördermittel. Soweit die Bedingungen nicht erfüllt werden, bestehen vertraglich vereinbarte Rückforderungsrechte.

b. Leistungsverträge

Vor allem im Bereich der freien Wohlfahrtspflege werden oftmals

zivilrechtliche Pflegeoder Krankenhausverträge als Dienstverträge besonderer Art mit dem Betroffenen oder seinem gesetzlichen Betreuer selbst geschlossen, für die diese ganz oder zum Teil eine Leistungserstattung aus den Sozialversicherungskassen erhalten. Der Patient oder Pflegebedürftige kann in diesen Fällen die Erbringung der Leistung einfordern und hat aus § 242 BGB ein Auskunftsrecht in Bezug auf die Vertragsdurchführung.

V. Staatliche Stellen, die in die Prüfung des Dritten Sektors eingebunden sind

Gemeinnützige Organisationen allgemein und Träger der sozialen Wohlfahrtspflege im Besonderen unterliegen in vielfältiger Art und Weise staatlichen Überwachungsbehörden. Soweit deren besondere Instrumente zur Rechenschaftslegung, Überwachung und Transparenz der Organisationen des Dritten Sektors bereits oben ausführlich dargelegt worden sind, wird an dieser Stelle hierauf nicht gesondert eingegangen, sondern nur auf die besonderen Instrumente verwiesen.

1. Behörden/öffentliche Stellen

a. Finanzamt

Dem Finanzamt obliegt die Kontrolle über die zweckgerichtete Geschäftsführung der gemeinnützigen Organisationen und die Kontrolle über deren Mittelverwendung. Hierbei unternimmt das Finanzamt in der laufenden Veranlagung sowie in regelmäßigen Außenprüfungen eine umfassende Kontrolle der gemeinnützigen Organisationen (ausführlich s.o. S. 128 ff.). Die Ergebnisse dieser Überprüfungen unterliegen jedoch dem Steuergeheimnis nach § 30 AO und werden daher nicht allgemein bekannt.²⁸⁴ Sie können bis zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen, was immer wieder vorkommt, jedoch nach außen nicht bekannt wird.

b. Vereinsregister/Vereinsüberwachung

Idealvereine bedürfen zur Erlangung der Rechtsfähigkeit der Eintragung in den bei den zuständigen Amtsgerichten geführten *Vereinsregistern*, § 55 BGB. Die Registergerichte haben die formellen Eintragungsvoraussetzungen gemäß §§ 55 ff. BGB zu prüfen. Entscheidend ist, ob der Verein nach § 21 BGB auf einen ideellen Zweck und nicht auf einen primär wirtschaftlichen Zweck gerichtet ist. Ändert der Verein seine Zweckrichtung, muss²⁸⁵ das Registergericht nach § 395 FamFG die Rechtsfähigkeit in einem formalisierten Verfahren auch wieder entziehen. Lange Zeit konnte man von einem Vollzugsdefizit der Registergerichte in Bezug auf die Löschung von Wirtschaftsvereinen sprechen.²⁸⁶ Im Zuge der Diskussion um die Kita- und andere als gewerblich eingestufte Vereine soll sich diese Praxis dem Vernehmen nach ändern und der weiterhin vorliegende Idealzweck strenger überprüft werden.

Die behördliche *Aufsicht über Vereine* übt hingegen nach § 3 VereinsG²⁸⁷ die oberste Landesbehörde aus oder die nach Landesrecht zuständige Behörde für Vereine und Teilvereine, deren erkennbare Organisation und Tätigkeit sich auf das Gebiet eines Landes beschränken, und der Bundesminister des Innern für Vereine und Teilvereine, deren Organisation oder Tätigkeit sich über das Gebiet eines Landes hinaus erstreckt. Der Begriff des Vereins in § 2 VereinsG ist hierbei weiter als nach § 21 BGB, da er aufgrund seiner Zweckrichtung, gefährliche Zusammenschlüsse zu verbieten, auch BGB-Gesellschaften umfasst.²⁸⁸ Aufgrund der Vereinigungsfreiheit nach Art. 9 Abs. 2 GG darf ein Verein erst dann verboten werden, wenn durch Verfügung der Verbotsbehörde festgestellt ist, dass seine Zwecke oder seine Tätigkeit den Strafgesetzen zuwiderlaufen oder dass er sich gegen die verfassungsmäßige Ordnung oder den Gedanken der Völkerverständigung richtet; in der Verfügung ist die Auflösung des Vereins anzuordnen (Verbot). Mit dem Verbot ist in der Regel die Beschlagnahme und die Einziehung des Vereinsvermögens, von Forderungen Dritter und von Sachen Dritter zu verbinden, soweit der Berechtigte durch die Überlassung der Sachen an den Verein dessen verfassungswidrige Bestrebungen vorsätzlich gefördert hat oder die Sachen zur Förderung dieser Bestrebungen bestimmt sind.

Zur Überwachung der Vereine kann die Verbotsbehörde gemäß § 4 VereinsG für ihre Ermittlungen die Hilfe der für die Wahrung der

öffentlichen Sicherheit oder Ordnung zuständigen Behörden und Dienststellen in Anspruch nehmen. Hält die Verbotsbehörde oder eine gemäß Abs. 1 S. 1 ersuchte Stelle eine richterliche Vernehmung von Zeugen, eine Beschlagnahme von Beweismitteln oder eine Durchsuchung für erforderlich, so stellt sie ihre Anträge bei dem Verwaltungsgericht, in dessen Bezirk die Handlung vorzunehmen ist. Bestehen hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass eine Durchsuchung zur Auffindung solcher Beweismittel führen wird, so kann die Durchsuchung der Räume des Vereins sowie der Räume, der Sachen und der Person eines Mitglieds oder Hintermannes des Vereins angeordnet werden. Bei anderen Personen ist die Durchsuchung nur zur Beschlagnahme bestimmter Beweismittel und nur dann zulässig, wenn Tatsachen darauf schließen lassen, dass sich die gesuchte Sache in ihrem Gewahrsam befindet. Bei Gefahr im Verzug kann auch die Verbotsbehörde oder eine gemäß Abs. 1 S. 1 ersuchte Stelle eine Beschlagnahme, mit Ausnahme der Beschlagnahme nach § 99 StPO, oder eine Durchsuchung anordnen.

c. Stiftungsaufsichtsbehörde

Den Stiftungsaufsichtsbehörden obliegt nicht nur die Prüfung der Rechnungslegung der Stiftungen, sondern die gesamte Rechtmäßigkeitskontrolle über rechtsfähige Stiftungen des BGB. Hierzu steht ihnen ein ganzes Arsenal an Aufsichts- und Kontrollmaßnahmen zur Verfügung.²⁸⁹ Die Kontrolle der Rechnungslegung stellt hierbei aber ein wichtiges Instrument dar.

d. Aufsicht für unterstützende Wohnformen (ehem. Heimaufsicht)

In der Vergangenheit haben die Bestimmungen des Heimgesetzes und die hierzu ergangenen Verordnungen die Einrichtungen der Altenhilfe und Pflege geregelt. Inzwischen ist es Angelegenheit der Länder (s.o. am Beispiel Brandenburgs).

e. Zuwendungsgeber der öffentlichen Hand

Soweit Zuwendungsgeber die öffentliche Hand ist, bestehen Überwachungsmaßnahmen auf der Grundlage der Nebenbestimmungen (ANBest P, s.o.) sowie durch die Bundes- und Landesrechnungshöfe (s.o.).

f. Sammlungsgesetze der Länder und andere Formen der Kontrolle von öffentlichen Spendensammlungen

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Sammlungsgesetze sind Landesgesetze, die als Sonderordnungsrecht den Bereich der Spendensammlungen regeln. Die Sammlungsgesetze der alten Bundesländer datierten vom Ende der 60er bzw. Anfang der 70er Jahre,²⁹⁰ die Sammlungsgesetze der neuen Bundesländer aus der Mitte der 90er Jahre.²⁹¹ Vor einigen Jahren wurden die meisten Sammlungsgesetze aufgehoben, in Nordrhein-Westfalen zum 1.1.1998, in Sachsen-Anhalt zum 1.8.1999, in Berlin zum 1.1.2004,²⁹² in Bremen zum 1.4.2005,²⁹³ in Hamburg ebenfalls im Jahr 2005,²⁹⁴ in Brandenburg zum 1.8.2006²⁹⁵ und in Niedersachsen zum 1.1.2007²⁹⁶. Zuletzt wurden das Bayerische Sammlungsgesetz zum 1.1.2008,²⁹⁷ das Schleswig-Holsteinische Sammlungsgesetz zum 1.1.2009,²⁹⁸ das Sächsische Sammlungsgesetz zum 28.12.2009²⁹⁹ und das hessische Sammlungsgesetz zum 1.1.2010 aufgehoben. Als Gründe für die Abschaffung der Sammlungsgesetze wurden genannt: Der Bedeutungsverlust der Vorschriften, Entbürokratisierungsbestrebungen, Einsparmöglichkeiten, die Eigenverantwortung des Bürgers, die Stärkung der Wohlfahrtsverbände sowie ausreichende anderweitige Informationsmöglichkeiten.³⁰⁰

Allein in den Bundesländern Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, dem Saarland und Thüringen gelten noch Sammlungsgesetze.

An die Stelle der Sammlungsgesetze treten die allgemeinen Vorschriften des *Polizei- und Ordnungsrechts*, namentlich die polizeirechtliche Generalklausel, nach der Polizei und Ordnungsbehörden beim Vorliegen einer Gefahr für die öffentliche Sicherheit nach pflichtgemäßem Ermessen – reaktiv – einzuschreiten berechtigt sind. Präventive Kontrollen bestehen

dort, wo Erlaubnisvorbehalte in anderen Vorschriften enthalten sind. Dies kann für das Aufstellen von Behältern oder Informationsständen auf öffentlichen Wegen eine Sondernutzungserlaubnis nach dem Straßen- und Wegerecht, für gewerbliche Verkaufsaktionen Erlaubnispflichten aus dem Gewerbe-beziehungsweise Gaststättenrecht oder für eine Tombola eine glücksspielrechtliche Genehmigung sein.³⁰¹

Daneben stehen *strafrechtliche Sanktionen*. Der Bundesgerichtshof hat mit Blick auf den Betrugstatbestand (§ 263 StGB) klargestellt, dass die Annahme einer täuschungs- und irrumsbedingten Schädigung nicht schon deshalb entfallt, weil sich die Getäuschten der nachteiligen Wirkung ihrer Verfügung auf ihr Vermögen (durch Mitgliedschaftsbeiträge bzw. Spenden) bewusst seien.³⁰² Der Tatbestand der Untreue gemäß § 266 StGB greift ein, wenn der Spendensammler den Sammlungserlös in der eigenen Tasche verschwinden lässt.³⁰³

Zivilrechtliche Rückforderungen sind nur bedingt möglich. So ist unklar, ob das zivilrechtliche Widerrufsrecht, das seit dem 1.1.2002 in den §§ 312 ff., 355 ff. BGB enthalten ist, auch Fördermitgliedschaften erfasst.³⁰⁴ Die Widerrufsvorschriften des BGB helfen jedenfalls aus Gründen der mangelnden Beweisbarkeit nicht weiter, wenn das gespendete Geld ohne Quittung in der Sammeldose verschwunden ist.

bb. Inhalt der Anforderungen

Erfasst werden Spendensammlungen, wobei die Spenden in Form von Geld, Sachen oder geldwerten Leistungen bestehen können.³⁰⁵ Sammlungen auf Straßen und Plätzen, in Gast- und Schankwirtschaften oder anderen jedermann zugänglichen Räumen, sogenannte Straßensammlungen und Sammlungen von Haus zu Haus – Haussammlungen – unterfallen einer Erlaubnis- oder zumindest Anzeigepflicht.³⁰⁶ Einige Sammlungsgesetze sehen zudem Überwachungsmöglichkeiten für nicht erlaubnispflichtige Sammlungen durch Spendenbriefe, öffentliche Aufrufe und das Aufstellen von Sammlungsbehältern vor, die von behördlichen Auskunftsrechten bis hin zum Sammlungsverbot reichen.³⁰⁷

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Alle Organisationen, die nach dem oben Gesagten öffentliche Sammlungen durchführen, sind von den Sammlungsgesetzen betroffen. Allerdings werden nur Tätigkeiten erfasst, die in dem Staatsgebiet eines Bundeslandes durchgeführt werden, das noch über ein Sammlungsgesetz verfügt.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Aufgrund der lückenhaften Gesetzeslage im Bundesgebiet ist ein gewisser „Sammlungstourismus“ zu beobachten, bei dem mit einem Sammlungsverbot belegte Sammlungsträger ihre Tätigkeit jenseits der Landesgrenze fortsetzen.³⁰⁸ Die alternativen gesetzlichen Schranken in den anderen Bundesländern werden als nicht adäquater Ersatz für die entfallenden Sammlungsgesetze eingestuft.³⁰⁹

g. Verbraucherschutzzentralen

Alle Verbraucherschutzzentralen der Bundesländer bieten auch Informationen vor allem rund um Spenden an.³¹⁰

h. Weitere allgemeine Aufsichtsbehörden

Daneben bestehen weitere allgemeine Aufsichtsbehörden, deren Tätigkeit auch den Dritten Sektor betrifft. Hierzu zählen etwa Baubehörden (in Bezug auf Strukturqualität), Gewerbeaufsichtsbehörden, Gesundheitsämter (z.B. in Bezug auf Hygieneschutz), Berufsgenossenschaften (z.B. in Bezug auf Arbeitsschutzbestimmungen, die Arbeitszeitverordnung und Betriebsverfassungsrecht) und Besuchskommissionen nach dem PsychKG.

i. Beschwerdestellen

Schließlich existieren besondere Beschwerdestellen, die der Dritte Sektor

selbst eingerichtet hat. So hat etwa als eine der ersten Non-Profit-Organisationen das Deutsche Rote Kreuz e.V. im Jahr 2008 eine Ombudsstelle eingerichtet. Als externe Vertrauensperson nimmt sie Hinweise der Mitarbeiter auf, wie etwa Verdachtsfälle von Korruption, Vorteilsnahme oder andere schädigende Handlungen. Die Ombudsstelle übernimmt damit die Rolle eines externen, unabhängigen Ansprechpartners für Mitarbeiter, auch für jene im Ausland, sowie für die Gremien des Bundesverbandes. Ihre Funktion besteht darin, jeden Hinweis gezielt zu verfolgen und bereits durch das Wissen über die strikte Verfolgung eine präventive Wirkung zu entfalten.

VI. Freiwillige Maßnahmen der Organisationen

1. Organisationsinterne Aufsichtsgremien

Viele organisationseigene Kodizes, d.h. eigene Regelwerke, die sich gemeinnützige Organisationen freiwillig geben, um ihre interne Organisation und ihre Governance über den gesetzlichen Rahmen hinaus sinnvoll zu regeln, empfehlen die Schaffung eines Kontrollorgans oder sehen jedenfalls Regelungen für ein solches vor.³¹¹ Bei dieser internen Kontrolle handelt es sich etwa um freiwillige Aufsichtsräte oder Beiräte oder um Mitwirkungs-gremien in stationären Einrichtungen, etwa Heimbeiräte.

Wie verbreitet organisationsinterne Aufsichtsgremien im Dritten Sektor sind, lässt sich nicht genau feststellen. Das Problem empirischer Untersuchungen liegt darin begründet, dass häufig nur die Anzahl der Organe in der Organisation erhoben wird. Welche Kompetenzen diese Organe besitzen und ob weitere notwendige Regeln für ein funktionierendes Aufsichtsgremium bestehen (etwa zur Vermeidung von Interessenkonflikten), bleibt unbeantwortet. Erschwerend kommt hinzu, dass Aufsichtsgremien im Dritten Sektor unter verschiedenen Namen firmieren.³¹²

Zwei Studien geben einen gewissen Anhaltspunkt für Teile des Dritten Sektors: In einer Studie über (auch, aber nicht nur gemeinnützige) Krankenhäuser gaben 88,8 Prozent der Organisationen an, über ein

Aufsichtsgremium zu verfügen.³¹³ Und nach der *StiftungsStudie 2010* besaßen 77 Prozent der Stiftungen ein Organ, das die Arbeit des Leitungsgremiums kontrolliert.³¹⁴ In Vereinen wird die Zahl jedoch deutlich geringer ausfallen; hier verlässt man sich zumeist auf die Kontrolle durch die Mitgliederversammlung.

2. Freiwillige Bilanzierung, Prüfung und Veröffentlichung

Sofern die Rechnungslegung eines Vereins oder einer Stiftung von einem Wirtschaftsprüfer geprüft werden sollte, ergaben sich bislang zwei Konstellationen: Einerseits konnte die NPO eine so genannte Einnahmen-/Ausgabenrechnung und eine Vermögensübersicht, andererseits einen Jahresabschluss auf der Grundlage einer Finanzbuchhaltung erstellen. Im ersten Fall konnte der Wirtschaftsprüfer eine Bescheinigung über die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung erteilen, in der regelmäßig auf die maßgeblichen Rechnungslegungsgrundsätze hingewiesen wurde.³¹⁵ Im zweiten Fall konnte der Wirtschaftsprüfer einen Bestätigungsvermerk entsprechend § 322 HGB erteilen, falls der Jahresabschluss der NPO uneingeschränkt den Grundsätzen der kaufmännischen Rechnungslegung entsprach und der Jahresabschluss insbesondere ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergab. Mischformen der Rechnungslegung sind hingegen problematisch, da sie den Grundsätzen der Klarheit und Einheitlichkeit der Rechnungslegung widersprechen und Adressaten in die Irre führen könnten.

Nach Aussagen des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen geben rund 13 Prozent der Stiftungen freiwillig einen Geschäftsbericht heraus, weniger als zehn Prozent veröffentlichen Angaben im Internet.³¹⁶ Nach der aktuellen, gemeinsam durch das Centrum für soziale Investitionen und Innovationen in Heidelberg (CSI) und den Bundesverband Deutscher Stiftungen erstellten Studie zum Anlageverhalten der immerhin 200 kapitalstärksten Stiftungen gaben 41 Prozent an, ihre Jahresrechnung nicht regelmäßig zu veröffentlichen.³¹⁷

3. Weitere freiwillige Instrumente des Controlling

Daneben verfügen zahlreiche Organisationen vor allem der freien Wohlfahrtspflege über weitere freiwillige Instrumente des internen Controllings wie die Befragung von Kunden einschließlich der Einrichtung eines Beschwerdemanagements, die Inanspruchnahme von Zertifizierungsstellen durch interne oder externe Audits, die interne Erstellung von Benchmarks und die aktive Öffentlichkeitsarbeit. Ehrenamtliche, die in Einrichtungen arbeiten, können sich an dem BIVA-Heimverzeichnis orientieren.³¹⁸ Über die Verbreitung dieser Instrumente sind keine konkreten Zahlen bekannt. Teilweise sind diese Instrumente in den sogleich zu betrachtenden Kodizes verankert.

4. Freiwillige Selbstverpflichtung in Form von Kodizes

Die Anzahl der Kodizes gemeinnütziger Organisationen ist inzwischen nur schwer überschaubar. Hier werden exemplarisch 11 Kodizes vorgestellt, die für den Dritten Sektor von besonderer Bedeutung sind. Zahlreiche weitere, teilweise regionale Kodizes, etwa die der *AWO Westliches Westfalen*, der *Diakonie Württemberg*, der *Diakonie Duisburg*, des *Paritätischen Berlin, Sachsen-Anhalt* sowie *Württemberg*, auf Seiten der *Caritas der DiCV Rottenburg-Stuttgart* und weitere Kodizes etwa vom *European Foundation Centre*, der *Herz-Stiftung*, der *Kindernothilfe*, von *Misereor* und der *VW-Stiftung*, unterscheiden sich formell sowie materiell auch nur geringfügig. Die meisten Kodizes entstanden in Reaktion auf den 2002 erstmalig erschienenen *Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK)* für börsennotierte Unternehmen. Grund für die Kodizes war neben Werbezwecken die Erkenntnis, dass die bestehenden gesetzlichen Regelungen nicht ausreichten, um Ineffektivität und Missbrauch zu verhindern.

Über die Rechtsnatur der Kodizes im Dritten Sektor wurde bislang kaum nachgedacht, während über die Rechtsnatur des *DCGK* eine lebhafte Diskussion entbrannt ist. Weil dieser den Kodizes des Dritten Sektors ähnelt, erscheinen die Überlegungen zur Rechtsnatur übertragbar.³¹⁹ Die Kodizes sind keine Gesetze im formellen Sinne,³²⁰ weil sie nicht in dem verfassungsrechtlichen Gesetzgebungsverfahren erlassen wurden.³²¹ Auch sind sie keine Konkretisierung gesetzlicher Bestimmungen, da solche mangels einer § 342 Abs. 2 HGB vergleichbaren Ermächtigung³²² nur

durch Gerichte erfolgt.³²³ Die Rechtsgemeinschaft sieht die Kodizes auch nicht als unmittelbar geltendes Recht an,³²⁴ sondern behält sich Abweichungen hiervon vor. Sie sind damit kein Gewohnheitsrecht.³²⁵ Auch sind sie kein Handelsbrauch im Sinne von § 346 HGB.³²⁶ Ein Handelsbrauch entsteht nämlich nur durch gleichmäßige, einheitliche und freiwillige tatsächliche Übung innerhalb eines angemessenen Zeitraums.³²⁷ Zwar könnte inzwischen von einer gewissen zeitlichen Verfestigung auszugehen sein.³²⁸ Gegen einen Handelsbrauch spricht aber, dass sich dieses Institut im Grundsatz auf Handelsgeschäfte und nicht auf Organisationsmaßnahmen bezieht und die Kodizes zumeist nicht bestehende Regelungen, sondern Regelungsziele beschreiben und auf Anpassung gerichtet sind.³²⁹ Freilich ist aber möglich, dass einige Regelungsinhalte der Kodizes zu Gewohnheitsrecht werden.³³⁰

Die positive Bestimmung der Rechtsnatur des DCGK bereitet hingegen große Schwierigkeiten. Weitestgehend Einigkeit besteht darüber, dass der *DCGK* ein „Novum“ ist.³³¹ Ob man nun dieses *Novum* unter Erweiterung eines bereits bestehenden Begriffs in die klassische Rechtsquellenlehre einordnet oder hierfür eine ganz neue, eigene Kategorie³³² schafft, scheint weniger eine rechtsdogmatische als vielmehr eine Geschmacksfrage zu sein. Ganz überwiegend wird jedenfalls die Bezeichnung als „Soft Law“³³³ abgelehnt,³³⁴ weil dieser Begriff ursprünglich im US-amerikanischen Recht³³⁵ sowie im Völkerrecht eine ganz andere Bedeutung hat und in der deutschen Rechtswissenschaft kaum klare Konturen besitzt.³³⁶ Auch die Bezeichnung als Fachnorm parallel zu den DIN-Normen³³⁷ ist zumindest hinsichtlich der bestehenden Unterschiede zwischen den Kodizes und den DIN-Normen problematisch.³³⁸ Überzeugend erscheint daher letztlich, das *Novum* als solches zu akzeptieren und – will man es abstrakter bezeichnen – von seinen Eigenschaften und seiner Funktion her als eine Form der Selbstregulierung zu beschreiben.³³⁹

a. Leitlinien des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen

Als Kontrollinstanz gemeinnütziger Spendensammelorganisationen ist das *Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI)* in Berlin zu nennen, ein

unabhängiges wissenschaftliches Dokumentationszentrum in der Rechtsform einer Stiftung des bürgerlichen Rechts, hinter welcher der Senat von Berlin, das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, der Deutsche Industrie- und Handelskammertag, der Deutsche Städtetag und die Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege e.V. als Stiftungsträger stehen. Ziel des DZI ist es, den Spendenmarkt übersichtlicher zu gestalten und das Vertrauen sowie die Hilfsbereitschaft der Bürger zu erhalten. Dazu verleiht das DZI als Orientierungshilfe das sogenannte DZI Spenden-Siegel an sammelnde Organisationen.³⁴⁰

Die Leitlinien des DZI wurden 1992 eingeführt und 2010 zuletzt überarbeitet. Sie sind Grundlage für die Verleihung des *DZI-Spenden-Siegels* und damit nicht nur Vorreiter, sondern auch die bekanntesten Standards im Dritten Sektor. Auf Antrag einer Organisation wird diese gegen eine Gebühr geprüft und erhält bei erfolgreicher Prüfung das Siegel für ein Jahr verliehen. Außerdem müssen die Organisationen ab dem Datum der Antragstellung das *DZI* über alle für die Siegel-Verleihung maßgeblichen Sachverhalte informieren.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Die Spendensiegel-Standards enthalten sieben Abschnitte. Nach dem ersten Abschnitt (Zielsetzung) muss die Satzung die grundlegenden Funktionen und Aufgaben der Organe beschreiben. Nach dem dritten Abschnitt müssen die Organisationen bei der Werbung und Öffentlichkeitsarbeit klar, wahrhaftig, sachlich sowie offen agieren und dabei die Würde der Betroffenen achten und auf unlautere Werbung verzichten. Zudem werden Vorgehensweisen u.a. für systematische Werbegespräche, Bargeldsammlungen und Telemarketing normiert.

Der siebte Abschnitt trägt den Titel „Transparenz“ und verlangt eine

Veröffentlichung der Arbeit, Strukturen und Finanzen sowie eine zeitnahe Beantwortung der Anfragen und Beschwerden. Der Jahresbericht muss über Organe und ihre Mitglieder, Zielsetzung, Strategie, exemplarisch über Projekte, Anzahl der Mitglieder und Mitarbeiter, deren Vergütung, Zusammenarbeit mit Dritten, wesentliche Rechtsgeschäfte, Werbemaßnahmen und unterstützte Organisationen informieren. Den Jahresbericht hat die Organisation zusammen mit der Satzung sowie wichtigen Ansprechpartnern auf der organisationseigenen Internetpräsenz zu veröffentlichen. Einer Veröffentlichungspflicht unterliegen auch die Rechnungslegung sowie ein Bericht über die etwaige Prüfung. Diese werden durch den sechsten Abschnitt (Rechnungslegung und Prüfung) geregelt, wobei den Werbe- und Verwaltungskosten eine besondere Bedeutung zukommt.

An Jahresrechnung und Prüfung werden unterschiedliche Anforderungen gestellt, die sich in vier Schritten nach der Größe der Organisation bemessen. Die kleinsten Organisationen (mit jährlichen Gesamteinnahmen von weniger als 250.000 Euro) bedürfen lediglich einer einfachen Jahresrechnung mit einer Prüfung durch grundsätzlich zwei Rechnungsprüfer. Die größten Organisationen (mit jährlichen Gesamterträgen von mehr als zehn Millionen Euro) müssen einen Jahresabschluss nach HGB aufstellen, der von einem Wirtschafts- oder vereidigten Buchprüfer geprüft wird.

Die drei übrigen Abschnitte beschäftigen sich nicht unmittelbar mit Transparenz: Der zweite Abschnitt mit der Leitung und Aufsicht, der vierte Abschnitt mit der Mittelverwendung und der fünfte Abschnitt mit der Vergütung. Durch die Verleihung des Spendensiegels wird jedoch deutlich, dass die Organisation auch diese Leitlinien befolgt.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Jede deutsche rechtlich selbstständige gemeinnützige Organisation, die deutschlandweit agiert, wird auf ihren Antrag hin überprüft, wenn sie in zwei abgeschlossenen Geschäftsjahren tätig war und jährlich mehr als 25.000 Euro durch Spenden erhielt. Außerdem kann ein Antrag durch rechtlich unselbstständige, aber ebenso große, eindeutig abgegrenzte

Organisationen, Arbeitsbereiche oder Aktionen gestellt werden, die über einen eigenen Namen, eine eigene Satzung oder Aufgabenstellung, eigene Entscheidungsstrukturen, eine eigene Außendarstellung, ein eigenes Konto und eine eigene Rechnungslegung verfügen.³⁴¹ Die Zertifizierung durch das DZI Spenden-Siegel erfasst ihrer Konzeption nach nur überörtlich tätige Sammlungsträger und trifft über regionale Sammlungsträger keine Aussage. Die Erteilung des Spendensiegels ist mit einer aufwendigen Prüfung verbunden und erfordert daher von den Organisationen die Übernahme einer Gebühr.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Das DZI Spenden-Siegel führen derzeit (Stand: November 2013) 246 Organisationen.³⁴²

In enger Abstimmung mit dem DZI ist das Spendensiegel der Deutschen Evangelischen Allianz (DEA) entstanden. Die Vergabekriterien orientieren sich an den Leitlinien für die Vergabe eines DZI Spendensiegels an Spenden sammelnde Organisationen mit humanitärer und karitativer Zielsetzung. Die Deutsche Evangelische Allianz informiert das DZI jeweils über die Erteilung von Spendensiegeln, da eine Kooperation besteht. Die Prüfkriterien der DEA hinsichtlich der zulässigen Verwaltungskostenanteile einer gemeinnützigen Organisation sind strenger als die des DZI. Während die DEA eine Obergrenze von maximal 25 Prozent Verwaltungskosten festsetzt, dürfen es bei dem DZI bis zu 30 Prozent der satzungsgemäß verwendeten Spendengelder sein. Auf der Homepage der DEA sind zurzeit 41 christliche Organisationen mit gültigem Spendensiegel verzeichnet.³⁴³

b. Grundsätze des Deutschen Spendenrates e.V.

Eine weitere national tätige Transparenzinstanz stellt der *Deutsche Spendenrat e.V.* mit Sitz in Berlin dar. Der Deutsche Spendenrat e.V. ist ein gemeinnütziger Dachverband Spenden sammelnder, gemeinnütziger Organisationen aus den Bereichen soziale und humanitäre Hilfe, Umwelt und Tierschutz sowie Kunst und Kultur. Er wurde 1993 nach den

Vorbildern des Deutschen Werberats und des Deutschen Presserats gegründet.³⁴⁴ Die Ziele des Deutschen Spendenrates e.V. bestehen in der Wahrung der ethischen Grundsätze des Spendenwesens, der Schaffung von Transparenz und der Sicherstellung der ordnungsgemäßen Verwendung der Spendengelder.³⁴⁵ Er vertritt diese Ziele gegenüber der Öffentlichkeit sowie staatlichen, politischen und privaten Gremien. Die Mitglieder verpflichten sich, keine sittenwidrige Werbung einzusetzen und hohe Qualitätsstandards einzuhalten. Unter anderem sind Strukturen, Tätigkeit und Finanzen im Rahmen eines Jahresberichts jährlich und transparent sowie leicht auffindbar auf der Internetseite zu veröffentlichen. Mit der Einrichtung eines Wirtschaftsprüfer-Ausschusses sichert der Deutsche Spendenrat e.V. seine hohen Qualitätsstandards. Der Ausschuss, der aus Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern verschiedenster Regionen der Bundesrepublik besteht, berät Vorstand und Geschäftsführung des Deutschen Spendenrates e.V. in Fragen der Gemeinnützigkeit und Transparenz einschließlich deren praktischer Umsetzung. Die Mitgliedsorganisationen des Deutschen Spendenrates e.V. werden durch den Ausschuss bei der Einhaltung und Umsetzung der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V., unterstützt, soweit diese die Rechnungslegung der Mitgliedsorganisationen betrifft (Berichtskritik). Der Wirtschaftsprüfer-Ausschuss besteht derzeit aus acht unabhängigen Wirtschaftsprüfern.

Die *Grundsätze des Deutschen Spendenrates* wurden 2010 durch die Mitgliederversammlung des Deutschen Spendenrates e.V. beschlossen und deren Anlagen 2013 aktualisiert. Mitglieder des gemeinnützigen Dachverbands sind gemeinnützige Spendenorganisationen. Diese haben sich verpflichtet, jährlich einen Jahresbericht, der den Anforderungen der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V. an die Darstellung von Strukturen, Tätigkeit, Projekte und Finanzen zu entsprechen hat, zu veröffentlichen. Werden Grundsätze nicht eingehalten, muss dies begründet werden.³⁴⁶ Zudem befreien die Mitglieder die für sie zuständigen Finanzbehörden gegenüber dem Deutschen Spendenrat von der Verschwiegenheitspflicht im Rahmen des Steuergeheimnisses. Bei Verstößen gegen den Kodex empfiehlt der Schiedsausschuss des Vereins, der sich überwiegend aus vereinsunabhängigen Personen, insbesondere Rechtsanwälten und Wirtschaftsprüfern zusammensetzt, Sanktionen, die

bis hin zum Vereinsausschluss reichen. Hiervon hat der Verein in der Vergangenheit auch Gebrauch gemacht. Rund 30 Prozent der Anträge auf Mitgliedschaft im Deutschen Spendenrat e.V. werden abgelehnt.³⁴⁷

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Der erste Abschnitt regelt Interessenkonflikte, der zweite weitere Leitungs- und Kontrollstrukturen. Im dritten Abschnitt (Rechnungslegung) wird nach drei Größenklassen differenziert, wobei die Grenzen bei einem jährlichen Mittelzufluss ohne steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bis 250.000 Euro, von 250.000 Euro bis einer Million Euro und darüber liegen. Kleine Organisationen müssen entweder nach den Grundsätzen des *Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW)* oder nach den Grundsätzen des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts Rechnung legen. Große Organisationen müssen einen Jahresabschluss mit Bilanz, GuV-Rechnung (nach dem Gesamt- oder Umsatzkostenverfahren gemäß § 275 Abs. 2 und 3 HGB) sowie Anhang erstellen. Der vierte Abschnitt betrifft Information und Berichtswesen. Er verlangt offene, wahrhaftige und glaubwürdige Kommunikation. Zudem sollen ein Tätigkeits-, ein Projekt- sowie ein Finanzbericht, die je nach Größenklasse weiteren Anforderungen genügen müssen, insbesondere auf der Internetseite veröffentlicht werden. Die Prüfpflichten (fünfter Abschnitt) sind wiederum nach Größenklassen gestaffelt: Kleine Organisationen (bis 250.000 Euro Mittelzufluss) müssen durch eine organisationsinterne Instanz, mittelgroße Organisationen (bis eine Million Euro) durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer und große Organisation (über eine Million Euro) durch einen Wirtschaftsprüfer analog §§ 316 ff. HGB geprüft werden. Die Rechnungsprüfer (Kassenprüfer/Steuerberater/Wirtschaftsprüfer) der Mitgliedsorganisation sind zudem zur erweiterten Prüfung und Berichterstattung über deren Strukturen, Informationen und Berichtswesen

im Rahmen eines erweiterten Prüfvermerks verpflichtet,³⁴⁸ soweit es die Rechnungslegung betrifft. Der Prüfvermerk bzw. das Prüfungsergebnis ist zu veröffentlichen. Dabei ist darauf einzugehen, ob und wieweit Vorjahresbeanstandungen Rechnung getragen wurde. Zudem sind die Organisationen verpflichtet, im Rahmen der jährlichen Veröffentlichungspflicht eine Mehrspartenrechnung zu erstellen, welche eine verkürzte GuV-Rechnung darstellt.³⁴⁹ Weitere konkretisierende Bestimmungen finden sich in den Anlagen.³⁵⁰ Damit stellt der Deutsche Spendenrat e.V. sicher, dass insbesondere bei großen Organisationen ein unabhängiger Dritter, der Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer, die Einhaltung der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V. bestätigt, soweit diese die Rechnungslegung betreffen.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Mitglieder des Deutschen Spendenrats e.V. können kleine, mittlere oder große Spenden sammelnde Organisationen sein. Die Grundsätze nebst Anlagen richten sich an alle Vereinsmitglieder des Spendenrats; diese sind gemeinnützig sowie dem bürgerschaftlichen Engagement gegenüber verpflichtet und sammeln Spenden. In großen Organisationsstrukturen, in denen das Spendenaufkommen fünf Prozent der Einnahmen nicht überschreitet, gelten sie nur für den Spendenbereich, soweit dieser abgegrenzt ist.³⁵¹

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Der Deutsche Spendenrat hat derzeit 68 Mitglieder (Stand: 1.1.2014).³⁵²

c. VENRO-Verhaltenskodex

Der Verhaltenskodex Transparenz, Organisationsführung und Kontrolle des Verbandes Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen (VENRO) wurde 2008 von der Mitgliederversammlung verabschiedet und zuletzt 2010 geändert. Die

Verbandsmitglieder sollen den Kodex einhalten, andernfalls eine Abweichung begründen und die Selbstverpflichtung veröffentlichen.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Neben drei Abschnitten über die Leitungs- und Kontrollstrukturen, die insbesondere auf eine wirkungsorientierte Betriebsführung eingehen, regelt ein Abschnitt die Kommunikation. Es soll offen, wahrhaftig, umfassend und verständlich über die Arbeit, Aktivitäten, Finanzen und Strukturen informiert werden. Dafür werden konkrete Anforderungen an einen Jahresbericht gestellt, der sich aus einem Tätigkeits- und einem Finanzbericht sowie aus Berichten über die Organe, die Arbeitsweise und angewandten Methoden zusammensetzt. Eine Rechnungslegung nach HGB wird empfohlen. Auf Anfrage sollen die Jahresrechnung und die dafür angewandten Vorschriften veröffentlicht werden.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Kodex gilt für alle Mitglieder des *VENRO*.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Der *VENRO* hat 118 Mitglieder (Stand: 9.1.2014).³⁵³

d. Initiative Transparente Zivilgesellschaft

Der Trägerkreis Initiative Transparente Zivilgesellschaft e.V. besteht aus neun Trägern (u.a. Transparency International Deutschland, dem

Bundesverband Deutscher Stiftungen, dem DZI, dem Deutschen Spendenrat und VENRO).³⁵⁴ Seit 2010 gibt er eine Selbstverpflichtungserklärung heraus, mit der sich die unterzeichnende Organisation zur Veröffentlichung bestimmter Informationen verpflichtet. Die Einhaltung der Veröffentlichungspflicht wird durch den Verein kontrolliert.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

In der Selbstverpflichtung verpflichten sich die beitretenden Organisationen, die folgenden Informationen leicht auffindbar auf ihrer Internetseite zu veröffentlichen: die Eckdaten ihrer Organisation (Name, Sitz, Anschrift, Gründungsjahr, Ziele), die Satzung, den Gemeinnützigkeitsbescheid des Finanzamtes, Name und Funktion der wesentlichen Entscheidungsträger und die Personalstruktur. Ferner müssen sie über die Tätigkeit, die Mittelherkunft, die Mittelverwendung sowie wichtige gesellschaftsrechtliche Strukturen (z.B. Tochtergesellschaften) berichten und die mittelempfangenden Organisationen benennen, die jährlich mehr als 10 Prozent ihrer Gesamteinnahmen erhalten. Abschließend bedarf es einer Bestätigung, dass die entscheidungsrelevanten Organe regelmäßig tagen, dass die Sitzungen protokolliert werden, Anfragen zügig beantwortet werden und die Jahresrechnung durch die Entscheidungsträger abgezeichnet wird. Ob eine Prüfung erforderlich ist, ist unklar.³⁵⁵

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Initiative kann jede gemeinnützige Organisation in Deutschland

beitreten.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

509 Organisationen haben die Selbstverpflichtung unterschrieben (Stand: 9.1.2014).³⁵⁶

e. Grundsätze Guter Stiftungspraxis des Bundesverbands deutscher Stiftungen

Die *Grundsätze Guter Stiftungspraxis* wurden 2006 von den Mitgliedern des *Bundesverbandes Deutscher Stiftungen* aufgestellt.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Die Regelungen sind überwiegend Ausformulierungen des Gebots von Treu und Glauben. Transparenz soll insbesondere durch die Veröffentlichung der wesentlichen inhaltlichen und wirtschaftlichen Informationen über die Stiftung (Stiftungszweck, Zweckerreichung, Förderkriterien, Organmitglieder) erreicht werden.³⁵⁷

Arbeitskreise des Bundesverbands haben konkretisierende Grundsätze erarbeitet. Diejenigen für die Bürgerstiftung, für kommunale Stiftungen, für gemeinnützige Unternehmensstiftungen und für kirchliche Stiftungen sehen keine weiteren Transparenzstandards vor. Nach den *Empfehlungen für die Errichtung und Verwaltung von Stiftungen der öffentlichen Hand* ist jährlich ein Rechenschaftsbericht zu erstellen, der von einer staatlichen Prüfbehörde oder einem Wirtschaftsprüfer kontrolliert und anschließend veröffentlicht werden soll.³⁵⁸ Nach den *Treuhandverwaltungs-Grundsätzen* müssen Treuhänder im Internet ihre Kontaktdaten sowie die

von ihnen verwalteten Stiftungen mit kurzer Erläuterung einstellen. Zudem soll ein Verbandsverzeichnis erstellt werden, in dem der Treuhänder wesentliche Daten zur Verfügung stellt, insbesondere wohl³⁵⁹ einen jährlichen Geschäftsbericht. Zudem fordern die Grundsätze von den Treuhändern Auskunft über ihre Kosten und Preise sowie über Dienstleister zu geben, mit denen sie zusammenarbeiten. Auf Grundlage dieser Grundsätze hat der Bundesverband Deutscher Stiftungen Kriterien für die Vergabe eines Qualitätssiegels entwickelt und ein solches initiiert. Seit Frühjahr 2014 können Treuhandverwaltungen dieses Qualitätssiegel beim Deutschen Stiftungsservice³⁶⁰, einer Tochtergesellschaft des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, erwerben.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Die generellen Grundsätze richten sich an alle gemeinwohlorientierten Stiftungen, die konkretisierenden Grundsätze an die jeweils bezeichneten Stiftungen, unabhängig von einer Mitgliedschaft im Verband.³⁶¹

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

In der *StiftungsStudie 2010* gaben 24 Prozent der 202 befragten Stiftungen an, die *Grundsätze Guter Stiftungspraxis* einzuhalten, zwölf Prozent, daraus eigene Leitlinien entwickelt zu haben.³⁶²

f. Arbeitshilfen 182 der katholischen Kirche

Die *Arbeitshilfen 182* sind ihrem Titel nach „eine Handreichung des Verbandes der Diözesen Deutschlands und der Kommission für caritative Fragen der Deutschen Bischofskonferenz“, die 2004 aufgestellt und 2007 sowie 2014³⁶³ überarbeitet wurden. Herausgeber sind der Verband der Diözesen Deutschlands und die Kommission XIII der Deutschen Bischofskonferenz. Die Regelungen sind Empfehlungen, deren Einhaltung durch die bischöflichen Ordinariate überprüft wird.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei den internen Regelungen um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art. Da die kirchliche Stiftungsaufsicht allerdings auch eine Art Fachaufsicht ausübt,³⁶⁴ könnte man in diesem Zusammenhang auch von verwaltungsinternen, bindenden Verwaltungsanweisungen sprechen.

bb. Inhalt der Anforderungen

In der Einleitung des Leitfadens wird eine analoge Anwendung einiger handelsrechtlicher Pflichten empfohlen: § 289 HGB (Lagebericht), § 317 HGB (Gegenstand und Umfang der Prüfung), § 321 HGB (Prüfungsbericht), § 322 HGB (Bestätigungsvermerk) sowie § 323 HGB (Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers). Ansonsten liegt der Schwerpunkt auf den Leitungs- und Kontrollstrukturen. Katholischen Rechtsträgern von Sozialen Diensten und Einrichtungen wird empfohlen, im Rahmen einer Selbstverpflichtung die Regelungen des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG), des Transparenz- und Publizitätsgesetzes (TransPuG) sowie des Deutschen Corporate Governance Kodex (DCGK) zu übernehmen. Eine wesentliche Anforderung ist dabei, dass auf Ebene der Rechtsträger angemessene und wirksame Aufsichtsstrukturen zur Kontrolle der operativen Organe installiert werden. Dies kann durch die Einrichtung entsprechender Organe (Aufsichtsrat, Verwaltungsrat, Stiftungsrat, Beirat) geschehen.

Ein häufig geäußerter Verbesserungsvorschlag für die Gestaltung der Arbeitshilfe 182 war, dass sie sich in ihrem Aufbau dem DCGK annähern und damit praktikabler werden sollte. Konkret bedeutet dies, dass in der dritten Auflage nicht nur Aussagen zu Zusammensetzung, Aufgaben, Verantwortung und Pflichten der Aufsichtsorgane gemacht werden, sondern es auch eigene Kapitel für die Gesellschafter-/Mitgliederversammlung und das Geschäftsführungsorgan gibt. Ein eigener Abschnitt ist den Anforderungen an die Zusammenarbeit der Organe zum Wohle des Trägers gewidmet.

Die Verantwortung, wirksame trägereigene Aufsichtsstrukturen zu etablieren, liegt grundsätzlich bei den Rechtsträgern vor Ort. Das

zuständige Ordinariat beziehungsweise Generalvikariat (BO) hat die Aufgabe, dafür zu sorgen, dass die Rechtsträger dies auch tun. Hinsichtlich der Intensität der bischöflichen Aufsicht wird in der Arbeitshilfe das Prinzip der gestuften bischöflichen Aufsicht verankert. Demnach verringert sich die zentral durch das BO ausgeübte Aufsicht über einen Rechtsträger der Caritas deutlich, wenn funktionierende trägereigene Aufsichtsstrukturen vorhanden sind. Ist dies nicht der Fall, vergrößert sich der Umfang der kirchlichen Aufsicht entsprechend. Dies kann sich in einem Mehr an Genehmigungsvorbehalten und Informationspflichten äußern.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Die Einhaltung der *Arbeitshilfen 182* wird allen katholischen Trägern von sozialen Einrichtungen und Diensten, also insbesondere, aber nicht nur, Vereinen, Stiftungen, Körperschaften und GmbH unabhängig von der Größe und der Anzahl der Beschäftigten empfohlen.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Wie sehr die *Arbeitshilfen 182* eingehalten werden, ist nicht bekannt. Einige katholische Organisationen (z.B. *Misereor*) haben eigene Kodizes aufgestellt.

g. Diakonischer Corporate Governance Kodex

Der *Diakonische Corporate Governance Kodex (DGK)* wurde 2005 auf der *Diakonischen Konferenz* für die *Diakonie* beschlossen. Den Mitgliedern wird eine Übernahme in Form einer Selbstverpflichtung empfohlen, die durch Wirtschaftsprüfer testiert werden sollen.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es

sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Der Kodex enthält Regelungen über die Leitungs- und Kontrollorgane, deren Aufgaben, Besetzung, Vergütung und Interessenkonflikte. Zudem ist ein Abschlussprüfer zu beauftragen, der dem Aufsichtsgremium berichtet. Abgesehen von formelhaften Sätzen finden sich keine konkreten Transparenzpflichten.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Kodex richtet sich an alle Organisationen der *Diakonie*. Er soll von Organisationen mit mehr als 50 Vollzeitkräften und einem Umsatz von mehr als zwei Millionen Euro eingehalten werden. Kleinere Organisationen werden aufgefordert, den DGK so weit wie möglich anzuwenden.³⁶⁵

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Wie sehr der *DGK* eingehalten wird, ist nicht bekannt. Innerhalb des Bundesverbandes haben einige Landesverbände (z.B. Württemberg), Diakoniewerke (z.B. Duisburg) und Organisationen (z.B. *Kindernothilfe*) eigene Kodizes aufgestellt.

h. Transparenzstandards für Caritas und Diakonie

Die Transparenzstandards wurden 2010 vom *Deutschen Caritasverband e.V.* und dem *Diakonischen Werk der EKD e.V.*, also dem katholischen und dem evangelischen Wohlfahrtsverband, verabschiedet und bauen auf den Transparenzerfordernissen der *Arbeitshilfen 182* und des *DGK* auf.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Die Standards dienen der Außendarstellung, nicht der Kontrolle innerhalb des Verbandes und enthalten zwei Arten von Regelungen: Soll-Regelungen, die also eingehalten werden „sollen“, sowie Kann-Regelungen, die als bloße Anregung dienen. Die Standards sind in neun „Module“ gegliedert.

Das erste Modul regelt die Strukturdaten, die als Basisinformation einen generellen Überblick über den Rechtsträger geben. Danach sollen Name, Adresse, satzungsgemäße Aufgabe, Rechtsform, Eintragungsbehörde, Registernummer, Gemeinnützigkeitsstatus, Verbandsmitgliedschaften, Kapazität und Leistungsangebot und statistische Angaben über die Mitarbeiter veröffentlicht sowie Angaben zu Leitungs- und Kontrollstrukturen und Unternehmensbeteiligungen gemacht werden.

Das zweite Modul verlangt einen Leistungsbericht, der Aufschluss über Aufwand und Qualität der Arbeit gibt. Dafür wird eine Beschreibung des Leistungsangebots (Ziele, Angebote, Alleinstellungsmerkmale), der Mitarbeiterschaft (Qualifikation, Fortbildungsmaßnahmen) und einiger qualitätsbezogener Ergebnisse (Struktur, Prozess, Ergebnis) verlangt. Darüber hinaus wird angeregt, über die Kooperation mit anderen Leistungsanbietern, externe Qualitätsberichte, Preise des Leistungsangebots und Verbesserungspotenziale zu informieren.

Das dritte Modul betrifft den Wirtschaftsbericht, der den Geschäftsablauf, die Lage und den Erfolg der Organisation beschreiben soll. Alle Organisationen, auch solche ohne eine diesbezügliche gesetzliche Veröffentlichungspflicht, sollen einen Jahresabschluss nach kaufmännischen Grundsätzen gemäß §§ 238 ff. HGB aufstellen und die größenabhängigen (vgl. § 267 HGB) Publizitätspflichten des HGB befolgen. Gefordert werden eine Bilanz und eine GuV-Rechnung mit

entsprechendem Anhang und Erläuterungen. Zudem wird die Veröffentlichung eines Lageberichts mit Erläuterungen, der Kapitalflussrechnung, den Kennziffern über die Leistungsfähigkeit und Wirtschaftlichkeit, des Testats der Wirtschaftsprüfer sowie des Kapitalanlagestandards angeregt.

Der Spendenbericht (viertes Modul) soll neben dem generellen Leistungsbericht über Höhe und Struktur der Spenden sowie darüber informieren, welche Projekte und Arbeitsbereiche durch Spenden finanziert wurden und welche Wirkung diese hatten. Außerdem soll über wesentliche zukünftige Projekte berichtet werden. Soweit die Organisation über das *DZI Spenden-Siegel* verfügt, wird ein Hinweis darauf empfohlen, andernfalls eine Darstellung der Werbe- und Verwaltungsausgaben, die sich an den Empfehlungen des *DZI* orientieren sollte.

Die Befolgung weiterer Module (fünf bis acht) wird lediglich angeregt und in Anlage 1 näher konkretisiert. In einem Ehrenamtsbericht (fünftes Modul) kann über Art und Umfang der ehrenamtlichen Arbeit und die Leistungen an Ehrenamtliche informiert werden. Der Sozialbericht (sechstes Modul) gibt Aufschluss über die Arbeitsbedingungen, Sozialleistungen, Fortbildungsangebote, Familienfreundlichkeit, Gleichstellung, Mitarbeitervertretungen und spirituelle Angebote im Betrieb. Im Umweltbericht (siebtes Modul) kann der Einsatz der Organisation für die Umwelt beschrieben werden. Das Achte Modul empfiehlt eine Wissensbilanz über das bestehende und angestrebte immaterielle Vermögen der Organisation, Hinweise zur Korruptionsbekämpfung, eine Zusammenfassung besonderer Vorkommnisse und Aktivitäten der Organisation, ein Datenschutz-Audit und eine Beschreibung, wie sich die Leistungsentgelte zusammensetzen oder Projekte konkret finanziert werden. Das neunte Modul gibt schließlich Hinweise für die Form der Veröffentlichung der genannten Dokumente, etwa die Gestaltung, die Sprache und den Veröffentlichungsweg.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen
oder Branchen

Die Transparenzstandards gelten für die kirchlichen Wohlfahrtsverbände

und die ihnen angehörigen Rechtsträger.³⁶⁶

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Die Standards wurden insbesondere bei kleineren Trägern und Einrichtungen nicht vollständig umgesetzt. Es sollen jedoch Ressourcen bereitgestellt werden, um die Standards schrittweise umzusetzen.³⁶⁷ Wie sehr die Standards inzwischen eingehalten werden, ist nicht bekannt.

i. AWO Unternehmenskodex

Der *Unternehmenskodex der Arbeiterwohlfahrt (AWO)* stammt von 2008 und ist dem *DGK* sehr ähnlich.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Der Kodex enthält Regelungen über die Leitungs- und Kontrollorgane, deren Aufgaben, Besetzung, Vergütung und Interessenkonflikte. Zudem ist ein Abschlussprüfer zu beauftragen, der dem Aufsichtsgremium berichtet. Abgesehen von formelhaften Sätzen finden sich auch hier keine konkreten Transparenzpflichten.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Kodex gilt für alle Organisationen der *AWO* mit mehr als 30 Vollzeitkräften oder einem Jahresumsatz von mehr als zwei Millionen Euro. Kleinere Organisationen sollen den Kodex so weit wie möglich anwenden.³⁶⁸

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Wie sehr der *AWO Unternehmenskodex* eingehalten wird, ist nicht bekannt. Einige Landes- und Bezirksverbände (z.B. *AWO Westliches Westfalen*) haben eigene Kodizes aufgestellt.

j. Richtlinien der Verbandsführung des Deutschen Olympischen Sportbundes

Der Kodex des *Deutschen Olympischen Sportbundes (DOSB)* wurde auf der Mitgliederversammlung 2008 beschlossen. Die Einhaltung des Kodex wird jährlich überprüft und das Ergebnis auf der Internetseite veröffentlicht.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Neben allgemeinen Regelungen zu den Leitungs- und Kontrollstrukturen wird auch die verbandsinterne Transparenz geregelt. Dafür sollen die Mitgliedsverbände frühzeitig durch das Präsidium des *DOSB* informiert und gemeinsame Konferenzen der verschiedenen Sportverbände organisiert werden. Zudem müssen die Ausgaben im Jahresabschluss und einem Begleitpapier kommentiert werden.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Kodex regelt primär die Verbandsführung im *DOSB*, soll aber Vorbild für gleichartige Regelungen in den angeschlossenen Sportorganisationen

sein.³⁶⁹

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Wie stark die Organisationen sich an den Richtlinien orientieren, ist nicht bekannt.

k. Corporate Governance Kodex der Lebenshilfe

Der Kodex der *Bundesvereinigung Lebenshilfe e.V.* stammt aus dem Jahr 2012. Es wird den Vereinen der *Lebenshilfe* geraten, sich dem Kodex durch Selbstverpflichtung anzuschließen und in der Mitgliederversammlung regelmäßig die Einhaltung zu erörtern.

aa. Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung

Entsprechend den oben angestellten allgemeinen Überlegungen handelt es sich bei dem internen Kodex um eine freiwillige Selbstverpflichtung eigener Art.

bb. Inhalt der Anforderungen

Der Kodex normiert hauptsächlich Leitungs- und Kontrollstrukturen. Außerdem werden ein Jahresabschluss, ein Lagebericht und eine Prüfung empfohlen.

cc. Persönlicher Anwendungsbereich nach Rechtsformen, Größenklassen oder Branchen

Der Kodex richtet sich an alle Mitgliedsorganisationen der *Bundesvereinigung Lebenshilfe*,³⁷⁰ also an die überwiegend in Vereinen organisierten örtlichen *Lebenshilfen* und ihre gGmbH.

dd. Tatsächliche Verbreitung in der Praxis

Wie sehr der Kodex eingehalten wird, ist nicht bekannt.

l. Fazit zu den Kodizes

Die Kodizes adressieren einen großen Teil des Dritten Sektors, auch wenn häufig nicht klar ist, wie sehr die Organisationen die aufgestellten Regeln befolgen. Die Organisation, die den Kodex aufstellt, überprüft oft dessen Einhaltung. Teilweise wird aber auch nur ein Bericht darüber verlangt, welche der Regelungen eingehalten und warum die übrigen nicht befolgt werden. In einigen Fällen wird der Kodex als bloße Empfehlung verstanden, also weder eine Einhaltung überprüft, noch ein Bericht verlangt.

Hauptregelungsgegenstand der meisten Kodizes sind die Leitungs- und Kontrollstrukturen, also die Existenz, die Besetzung und die Aufgaben der Organe sowie die Interessenkonflikte und Vergütung der Organmitglieder. Häufig müssen Informationen über die Leitungs- und Kontrollstrukturen veröffentlicht werden. Außerdem findet sich oft eine Pflicht zur Aufstellung eines Jahresberichts, zur Rechnungslegung und zur Prüfung der Rechnungslegung, wobei teilweise nach der Organisationsgröße differenziert wird. Eine Veröffentlichung des Jahresberichts, der Rechnungslegung und der Prüfergebnisse wird nur von einigen Kodizes verlangt. Darüber hinaus werden zum Teil Grundsätze guter Öffentlichkeitsarbeit normiert.

m. Weitere Transparenzakteure

Zahlreiche weitere Organisationen haben sich als so genannte Watchdogs die Verbesserung der Transparenz und Vergleichbarkeit von NPOs auf die Fahnen geschrieben. Hierzu gehören etwa Spendenportale wie *Betterplace*, auf deren Homepage die Organisationen sich und ihre Projekte vorstellen. Derzeit gibt es 6.196 Projekte,³⁷¹ die wenigsten sind aber von Dritten bewertet, und *Betterplace* selbst nimmt keine Bewertungen vor. Es existieren aber noch weitere Akteure, die gewisse Transparenzstandards aufstellen, auf die im Folgenden exemplarisch anhand einzelner Initiativen eingegangen wird.

aa. Deutscher Fundraising Verband e.V.

Der Deutsche Fundraising Verband e.V. (DFRV) ist ein gemeinnütziger Fachverband und Zusammenschluss haupt- und ehrenamtlicher Fundraiser, Spendenorganisationen, Fundraising-Dienstleister, Vertreter aus Wissenschaft und Forschung und aller Personen, die sich in Deutschland für eine Kultur des Gebens einsetzen. Er hat rund 1.300 Mitglieder und fördert den regionalen, nationalen und internationalen Informations- und Erfahrungsaustausch im Fundraising, engagiert sich zu Fragen der Spendenethik und vertritt die Interessen des Fundraisings in Politik und Öffentlichkeit. Der Deutsche Fundraising Verband e.V. (DFRV) ist Träger der Initiative Transparente Zivilgesellschaft. Zudem verpflichtet sich jedes Mitglied, die vom Verband erarbeiteten Ethikregeln einzuhalten und Verstöße zu melden.

bb. PHINEO gAG

Die *PHINEO gAG* will Transparenz im Dritten Sektor herstellen, indem sie gemeinnützige Organisationen analysiert und die effektivsten Projekte empfiehlt.³⁷² Dafür analysiert sie seit 2010 zunächst einzelne Themenfelder im Dritten Sektor, um Ursache und Wirkung der dortigen gesellschaftlichen Probleme sowie Lösungsansätze aufzuzeigen. Sodann erfolgt eine Ausschreibung über E-Mail-Verteiler, Internetseiten und persönliche Anschrift, die auf die anstehende *PHINEO*-Analyse hinweisen. Im Internet kann daraufhin jede private und gemeinnützige Organisation aus Deutschland, die in dem entsprechenden Themenfeld mit einem Projekt tätig ist, den *PHINEO*-Fragebogen ausfüllen. Dieser verlangt erste Informationen über die Organisation und ihr Projekt. Aufgrund der Auswertung dieser Fragebögen werden einige Organisationen gebeten, weiterführende Informationen zu der Organisation (z.B. Satzung, Jahresbericht, Jahresabschluss, Strategieplan) und dem Projekt (z.B. Bedarfsanalyse, Konzepte, Evaluationsberichte) einzureichen. Die besten Organisationen werden dann vor Ort zu Gesprächen besucht. Auf dieser Grundlage werden schließlich einige Projekte empfohlen und an diese ein „Wirkt-Siegel“ verliehen. Bislang wurden 555 Organisationen überprüft und 164 Projekte empfohlen (Stand

Mai 2013).³⁷³

cc. PricewaterhouseCoopers

Seit 2005 verleiht *PricewaterhouseCoopers (PwC)* Preise an besonders transparente gemeinnützige Organisationen. Bei seiner Bewertung orientiert sich *PwC* an seinem „Leitfaden für die Berichterstattung gemeinnütziger Organisationen“.³⁷⁴ Dieser sieht detaillierte Regelungen für die folgenden sechs Punkte vor: Allgemeine Angaben zur Organisation, Verfügbarkeit und Kommunikationswert der Berichterstattung, Informationen über Ziele, Strategie und Tätigkeit, finanzielle Berichterstattung, Governance sowie Informationen über Planungen und Perspektiven.

n. Wissenschaftliche Organisationen

Zahlreiche wissenschaftliche Organisationen beschäftigen sich in Deutschland mit dem Dritten Sektor. Zu nennen sind beispielhaft die folgenden Organisationen:

- Abbe-Institut für Stiftungswesen an der Friedrich-Schiller-Universität Jena: <http://www.abbe-institut.de/index.html> (Das Institut versteht sich als zentraler Teil eines Kompetenzzentrums, das sowohl wissenschaftlich als auch praxisorientiert tätig ist.)
- Aktive Bürgerschaft e.V.: <http://www.aktive-buergerschaft.de/vab> (Informationsportal für Bürgerstiftungen, Corporate Citizenship, Dritte-Sektor-Forschung, Nonprofit Management und Bürgerengagement)
- Bundesnetzwerk Bürgerschaftliches Engagement (BBE): <http://www.b-b-e.de> (Ziel des Netzwerks ist die nachhaltige Förderung von Bürgergesellschaft und bürgerschaftlichem Engagement in allen Gesellschafts- und Politikbereichen.)
- Centre for Philanthropy Studies (CEPS), Universität Basel (Schweiz): <http://ceps.unibas.ch> (Das CEPS bietet universitäre Forschung und Weiterbildung für Stiftungen, Non-Profit-

Organisationen und Philanthropie an.)

- Centrum für soziale Investitionen und Innovationen (CSI), Universität Heidelberg: <http://csi.uni-hd.de> (Das CSI versteht sich als wissenschaftlicher Dienstleister für den Dritten Sektor.)
- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI): <http://www.dzi.de> (Unabhängige Organisation mit Sitz in Berlin, die soziale und karitative Nichtregierungsorganisationen in Deutschland auf die Verwendung ihrer Spendengelder prüft und das so genannte Spendensiegel vergibt.)
- ERNOP – The European Research Network on Philanthropy: <http://www.ernop.eu> (Das European Research Network on Philanthropy ist ein vergleichsweise junges Netzwerk von Wissenschaftlern aus Europa, deren Forschungsgebiet die Philanthropie ist. Es hat sich zum Ziel gesetzt, die Forschung auf diesem Gebiet länderübergreifend zu vernetzen. Das ERNOP hat derzeit etwa 60 Mitgliedern in 18 Staaten, die zudem Mitglieder des ISTR sind.)
- Forschungszentrum für Bürgerschaftliches Engagement, Humboldt-Universität zu Berlin, Leitung Prof. Dr. Sebastian Braun: <http://www.for-be.de> (Das Forschungszentrum für Bürgerschaftliches Engagement unter Leitung von Prof. Dr. Sebastian Braun forscht, berät und gibt öffentliche Impulse zu Fragen des freiwilligen gesellschaftlichen Engagements von Personen und Organisationen auf kommunaler, nationaler und internationaler Ebene. Auf diese Weise fördert es den Wissenstransfer und Dialog zwischen Wissenschaft, Politik, Nonprofit-Organisationen, Unternehmen und staatlichen Einrichtungen.)
- Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Bucerius Law School, Hamburg: http://www.law-school.de/institut_stiftungsrecht.html (Schwerpunkte sind Forschungsaufgaben im Bereich des Rechts der gemeinnützigen Organisationen. Neben den gesellschaftsrechtlichen Fragestellungen zum Stiftungs- und Vereinsrecht sowie dem Recht der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften bildet das

steuerrechtliche Gemeinnützigkeitsrecht einen wesentlichen Themenschwerpunkt.)

- International Center for Not-for-Profit Law (Washington, USA): <http://www.icnl.org> (Das ICNL begleitet und dokumentiert die Entwicklung des Nonprofit-Rechts weltweit.)
- International Society for Third-Sector Research (ISTR): <http://www.istr.org/index.htm> (Die International Society for Third-Sector Research ist ein internationaler Zusammenschluss von Dritter-Sektor-Forschern und gibt unter anderem die Zeitschrift Voluntas heraus.)
- Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (JHCNP), Baltimore, Maryland (USA): <http://www.jhu.edu/%7Ecnp> (Im Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project wird der Dritte Sektor in verschiedenen Staaten analysiert.)
- Maecenata-Institut (Humboldt-Universität Berlin): <http://www.maecenata.de> (Das Maecenata-Institut hat das Ziel, Grundlagenarbeit und Forschung zu leisten. Das Institut bietet eine öffentlich zugängliche Datenbank mit etwa 9.000 deutschen Stiftungen.)
- Zentrum für Nonprofit-Management: <http://www.npm-online.de> (Das Zentrum für Nonprofit-Management (npm) gGmbH ist eine gemeinnützige Forschungs-, Beratungs- und Bildungseinrichtung, die sich auf die aktive Gestaltung und Weiterentwicklung der deutschen und europäischen Zivilgesellschaft spezialisiert hat.)

o. Zertifizierungen

Insbesondere mit ihren Zweckbetrieben wirtschaftlich tätige Organisationen unterwerfen sich regelmäßig Qualitätskontrollen und Zertifizierungen, etwa nach KTQ, PCC, JCI und ISO 9001.

p. Medien

Die Medien (Print, Radio, Fernsehen und Internetangebote) berichten

regelmäßig über Entwicklungen im Dritten Sektor, sei es über die Wirtschaftlichkeit von Krankenhäusern, die Einhaltung von Standards in Pflegeheimen, die Transparenz von Großvereinen wie dem ADAC, über tatsächliche oder vermeintliche Spendenskandale und über die Wirkung von Stiftungen. Untersuchungen und Rankings etwa durch Stiftung Warentest oder die Zeitschrift Capital widmen sich der Effizienz und dem Auftritt von Spendenorganisationen und anderer Non-Profit-Organisationen. Neben den öffentlich zugänglichen Informationen dienen auch Hinweise von anonymen und durch das Presserecht geschützten Informanten aus den Organisationen als Grundlage der Berichterstattung.

Die Autoren

Dr. Holger Krimmer, geboren 1975, studierte Soziologie, Politikwissenschaft und Philosophie in Berlin. Ab 2002 arbeitete er als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Politikwissenschaft der Westfälischen-Wilhelms Universität Münster in unterschiedlichen Forschungsprojekten mit, u.a. im Projekt „Bürgerschaftliches Engagement & Management“ und „Karrierewege von ProfessorInnen an Hochschulen in Deutschland.“ 2010 promovierte er mit einer Dissertation zu Rekrutierungswegen ehrenamtlicher Führungskräfte in gemeinnützigen Organisationen („Die Engagementelite“) zum Dr. phil. Von 2008-2010 arbeitete er als Referent im Büro der Sprecherin Bürgerschaftliches Engagement der SPDBundestagsfraktion zu den Themen Engagement und Bürgergesellschaft. Seit 2011 leitet er das Projekt „Zivilgesellschaft in Zahlen“ des Stifterverbandes für die Deutsche Wissenschaft, der Bertelsmann Stiftung und der Fritz Thyssen Stiftung. Seit 2014 ist er Mitglied der Geschäftsleitung in der SV Wissenschaftsstatistik im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft und verantwortet den Bereich Zivilgesellschaftsforschung. Er ist stellvertretender Sprecher der AG Zivilgesellschaftsforschung des Bundesnetzwerkes Bürgerschaftliches Engagement (seit 2013), Mitglied der Gutachtergruppe von QUIFD (Qualität in Freiwilligendiensten, seit 2012) und Mitherausgeber der Reihe Bürgergesellschaft und Demokratie im Springer-Verlag (seit 2014).

Professor Dr. Birgit Weitemeyer, geboren 1964, legte 1991 ihre Erste Juristische Staatsprüfung in Kiel ab. 1992/1993 war sie Teilnehmerin des Graduiertenkollegs „Nationales und Internationales Umweltrecht“ an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel. 1994 wurde sie dort mit einer Arbeit über „Ordnungsrechtliche Maßnahmen im Konkursverfahren. Umweltrecht und Insolvenz“ promoviert. Ihr Referendariat absolvierte Weitemeyer in Schleswig-Holstein, Mecklenburg-Vorpommern und New York und legte 1996 die Große Juristische Staatsprüfung ab. Danach war sie bis 2002 als wissenschaftliche Assistentin und Habilitandin am Institut

für Wirtschafts- und Steuerrecht an der Universität Kiel tätig. Sie habilitierte sich 2003 mit einer Arbeit über „Die Körperschaftbesteuerung der öffentlichen Unternehmen unter besonderer Berücksichtigung ihrer verdeckten Gewinnausschüttungen“ und erhielt die Venia Legendi für Bürgerliches Recht, Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht. Von 2002 bis 2004 vertrat sie Lehrstühle an der Helmut-Schmidt-Universität der Bundeswehr Hamburg, von 2004 bis 2007 vertrat sie den Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Ausländisches und Internationales Privatrecht und Rechtsangleichung an der Technischen Universität Dresden. Sie ist seit 1. April 2007 Inhaberin des Lehrstuhls für Steuerrecht und Leiterin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School, Hamburg.

Birgit Weitemeyer ist geschäftsführende Herausgeberin der „Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen – npoR“, des „Non Profit Law Yearbooks“ sowie der „Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen“, Mitherausgeberin u.a. des „Handbuchs Landesstiftungsrecht“ und der „Neuen Zeitschrift für Miet- und Wohnungsrecht“. Sie ist Leiterin des Arbeitskreises „Stiftungsprivatrecht“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen, Mitglied der Arbeitsgruppe der Spitzenverbände des Dritten Sektors „Bündnis für Gemeinnützigkeit“, Berlin, Mitglied des Wissenschaftlichen Beirats der Zeitschrift „Die Privatstiftung“, eine Fachzeitschrift zum österreichischen und internationalen Stiftungsrecht, Gründungsmitglied und Vorstand des Hamburger Forums für Unternehmensteuerrecht, Mitglied in der Zivilrechtslehrervereinigung, der Deutschen Steuerjuristischen Vereinigung und der Gesellschaftsrechtlichen Vereinigung.

Saskia Kleinpeter, geboren 1990, studierte Rechtswissenschaften an der Bucerius Law School in Hamburg, wo sie 2013 ihre Erste Juristische Staatsprüfung ablegte. Seit 2014 promoviert sie bei Prof. Dr. Birgit Weitemeyer zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Arzneimittellieferungen und arbeitet als wissenschaftliche Mitarbeiterin in einer renommierten Wirtschaftskanzlei.

Friedrich von Schönfeld, geboren 1987, studierte in Hamburg und New York. Im Anschluss an seine Erste Juristische Staatsprüfung promovierte er bei Prof. Dr. Weitemeyer am Institut für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen der Bucerius Law School in Hamburg, in Freiburg i.Br. sowie Oxford zu dem Thema „Leistungs- und Kontrollstrukturen in gemeinnützigen Organisationen; Eine Untersuchung zu der Effektivität im Dritten Sektor und deren Verbesserung durch einen Kodex“. Seine Artikel zum Dritten Sektor wurden in der Zeitschrift für das Recht der Non Profit Organisationen (npoR) und dem Handelsblatt veröffentlicht. Seit Mai 2014 ist er Referendar am LG Leipzig.

Dr. Benedikt Vogt, geboren 1984, studierte Rechtswissenschaften an der Bucerius Law School, Hamburg, und legte seine Erste Juristische Staatsprüfung 2009 in Hamburg ab. Im Jahr 2012 wurde Vogt an der Bucerius Law School mit einer Arbeit zur "Publizität der Stiftung" promoviert. Sein Rechtsreferendariat absolvierte er am Oberlandesgericht Düsseldorf mit Stationen bei verschiedenen Behörden sowie internationalen Wirtschaftskanzleien in Düsseldorf, Ho Chi Minh City, Vietnam, und New York City, USA. Seit 2013 ist er als Rechtsanwalt im Düsseldorfer Büro einer internationalen Rechtsanwaltskanzlei tätig und berät nationale und internationale Unternehmen unter anderem in Fragen des Gesellschaftsrechts.

Literaturverzeichnis

- Adams, Michael; Maßmann, Jens*, Vereinsreform in Deutschland, ZRP 2002, 129 ff.
- Adloff, Frank*, Zivilgesellschaft. Theorie und politische Praxis. Frankfurt/New York 2005.
- Akerlof, George A.*, The Market for Lemons, Quarterly Journal of Economics, Vol. 84 (1970), 488 ff.
- Anheier, Helmut K.; Priller, Eckhard; Seibel, Wolfgang; Zimmer, Annette (Hrsg.)*, Der Dritte Sektor in Deutschland. Organisationen zwischen Staat und Markt im gesellschaftlichen Wandel, Berlin 1998.
- Arndt, Dominik E.*, Sinn und Unsinn von Soft Law, Baden-Baden 2011.
- Arndt, Marcus*, Zeitgemäße Neubelebung der Sammlungsgesetze der Länder, npoR 2011, 41 ff.
- Arnold, Arnd*, Satzungsvorbehalt für die Vorstandsvergütung bei Vereinen und Stiftungen?, in: Michael Martinek, Peter Rawert, Birgit Weitemeyer (Hrsg.), Festschrift für Dieter Reuter zum 70. Geburtstag, Berlin 2010, S. 3 ff.
- Assmann, Heinz-Dieter; Schneider, Uwe H. (Hrsg.)*, Wertpapierhandelsgesetz Kommentar, 6. Auflage, Köln 2012.
- Backhaus-Maul, Holger; Olk, Thomas*, Von Subsidiarität zu „outcontracting“: Zum Wandel der Beziehungen von Staat und Wohlfahrtsverbänden in der Sozialpolitik, in: Wolfgang Streeck (Hrsg.), Staat und Verbände, Sonderheft Politische Vierteljahresschrift 25/1994, Opladen 1994, S. 100 ff.
- Ballke, Sylvia*, Corporate Governance für Krankenhäuser, Wiesbaden 2011.
- Baumann-Gretza, Marcus*, Die Aufsicht über rechtsfähige kirchliche Stiftungen des Bürgerlichen Rechts - Rechtsgrundlagen, Maßstäbe und

Inhalte kirchlicher Stiftungsaufsicht unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Nordrhein-Westfalen, Kirche und Recht 2009, 91 ff.

Becker, Ulrich; Kingreen, Thorsten, Kommentar zum SGB V, Gesetzliche Krankenversicherung, 3. Auflage, München 2012.

Beiter, Karl-Heinz, Erfahrungsberichte von Genossenschafts-Pflichtmitgliedschaft, Gründungsprüfung, Pflichtprüfungen, in: SPD Bundestagsfraktion, Erleichterungen für Genossenschaftsgründer – Neue Wege zu mehr Genossenschaften, Fachtagung der Arbeitsgruppe Recht der SPD Bundestagsfraktion am 25. März 2009.

Berger, Anja G., Die staatliche Finanzierung der kirchlichen Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilfeverbot, Aachen 2007.

Berndt, Reinhard; Schumacher, Holger; Hechenblaikner, Sarah, Die Stellungnahme des IDW zur Bilanzierung bei Spenden sammelnden Organisationen, DB 2012, 1218 ff.

Beuthien, Volker, Genossenschaftsgesetz, 15. Aufl., München 2011.

Blum, Renate; Fabritius, Sonja; Klaßmann, Ralf (Hrsg.), Komplexeinrichtungen – Rechtliche und steuerliche Rahmenbedingungen sozialer Einrichtungen mit vernetztem Leistungsspektrum – unter Berücksichtigung von aktuellen Entwicklungen, Rechtsstand 1.Juli 2013.

Borges, Georg, Selbstregulierung im Gesellschaftsrecht – zur Bindung an Corporate Governance Kodizes, ZGR 2003, 508 ff.

Bösche, Burchard, Zu Tode prüfen? Entwicklungstendenzen der genossenschaftlichen Prüfung in Deutschland, in: Burchard Bösche, W. Rainer Walz (Hrsg.), Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?, Beiträge zum Symposium am 10. Juni 2005 an der Bucerius Law School Hamburg, Hamburg 2005.

Breen, Oonagh B., Recent Developments in Irish Charity Law: Tsunami or Rising Tide to lift all Boats?, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, S. 105 ff.

Breker, Norber, Neuerungen bei der Rechnungslegung Spenden

- sammelnder Organisationen, WPg 2010, I.
- Bruns, Patrick*, Kommentar zum Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg, 6. Auflage, Essen 2010.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.)*, StiftungsStudie, Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis, Berlin 2010.
- Bundesverband Deutscher Stiftungen e.V. (Hrsg.)*, Verzeichnis Deutscher Stiftungen, 7. Auflage, Berlin 2011.
- Bungenberg, Marc; Motzkus, Matthias*, Die Praxis des Subventions- und Beihilfenrechts in Deutschland, Themenheft Wirtschaft und Verwaltung 2/2013, 73 ff.
- Burgard, Ulrich*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht – Zur Einführung korporativer Strukturen bei der Stiftung, Köln 2006.
- Busse, Jan Simon*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland, Göttingen 2010.
- Carstensen, Carsten*, Die ungeschmälerzte Erhaltung des Stiftungsvermögens, WPg 1996, 781 ff.
- Deckert, Katrin*, Nonprofit organizations in France, in: Klaus J, Hopt, Thomas von Hippel (Hrsg.), Comparative Corporate Governance of Non-Profit Organisations, Cambridge 2010, S. 245 ff.
- Deutscher Bundestag, Enquete-Kommission „Zur Zukunft des Bürgerschaftlichen Engagements“ (Hrsg.)*, Bericht, Bürgerschaftliches Engagement: Auf dem Weg in eine zukunftsfähige Bürgergesellschaft, Opladen 2002.
- Doll, Reiner-Peter; Busse, Jan Simon*, Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21): Erläuterung, Interpretation, Beispiele, WPg 2010, 1007 ff.
- Droß, Patrick; Paul, Franziska*, Gemeinwohl mit beschränkter Haftung. Zum Boom der gemeinnützigen GmbH im Dritten Sektor, Berlin 2013, http://bibliothek.wzb.eu/wzbrief-zivilengagement/WZBriefZivilengagement082013_dross_paul.pdf (letzter Zugriff: 5.9.2014).
- DZI – Deutschen Zentralinstitut für soziale Fragen (Hrsg.)*, DZI Spenden-

Siegel – Leitlinien für die Vergabe des DZI Spenden-Siegels, Berlin 2010, <http://www.dzi.de/downloads/DZI-Spenden-Siegel-Leitlinien-2010.pdf> (letzter Zugriff: 12.2.2014).

Edwards, Michael, Civil Society, Cambridge 2009.

Eicher, Wolfgang (Hrsg.), Kommentar zum SGB II, Grundsicherung für Arbeitssuchende, 3. Auflage, München 2013.

Eidenmüller, Horst, Effizienz als Rechtsprinzip, 2. Auflage, Tübingen 1998.

Ellrott, Helmuth; Förtschle, Gerhart; Grottel, Bernd; Kozikowski, Michael; Schmidt, Stefan; Winkeljohann, Norbert (Hrsg.), Beck'scher Bilanz Kommentar, 8. Auflage 2012.

Erichsen, Hans-Uwe; Ehlers, Dirk (Hrsg.), Allgemeines Verwaltungsrecht, 14. Auflage, Berlin 2010.

Evers, Adalbert, Der Bezugsrahmen „Zivilgesellschaft“. Unterschiedliche Definitionen und ihre Konsequenzen für Konzepte der Engagementforschung, in: Priller, E.; Alscher, M.; Dathe, D.; Speth, R. (Hrsg.): Zivilengagement. Herausforderungen für Gesellschaft, Politik und Wissenschaft. Berlin 2011: LIT Verlag, S. 135 ff.,

Evers, Adalbert; Rauch, Ulrich; Stitz, Uta, Von öffentlichen Einrichtungen zu sozialen Unternehmen. Hybride Organisationsformen im Bereich sozialer Dienstleistungen, Berlin 2002.

Fehrenbacher, Oliver, Registerpublizität und Haftung im Zivilrecht, Baden-Baden 2004.

Fischer, Peter, Das Almunia-Paket. Keine Neuerungen für den Dritten Sektor beim EUBeihilfenrecht, Stiftung&Sponsoring 2013, S. 32 ff.

Fischer, Thomas, Kommentar zum Strafgesetzbuch, 55. Auflage, München 2008.

Fleischer, Holger, Informationsasymmetrien im Vertragsrecht, München 2001.

Flume, Werner, Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts, Zweiter Band: Das Rechtsgeschäft, 4. unveränderte Auflage, in: Franz von Liszt, Walter Kaskel(Begr.), Horst Albach, Ernst Helmstädter, Heinrich

- Honsell, Peter Lerche, Dieter Nörr(Hrsg.), Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft, Abteilung Rechtswissenschaft, Berlin/Heidelberg/New York 1992.
- Flume, Werner*, Gewohnheitsrecht und römisches Recht, Wiesbaden 1975.
- Fritsche, Stefan; Kilian, Ulrike*, StiftG Brandenburg, StiftG Mecklenburg-Vorpommern – Kommentare zu den Landesstiftungsgesetzen, Essen 2007.
- Gagel, Alexander (Begr.)*, Kommentar zum SGB II und SGB III, Band I, Losebl., Stand: 52. Erg.-Lfg. 1. Dezember 2013, München 2014.
- Gilberg, Anika*, Die Förderung gemeinnütziger Körperschaften durch öffentliche Aufträge und Dienstleistungskonzessionen, Baden-Baden 2011.
- Goerdeler, Reinhard*, Rechnungslegung und Prüfungen im Gemeinnützigkeitsbereich, in: Wolfgang Ballwieser, Hans-Joachim Böcking, Jochen Drukarczyk, Reinhard H. Schmidt(Hrsg.): Bilanzrecht und Kapitalmarkt – Festschrift zum 65. Geburtstag von Professor Dr. Dr. h.c. Dr. h.c. Adolf Moxter, S. 727 ff.
- Grunewald, Barbara; Maier-Reimer, Georg; Westermann, Harm Peter*, Kommentar zum BGB, 12. Aufl., Köln 2008.
- Gummert, Hans; Weipert, Lutz (Hrsg.)*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Band 5, 3. Auflage, München 2009.
- Gusy, Christoph*, Informationszugangsfreiheit – Öffentlichkeitsarbeit – Transparenz, JZ 2014, 171 ff.
- Habermas, Jürgen*, Faktizität und Geltung. Beiträge zur Diskurstheorie des Rechts und des demokratischen Rechtsstaats. Frankfurt am Main 1992.
- Helios, Marcus*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, Hamburg 2005.
- von Hippel, Thomas*, Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig?, in: Stefan Grundmann, Brigitte Haar, Hanno Merkt u.a. (Hrsg.), Festschrift für Klaus J. Hopt zum 70. Geburtstag am 24. August 2010, Berlin 2010, S. 817 ff.

- Hüffer, Uwe*, Aktiengesetz, 10. Auflage, München 2012.
- Hüttemann, Rainer; Richter, Andreas; Weitemeyer, Birgit (Hrsg.)*, Handbuch des Landesstiftungsrecht, Köln 2011.
- Hüttemann, Rainer*, Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen? Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 81 ff.
- Hüttemann, Rainer*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., Köln 2012.
- Hüttemann, Rainer; Herzog, Rainer*, Steuerfragen bei gemeinnützigen nichtrechtsfähigen Stiftungen, DB 2004, 1001 ff.
- Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)*, IDW Prüfungsstandard: Prüfung von Stiftungen (IDW PS 740), WPg 2000, S. 385 ff.
- Jahn, Ines*, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, Aachen 2009.
- Jarass, Hans D.; Pieroth, Bodo (Hrsg.)*, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 12. Auflage, München 2012.
- Schmidt, Karsten*, Münchener Kommentar zum Handelsgesetzbuch, Band 1, §§ 1 – 104a, 3. Auflage 2010.
- Kamp, Andreas; Ricke, Markus*, Stichwort: Informationsasymmetrie, BKR 2003, S. 527 ff.
- Kirchgässner, Gebhard*, Homo oeconomicus: Das ökonomische Modell individuellen Verhaltens und seine Anwendung in den Wirtschafts- und Sozialwissenschaften, 2. Auflage, Tübingen 2000.
- Klein, Ansgar*, Der Diskurs der Zivilgesellschaft. Politische Hintergründe und demokratietheoretische Folgerungen, Opladen 2001.
- Kocka, Jürgen*, Zivilgesellschaft in historischer Perspektive, in: Jessen, R.; Reichardt, S.; Klein, A. (Hrsg.), Zivilgesellschaft als Geschichte. Studien zum 19. und 20. Jahrhundert. Wiesbaden 2004, S. 29 ff.
- Koppell, J. G.*, Pathologies of Accountability: ICANN and the Challenge of “Multiple Accountabilities Disorder”, 2005, 65 (1), Public

Administration Review 94.

Koss, Claus, Wirtschaftliche Notwendigkeit und geschichtliche Entwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen, Regensburg 2003.

Kreikebohm, Ralf (Hrsg.), Kommentar zum SGB IV, Gemeinsame Vorschriften für die Sozialversicherung, München 2008.

Kronke, Herbert, Konditionierung der Unternehmensverfassung von Publikumsgesellschaften durch „Soft Law“; Deutschland und Italien im Vergleich, in: Uwe H. Schneider, Peter Hommelhoff, Karsten Schmidt u.a. (Hrsg.), Festschrift für Marcus Lutter zum 70. Geburtstag, Deutsches und europäisches Gesellschafts-, Konzern- und Kapitalmarktrecht, Köln 2000, S. 1449 ff.

Krimmer, Holger; Priemer, Jana, ZiviZ-Survey 2012. Zivilgesellschaft verstehen, Berlin 2013.

Kropff, Bruno; Semler, Johannes (Hrsg.), Münchner Kommentar zum Aktiengesetz, Band 5/1, 2. Auflage, München 2003.

Kühling, Jürgen; Pisal, Ruben, Der Zweckbetrieb im Gemeinnützigkeitsrecht und staatliche Beihilfen – Marktliberalismus contra Europäisches Sozialmodell?, Non Profit Law Yearbook 2009, Köln 2010, S. 115 ff.

Kußmaul, Heinz; Meyering, Stephan, Die Rechnungslegung der Stiftung, DStR 2004, S. 371 ff.

Langenscheidt, Handwörterbuch Lateinisch – Deutsch, 10. Auflage, Berlin [u.a.] 2004, S. 512 ff.

Lehmann, Axel, Krankenhaus und EG-Beihilferecht, Frankfurt am Main u.a. 2008.

Lehmann, Manfred, Spendenbilanzierung nach IDW-Standard RD HFA 21 – Zwischen Anspruch und Wirklichkeit, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, Hamburg 2013, S. 139 ff.

Lehmann, Manfred, Wesentliche Änderungen in der Spendenbilanzierung durch den neuen IDW-Standard RS HFA 21, DB 2010, S. 2513 ff.

Leitherer, Stephan, Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht, Band II, Losebl., Stand: 80. Erg.-Lfg. 1. Dezember 2013, München.

Ley, Ursula, E-Bilanz – Handlungsbedarf gemeinnütziger Körperschaften, npoR 2013, S. 47 ff.

Ley, Ursula, Zur E-Bilanz-Pflicht von sachlich befreiten Körperschaften und Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Betrieben gewerblicher Art, npoR 2014, S. 218 ff.

Lieth, Oliver, Die ökonomische Analyse des Rechts im Spiegelbild klassischer Argumentationsrestriktionen des Rechts und einer Methodenlehre, Baden-Baden 2007.

Littger, Michael, Deutscher Corporate Governance Kodex – Funktion und Verwendungschancen; Eine interdisziplinäre Untersuchung mit Begründung einer Methodik zur Auswahl geeigneter Regelungsinstrumente, Baden-Baden 2006.

Löwe, Marion, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin 2003.

Marx, Jürgen; Dallmann, Holger, Jahresabschlusspublizität mittelständischer Unternehmen, BB 2004, 929 ff.

Mattheus, Daniela, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, DStR 2003, S. 254 ff.

Maunz, Theodor; Düring, Günter (Begr.); Herzog, Roman; Scholz, Rupert; Herdegen, Matthias; Klein, Hans H. (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, Band I GG-Text – Art. 5, 55. Ergänzungslieferung Mai 2009, München 2009.

Maurer, Hartmut, Allgemeines Verwaltungsrecht, 18. Auflage, München 2011.

Merkt, Hanno, Unternehmenspublizität – Offenlegung von Unternehmensdaten als Korrelat der Marktteilnahme, Tübingen 2001.

Moxter, Adolf, Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln [u.a.] 1962.

Niehus, Rudolf J., Konzernrechnungslegungspflicht von Groß-Vereinen, DB 2003, 1125 ff.

- Oetker, Hartmut (Hrsg.)*, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, München 2013.
- Orth, Manfred*, Zur Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegungen aus Anlaß des IDWDiskussionsentwurfs, DB 1987, S. 1341 ff.
- Palandt, Otto (Begr.)*, Bürgerliches Gesetzbuch mit Nebengesetzen, 73. Auflage, München 2014.
- Peltzer, Martin*, Corporate Governance Codices als zusätzliche Pflichtenbestimmung für den Aufsichtsrat, NZG 2002, 10 ff.
- Pindyck, Robert; Rubinfeld, Daniel*, Mikroökonomie, 7. Auflage, München [u.a.] 2009.
- Piontkowski, Kerstin*, Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts, Berlin 2009.
- Rawert, Peter*, Der Nachweis organschaftlicher Vertretungsmacht im Stiftungsrecht – Zu den Rechtswirkungen von Stiftungsverzeichnissen und aufsichtsbehördlichen Vertretungsbescheinigungen, in: Günter Hönn, Hartmut Oetker, Thomas Raab (Hrsg.), Festschrift für Peter Kreutz, Köln 2010, S. 825 ff.
- Reheul, Anne-Mie; van Caneghem, Tom; Verbruggen, Sandra*, Financial Reporting Lags in the Non-profit Sector: An Empirical Analysis, *Voluntas* 2014, Vol. 25, Issue 2, S. 352 ff.
- Reuter, Dieter*, Änderungen des Vereins- und Stiftungsrechts durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz, *npoR* 2013, S. 41 ff.
- Ringleb, Henrik Michael; Kremer, Thomas; Lutter, Marcus; Werder; Axel von*, Kommentar zum Deutschen Corporate Governance Kodex, 4. Auflage, München 2010.
- Rittner, Fritz (Hrsg.)*, Die handelsrechtliche Publizität außerhalb der Aktiengesellschaft, in: *Ständige Deputation des Deutschen Juristentages*, Verhandlungen des fünfundvierzigsten Deutschen Juristentages, Karlsruhe 1964.
- Rolfs, Christian; Giesen, Richard; Kreikebohm, Ralf; Udsching, Peter (Hrsg.)*, Beck'scher Online-Kommentar zum Sozialrecht, Stand:

1.12.2013, Edition: 32, München.

Roth, Gregor, Vertretungsbescheinigungen für Stiftungsorgane und Verkehrsschutz, Non Profit Law Yearbook 2009, Köln 2010, S. 65 ff.

Rucht, Dieter, Von Zivilgesellschaft zu Zivilität. Konzeptuelle Überlegungen und Möglichkeiten der empirischen Analyse, in: Christiane Frantz, Holger Kolb (Hrsg.), Transnationale Zivilgesellschaft in Europa, Traditionen, Muster, Hindernisse, Chancen, Münster 2009, S. 75 ff.

Sachs, Michael (Hrsg.), Grundgesetz Kommentar, München 2009, 5. Auflage.

Säcker, Jürgen (Hrsg.), Münchener Kommentar BGB, Band 1, Allgemeiner Teil §§ 1 – 240, 6. Auflage, München 2012.

Sandberg, Berit, Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegungen zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften, ZHR 164 (2000), S. 155 ff.

Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., München 2010.

Schimank, Uwe; Jäger, Wieland, Organisationsgesellschaft: Facetten und Perspektiven, Wiesbaden 2005.

Schmidt, Karsten, Handelsrecht, 5. Auflage, Köln [u.a] 1999.

Schmidt, Karsten, Der bürgerlich-rechtliche Verein mit wirtschaftlicher Tätigkeit, AcP 182 (1982), 1 ff.

Schöner, Hartmut; Stöber, Kurt, Handbuch der Rechtspraxis, Band 4: Grundbuchrecht, 14. Auflage, München 2008.

Schruff, Lothar; Busse, Jan Simon; Hoffmann, Tim, Zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen – Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 21 n. f.), WPg 2009, 816 ff.

Schulze-Osterloh, Joachim, Die Rechnungslegung der Einzelkaufleute und Personenhandelsgesellschaften nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz, ZHR 150 (1986), S. 403 ff.

Schwarz, Sebastian Henner, Regulierung durch Corporate Governance

Kodizes, 2005, <http://edoc.hu-berlin.de/dissertationen/schwarz-sebastian-henner-2005-07-07/PDF/Schwarz.pdf> (letzter Zugriff: 01.9.2014).

Schwintek, Sebastian, Vorstandskontrolle in rechtsfähigen Stiftungen bürgerlichen Rechts; Eine Untersuchung zu Pflichten und Kontrolle von Leitungsorganen im Stiftungsrecht – insbesondere in Unternehmensträgerstiftungen, Baden-Baden 2001.

Segna, Ulrich, Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen - Reformbedarf im deutschen Recht, DStR 2006, 1571 ff.

Segna, Ulrich, Vorstandskontrolle in Großvereinen, Berlin 2002.

Seibel, Walter, Gibt es einen Dritten Sektor? Ein Forschungsüberblick, in: Journal für Sozialforschung 1990 30/2, S. 181 ff.

Seibel, Walter, Funktionaler Dilettantismus. Erfolgreich scheiternde Organisationen im "Dritten Sektor" zwischen Markt und Staat, Baden-Baden 1994.

von Campenhausen, Axel Frhr.; Richter, Andreas (Hrsg.), Stiftungsrecht-Handbuch, 4. Auflage, München 2014

Shils, Edward, The Virtue of Civility. Selected Essays on Liberalism, Tradition, and Civil Society. Indianapolis 1997.

Siegel, Theodor, Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, Non Profit Law Yearbook 2006, Köln 2007.

Siegmund-Schultze, Gerhard, Kommentar zum Niedersächsischen Stiftungsgesetz, 9. Auflage, Essen 2005.

Siekmann, Helmut, Öffentlich-rechtliche Grenzen privater Publizitätspflichten, in: Wendt, Rudolf, Höfling, Wolfram, Karpen, Ulrich, Oldiges, Martin (Hrsg.), Festschrift für Karl Heinrich Friauf zum 65. Geburtstag, S. 647 ff.

Sonnenberger, Hans Jürgen, Französisches Handels- und Wirtschaftsrecht, Frankfurt am Main 2007.

Spiegel, Harald; Römer, Stephan, Die Realisierung von Spendenerträgen in der Rechnungslegung von Spenden sammelnden Organisationen, npoR 2010, 100 ff.

- Spindler, Gerald; Stilz, Eberhard*, Kommentar zum Aktiengesetz, Band 2, 2. Auflage, München 2010.
- Staub, Hermann (Begr.); Schäfer, Carsten; Canaris, Claus-Wilhelm; Habersack, Mathias (Hrsg.)*, Handelsgesetzbuch: Großkommentar, Dritter Band, §§ 105 – 160, 5. Auflage, Berlin 2009.
- Staudinger, J. von (Begr.)*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 1, Allgemeiner Teil §§ 80 – 89 Stiftungsrecht, 13. Bearbeitung, Berlin 2010.
- Staudinger, J. von*, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Eckpfeiler des Zivilrechts, München, Berlin 2014.
- Stürz, Katharina*, Die staatliche Förderung der christlichen karitativen Kirchentätigkeit im Spiegel des europäischen Beihilferechts, Baden-Baden 2008.
- Tauber, André*, Macht den Club endlich zur Aktiengesellschaft, Die Welt v. 12.2.2014, S. 11.
- Teich, Volker; Beck, Petra*, Plädoyer: Vereinfacht das Zuwendungsrecht und verbessert es!, DÖV 2006, 558 f.
- Theuvsen, Ludwig*, Transparenz von Nonprofit-Organisationen: Eine Analyse am Beispiel des Swiss NPO-Code, BFuP 61 (2009), Heft 1, 22 ff.
- Ulmer, Peter*, Der Deutsche Corporate Governance Kodex - ein neues Regulierungsinstrument für börsennotierte Aktiengesellschaften, ZHR 2002, 150 ff.
- Vogt, Benedikt*, Publizität im Stiftungsrecht – Analyse der geltenden Rechtslage und Vorschläge für eine umfassende Reform der stiftungsrechtlichen Publizität, Hamburg 2013.
- Voll, Otto; Voll, Josef (Begr.); Störle, Johann*, Bayerisches Stiftungsgesetz Kommentar, 5. neubearbeitete Auflage, Stuttgart [u.a.] 2009.
- Wagner, Regine; Knittel, Stefan; Baier, Gerhard*, Krauskopf, Kommentar, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB IV, Band I, Losebl., Stand: September 2013, München 2014.
- Wagner, Regine; Knittel, Stefan; Baier, Gerhard*, Kommentar, Soziale

Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB V, Band II, Losebl., Stand: September 2013, München 2014.

Waldhoff, Christian, Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?, in: Walz (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Köln 2004, S. 157 ff.

Walter, Oskar; Golpayegani, Isabel Nazari, Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, DStR 2000, S. 701 ff.

Walz, Rainer W., Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen, in: Thomas von Hippel, Klaus J. Hopt, W. Rainer Walz (Hrsg.), Non Profit Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, Tübingen 2005. S. 259 ff.

Weber, Iris Janina, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, Hamburg 2014.

Weiß, Michael, Hybride Regulierungsinstrumente; Eine Analyse rechtlicher, faktischer und extraterritorialer Wirkungen nationaler Corporate-Governance-Kodizes, Tübingen 2011.

Wernsmann, Rainer; Gatzka, Ulrich, Der Deutsche Corporate Governance Kodex und die Entsprechenserklärung nach § 161 AktG; Anforderungen des Verfassungsrechts, in: NZG 2011, 1001 ff.

Wiedemann, Herbert, Gesellschaftsrecht, Band I – Grundlagen, München 1980.

Wiesner, Reinhard, Kommentar zum SGB VIII, Kinder- und Jugendhilfe, 4. Auflage, München 2011.

Winheller, Stefan, Kindergärten sind Unternehmen! Warum die Rechtsform des "e.V." für zweckbetriebsdominierte NPOs nicht taugt und Alternativen (gGmbH, e.G.) gefragt sind, DStR 2012, 1562 ff.

Zimmer, Annette; Priller, Eckhard, Gemeinnützige Organisationen im gesellschaftlichen Wandel. Ergebnisse der Dritte-Sektor-Forschung, Wiesbaden 2004.

Fußnoten

- 1 *Denso*, Entzauberung des Guten, Zeit Online, 22.02.2008, <http://www.zeit.de/2008/07/Unicef>.
- 2 *Mönch*, Maserati Biturbo mit Hartz IV-Zylinder, FAZ v. 25.03.2010, S. 32.
- 3 *Peitsmeier/Ruhkamp*, Gefallener Engel, FAZ v. 21.01.2014, S. 3.
- 4 *Anheier/Beller/Haß*, Accountability und Transparenz des Dritten Sektors in Deutschland: ein Paradox?, *Forschungsjournal Soziale Bewegungen*, 2011, 96 ff.
- 5 Ebenda, S. 97.
- 6 *Hirschi*, Transparenz ist nur eine andere Form der Intransparenz, FAZ v. 08.01.2014, S. 4.
- 7 *Luhmann*, Legitimation durch Verfahren, 6. Aufl., 2001.
- 8 *Theuvsen*, BFuP 61 (2009), 22 ff., 35.
- 9 *Koppell*, Public Administration Review, 65 (2005), 94.
- 10 *Breen*, Recent Developments in Irish Charity Law, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, 105 ff. unter Berücksichtigung des Irischen Charity Law.
- 11 *Reheul/Van Caneghem/Verbruggen*, Voluntas 25 (2014), 352 ff.
- 12 Vgl. nur zum Diskussionsstand Ende der 60er Jahre die Dissertation von *Mühlhäuser*, Publizität bei Stiftungen, München 1970; das Gutachten von *Ballerstedt/Salzwedel*, in: Verhandlungen des 44. DJT, Bd. I Gutachten, Tübingen 1962; Studienkommission des DJT, Vorschläge zur Reform des Stiftungsrechts, 1968; *Hauer/Pilgram/v. Pölnitz-Egloffstein* (Hrsg.), Deutsches Stiftungswesen 1966 – 1976, 1977, S. 361; sodann zur aktuellen Entwicklung chronologisch: *Achleitner/Charifzadeh*, Stiftungen in Deutschland, Reformbestrebungen in der Rechnungslegung Rechnungslegung künftig nach Handelsgesetzbuch (HGB)?, Der Schweizer Treuhänder 2000, 111 ff.; *Sandberg*, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen, Baden-Baden 2001; *dies.*, Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegung zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften, ZHR 164 (2000), 155 ff.; *Löwe*, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen. Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien (Schriftenreihe des Instituts für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Universität der Bundeswehr Hamburg, Band 15), Berlin 2003; *Hommelhoff*, Stiftungsrechtsreform in Europa, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, Köln 2001, S. 227 ff.; *Mattheus*, Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, DStR 2003, 254 ff.; *Walz* (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor (Schriftenreihe des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen, Band 3), Köln u.a. 2004; *Saenger/Veltmann*, Corporate Governance in Stiftungen, ZSt 2005, 67

ff.; *Bösche/Walz*

(Hrsg.), *Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?*, Beiträge zum Symposium am 10. Juni 2005 an der Bucerius Law School Hamburg, Hamburg 2005; *Hopt/von Hippel/Walz* (Hrsg.), *Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft. Theorien – Analysen – Corporate Governance*, Tübingen 2005; *Selbig*, *Förderung und Finanzkontrolle gemeinnütziger Organisationen in Großbritannien und Deutschland (Studien zum ausländischen und internationalen Privatrecht, Band 173)*, Tübingen 2006; *Tiebel*, *Management in Non Profit Organisationen*, 2006, S. 6 f.; *Siebart*, *Corporate Governance von Nonprofit-Organisationen*, 2006, S. 10; *Steuber*, *Corporate Governance bei Stiftungen – eine Frage der Kontrolle oder der Moral?*, *DStR* 2006, 1182 ff.; *Siegel*, *Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen*, *Non Profit Law Yearbook* 2006, S. 177 ff.; v. *Hippel*, *Besonderheiten bei der Rechnungslegung von Nonprofit Organisationen*, *FS Rückle* (2006), S. 277 ff.; *Deffland*, *Transparenzstandards im Dritten Sektor*, 2007, Diplomarbeit der Fachhochschule für Technik und Wirtschaft, Berlin; *Purtschert/Witt* (Hrsg.), *Steuerung und Kontrolle in Nonprofit-Organisationen*, Linz 2008; *Ott*, *Kontrolle und Transparenz von Nonprofit-Organisationen*, *GS Walz* (2008), S. 225 ff.; v. *Hippel*, *Corporate Governance durch Steuerrecht im Nonprofit-Sektor: wünschenswert oder systemwidrig?*, *FS Hopt* (2010), S. 817 ff.; *Graf Strachwitz*, *Eine Initiative für mehr Transparenz*, *npoR* 2011, 1 ff.; *Vogt*, *Publizität im Stiftungsrecht, Analyse der geltenden Rechtslage und Vorschläge für eine umfassende Reform der stiftungsrechtlichen Publizität*, Hamburg 2013; *ders.*, *Publizität der Stiftung – der Ruf nach dem Gesetzgeber*, *Non Profit Law Yearbook* 2011/2012, 2012, S. 65 ff.; *Hüttemann*, *Transparenz und Rechnungslegung bei Stiftungen – Brauchen wir mehr Publizität und ein Bilanzrecht für Stiftungen?*, *Non Profit Law Yearbook* 2012/2013, 2013, S. 81 ff. m.N. Vgl. auch den Länderbericht von Transparency International Deutschland e.V., *Nationaler Integritätsbericht Deutschland*, 2012, S. 143 ff.

13 Aus internationaler Sicht vgl. *Breen*, *The Disclosure Panacea: A Comparative Perspective on Charity Financial Reporting*, *Voluntas* 2013, 853 ff.; v. *Hippel*, *Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen*, Tübingen 2007, S. 335 ff.; *European Foundation Centre/Dafne (Donors and Foundations Networks in Europe)*, *Exploring Transparency and Accountability. Regulation of Public Benefit*, 2011; *Förster*, *Effizienzuntersuchung gemeinnütziger Stiftungen. Ein internationaler Vergleich aus Managementperspektive*, *Opusculum* Nr. 32, 2009; *Gálvez Rodríguez/Caba Pérez/López Godoy*, *Determining Factors in Online Transparency of NGOs: A Spanish Case Study*, *Voluntas* 2012, 661 ff.; *Lehrack*, *Chinas philanthropischer Sektor auf dem Weg zu mehr Transparenz*, *Opusculum* Nr. 58, 2012. Vgl. auch die internationalen Datenbanken „A database of civil society self-regulatory initiatives“ des One World Trust, <http://www.oneworldtrust.org>; sowie “Compendium of Standards, Codes, and Principles of Nonprofit and Philanthropic Organizations” von Independent Sector, <http://www.independentsector.org>, sowie International Committee on Fundraising

- Organizations ICFO, Bridges Of Trust: Independent Monitoring Of Charities, Amsterdam 2013.
- 14 BT-Drs. 16/7439, S. 89.
- 15 Die eigentümliche Aggregierung von Bereichen in der folgenden Grafik und Auswertung ist der Wirtschaftszweigklassifikation des Statistischen Bundesamtes geschuldet, stört aber nicht dabei, an zwei idealtypischen Beispielen die interne Heterogenität von Strukturen und Organisationen des Dritten Sektors aufzuzeigen.
- 16 Aufgrund zu geringer Fallzahlen konnte hier keine Differenzierung in gemeinnützige und nicht gemeinnützige Genossenschaften vorgenommen werden.
- 17 Zu den Begrifflichkeiten siehe bspw.: *Krebs*, in: MünchKomm-HGB, § 15 Rn. 13. Von negativer Publizität spricht man beim Handels- oder Vereinsregister, wenn einzutragende Tatsachen, die nicht eingetragen wurden, keine Wirkung gegenüber Dritten entfalten, etwa nach § 15 Abs. 1 HGB oder §§ 68, 70 BGB, wenn eine Einschränkung der Vertretungsmacht eines Vorstands nicht eingetragen worden ist. Von positiver Publizität spricht man, wenn jemand eine im Handelsregister einzutragende Tatsache, die falsch bekannt gemacht wurde, gegen sich gelten lassen muss, etwa nach § 15 Abs. 3 HGB die falsche Bekanntmachung eines Geschäftsführers der OHG.
- 18 Vgl. nur *K. Schmidt*, HandelsR, § 11 Abs. 1 Nr. 2; sich diesem anschließend *Mattheus*, DStR 2003, 254, 255; *Fehrenbacher*, Registerpublizität, S. 40.
- 19 Gesetz über die Rechnungslegung von bestimmten Unternehmen und Konzernen (*Publizitätsgesetz*) vom 15.08.1969, BGBl. I, 1189.
- 20 Gesetz zur weiteren Reform des Aktien- und Bilanzrechts, zu Transparenz und Publizität (*TransPuG*) vom 26.07.2002, BGBl. I, 2681.
- 21 Gesetz zur Regelung des Zugangs zu Informationen des Bundes vom 5.9.2005, BGBl. I, 2722.
- 22 Dies entspricht der herrschenden Meinung in der Literatur, vgl. nur *Merkt*, Unternehmenspublizität, S. 2; *Fehrenbacher*, Registerpublizität, S. 38; *Rittner*, Publizität, S. 5; *K. Schmidt*, HandelsR, § 11 Abs. 1 Nr. 1; *Wiedemann*, GesellschaftsR I, S. 575.
- 23 Zum Folgenden ausführlich *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 3 ff.
- 24 Vgl. z.B. die Übersetzung in: Langenscheidt Handwörterbuch Lateinisch – Deutsch, S. 512.
- 25 *Fehrenbacher*, Registerpublizität, S. 40; *Merkt*, Unternehmenspublizität, S. 8; *Rittner*, Publizität, S. 4; *Wiedemann*, GesellschaftsR I, § 10 Abs. 5 Nr. 1; *Siekman*, in: FS Friauf, S. 647, 650.
- 26 Unabhängig von der hier vorgenommenen Einordnung ist insbesondere die Bedeutung des § 29 VwVfG im stiftungsrechtlichen Kontext höchst umstritten, wird aber überwiegend als gering eingeordnet; vgl. *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.8.
- 27 *Merkt*, Unternehmenspublizität, S. 11.
- 28 So *K. Schmidt*, HandelsR, § 11 Abs. 1 Nr. 1.
- 29 Zu den verschiedenen Normzwecken vgl. ausführlich *Vogt*, Publizität im

- Stiftungsrecht, S. 6 ff.
- 30 Zum Ausgleich von Informationsasymmetrien zur Wahrung der informationellen Chancengleichheit der Anleger am Kapitalmarkt vgl. *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, § 15 Rn. 2 f. m.w.N.
- 31 Zum Begriff der Privatautonomie und deren Bedeutung als grundlegendes Prinzip des Privatrechts vgl. bspw. *Flume*, BGB AT II, S. 1 ff.; *Fleischer*, Informationsasymmetrien, S. 1 f.; *Ellenberger*, in: Palandt, BGB, Einf. v. § 145 Rn. 7 ff.; aus der verfassungsrechtlichen Literatur *Murawiek*, in: Sachs, GG, Art. 2 Rn. 54, 55a ff.; *Jarass*, in: *Jarass/Pieroth*, GG, Art. 2 Rn. 4, 4a jeweils m.w.N.
- 32 So zu verstehen *Di Fabio*, in: Maunz/Düring, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 101, 107.
- 33 *Kamp/Ricke*, BKR 2003, 527, 528. Zu den Auswirkungen eines asymmetrisch organisierten Marktes aus ökonomischer Sicht siehe *Pindyck/Rubinfeld*, Mikroökonomie, S. 799 ff.; grundlegend zu dieser Frage und dem Problem der „*adverse selection*“ ist die Abhandlung von *George A. Akerlof*, The Market for Lemons, Quarterly Journal of Economics, Vol. 84 (1970), 488 ff.
- 34 BVerfG NJW 2006, 596; aus verfassungsrechtlicher Sicht siehe hierzu *Di Fabio*, in: Maunz/Düring, GG, Art. 2 Abs. 1 Rn. 107.
- 35 Zu diesem Begriff siehe *Assmann*, in: *Assmann/Schneider*, WpHG, § 15 Rn. 2.
- 36 So sind wohl auch *Marx/Dallmann*, BB 2004, 929, 930 zu verstehen, die ohne weitere Begründung von der Reduzierung von Informationsasymmetrien als Zielsetzung ausgehen.
- 37 Grundlegend zu dieser Beeinflussung aus ökonomischer Sicht: *Moxter*, Einfluss von Publizitätsvorschriften. A.A. wohl *Mattheus*, DStR 2003, 254, 255, die zwischen rein informatorischen und operativen Zwecken unterscheidet. Operative Zwecke sollen dabei Kontroll- und Aufsichtsaufgaben sein. Nach hier vertretener Ansicht enthalten Offenlegungspflichten aber zugleich ein steuerndes Element.
- 38 *Schulze-Osterloh*, ZHR 150 (1986), 403, 430 f.; *Moxter*, Einfluss von Publizitätsvorschriften, S. 109 ff.
- 39 Zum Begriff und Prinzip des *homo oeconomicus* siehe: Vahlens Großes Wirtschaftslexikon, S. 924 f. Dieser Ansatz ist in der ökonomischen Diskussion keinesfalls unumstritten, vgl. beispielsweise *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, S. 36 ff. Für die hier angestellten Betrachtungen soll es aber dennoch aus Gründen der Übersichtlichkeit zu Grunde gelegt werden.
- 40 *Kirchgässner*, Homo oeconomicus, S. 65 ff.; *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, S. 28 ff.; *Lieth*, Ökonomische Analyse, S. 49.
- 41 *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, S. 29; *Lieth*, Ökonomische Analyse, S. 51.
- 42 *Lieth*, Ökonomische Analyse, S. 60.
- 43 *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, S. 34 f.
- 44 *Lieth*, Ökonomische Analyse, S. 61; *Eidenmüller*, Effizienz als Rechtsprinzip, S. 36.
- 45 *Tauber*, Die Welt v. 12.02.2014, S. 11.
- 46 *Koch*, in: GK-HGB, § 15 Rn. 29; *Krebs*, in: MünchKomm-HGB, § 15 Rn. 1, 6 ff.
- 47 *Fehrenbacher*, Registerpublizität, S. 27.

- 48 *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, Vor §§ 80 ff. Rn. 15 f.
- 49 Die Vorschriften des BundesVwVfG sind nur bei der Verwaltung durch den Bund anwendbar. Bei der in Deutschland vorrangigen Verwaltung von Gesetzen durch die Länder sind die Landesverwaltungsverfahrensgesetze einschlägig.
- 50 **Berlin** – Gesetz zur Förderung der Informationsfreiheit im Land Berlin (Berliner Informationsfreiheitsgesetz – BerlIFG) vom 15.10.1999, in Kraft seit 30.10.1999; **Brandenburg** – Akteneinsichts- und Informationszugangsgesetz (BdbAIG) vom 10. 3.1998, in Kraft seit 20.3.1998; **Bremen** – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Bremen (Bremer Informationsfreiheitsgesetz – BremIFG) vom 16.5.2006, in Kraft seit 1.8.2006; **Hamburg** – Hamburgisches Informationsfreiheitsgesetz (HambIFG) vom 11.4.2006, in Kraft seit 1.8.2006; **Mecklenburg- Vorpommern** – Gesetz zur Regelung des Zugangs zu Informationen für das Land Mecklenburg-Vorpommern (Informationsfreiheitsgesetz – MeckVorPIFG) vom 10.7.2006, in Kraft seit 29.7.2006; **Nordrhein-Westfalen** – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen (Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen – NRWIFG) vom 27.11.2001, in Kraft seit 1.1.2002; **Rheinland-Pfalz** – Landesgesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen (Landesinformationsfreiheitsgesetz – RhPfiFG), vom 26.11.2008, in Kraft seit 1.1.2009); **Saarland** – Saarländisches Informationsfreiheitsgesetz (SaarIFG) vom 12.7.2006, in Kraft seit 15.9.2006; **Sachsen-Anhalt** – Informationszugangsgesetz Sachsen-Anhalt (SachsAnIZG) vom 19.7.2008, in Kraft seit 1.10.2008; **Schleswig-Holstein** – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Schleswig-Holstein (Informationsfreiheitsgesetz für das Land Schleswig-Holstein – SHIFG) vom 9.2.2000, in Kraft seit 25.2.2000; **Thüringen** – Thüringer Informationsfreiheitsgesetz (ThürIFG) vom 20.12.2007, in Kraft seit 21.12.2007.
- 51 HmbGVBl. 2012, 271, hierzu *Gusy*, JZ 2014, 171 ff.
- 52 § 4 BaWüStiftG; Art. 4 BayStiftG; § 11 Abs. 1 BerlStiftG; § 14 BrdbStiftG; § 15 BremStiftG; § 3 HambStiftG; § 17a HessStiftG; § 3 MVStiftG; § 17a NdsStiftG; § 12 NRWStiftG; § 5 RhPf-StiftG; § 18 SaarStiftG; § 8 SachsStiftG; § 5 SachsAnStiftG; § 15 SHStiftG; § 5 ThürStiftG.
- 53 Eine Ausnahme stellen insoweit die landesrechtlichen Regelungen in Berlin und Hamburg dar. Da diese Bundesländer Stadtstaaten sind, können Stiftungen, auf die das entsprechende Landesrecht Anwendung findet, nur in Berlin bzw. Hamburg ihren satzungsmäßigen Sitz haben. Anders in Bremen: Die Angabe des Sitzes ist hier erforderlich, da neben der Stadt Bremen noch die Stadtgemeinde Bremerhaven im Gebiet des Bundeslandes Bremen liegt.
- 54 Sowohl das Vereinsregister (§ 64 BGB) und das Handelsregister (für oHG und KG § 106 HGB, für GmbH § 8 GmbHG sowie für die AG § 39 AktG) als auch das Genossenschaftsregister (§ 10 GenG i.V.m. den Vorschriften über den Mindestinhalt der Satzung) sehen entsprechende Offenlegungen vor.
- 55 Für die GmbH § 8 Abs. 1 Nr. 1 GmbHG, für die AG § 39 Abs. 1 AktG und den Verein § 64 BGB.

- 56 Vgl. Fn. 53.
- 57 Vgl. Fn. 53.
- 58 So noch das bis Anfang 2011 in Kraft gewesene Stiftungsgesetz Sachsen-Anhalt, welches die Einsichtnahme vom Bestehen eines berechtigten Interesses abhängig gemacht hat, vgl. § 20 Abs. 2 S. 2 Sachsen-AnhaltStiftG a.F.
- 59 Soweit dies in den Landesstiftungsgesetzen von Bayern und Berlin nicht ausdrücklich geregelt ist, entspricht es jedenfalls der herrschenden Meinung, vgl. statt vieler *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 12.5.
- 60 § 68 BGB, § 15 HGB, § 29 GenG.
- 61 Dafür *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.30; *ders.*, in: Festschrift Kreutz, S. 825, 831 f.; diesem folgend *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 56 ff., 128 ff.; dagegen *Roth*, Non Profit Law Yearbook 2009, 65, 79.
- 62 *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.31.
- 63 Normen ohne Angabe des Gesetzes sind stets solche des jeweiligen Landesstiftungsgesetzes.
- 64 Statt vieler: *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, Vor § 80 Rn. 94; *Hüttemann/Rawert*, in: Staudinger, BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 112.
- 65 *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 126.
- 66 *Schöner/Stöber*, Grundbuchrecht, Rn. 3655; *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 12.2.
- 67 *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.31; *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 129; a.A. *Roth*, Non Profit Law Yearbook 2009, 65, 81 ff.
- 68 Berlin – Gesetz zur Förderung der Informationsfreiheit im Land Berlin (Berliner Informationsfreiheitsgesetz – BerlIFG) vom 15.10.1999, in Kraft seit 30.10.1999; **Brandenburg** – Akteneinsichts- und Informationszugangsgesetz (BdbAIG) vom 10.3.1998, in Kraft seit 20.3.1998; **Bremen** – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Bremen (Bremer Informationsfreiheitsgesetz – BremIFG) vom 16.5.2006, in Kraft seit 1.8.2006; **Hamburg** – Hamburgisches Informationsfreiheitsgesetz (HambIFG) vom 11.4.2006, in Kraft seit 1.8.2006; **Mecklenburg- Vorpommern** – Gesetz zur Regelung des Zugangs zu Informationen für das Land Mecklenburg-Vorpommern (Informationsfreiheitsgesetz – MeckVorPIFG) vom 10.7.2006, in Kraft seit 29.7.2006; **Nordrhein-Westfalen** – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Nordrhein-Westfalen (Informationsfreiheitsgesetz Nordrhein-Westfalen – NRWIFG) vom 27.11.2001, in Kraft seit 1.1.2002; **Rheinland-Pfalz** – Landesgesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen (Landesinformationsfreiheitsgesetz – RhPfiFG), vom 26.11.2008, in Kraft seit 1.1.2009; **Saarland** – Saarländisches Informationsfreiheitsgesetz (SaarIFG) vom 12.7.2006, in Kraft seit 15.9.2006; **Sachsen-Anhalt** – Informationszugangsgesetz Sachsen-Anhalt (SachsAnIZG) vom 19.6.2008, in Kraft seit 1.10.2008;

Schleswig-Holstein – Gesetz über die Freiheit des Zugangs zu Informationen für das Land Schleswig-Holstein (Informationsfreiheitsgesetz für das Land Schleswig-Holstein – SHIFG) vom 9.2.2000, in Kraft seit 25.2.2000; **Thüringen** – Thüringer Informationsfreiheitsgesetz (ThürIFG) vom 20.12.2007, in Kraft seit 21.12.2007.

- 69 § 3 BerlIFG; § 1 BdbAIG; § 2 BremIFG; § 1 HambIFG i.V.m. § 2 BundesIFG; § 2 MeckVor-PIFG; § 3 NRWIFG; § 4 Abs. 1 RhPflIFG; § 1 SaarIFG i.V.m. § 2 BundesIFG; § 1 SachsAnIZG; § 4 SHIFG; § 1 Abs. 1 ThürIFG i.V.m. § 2 BundesIFG.
- 70 § 3 Abs. 2 BerlIFG; § 3 S. 1 BdbAIG; § 2 BremIFG, § 1 HambIFG i.V.m. § 2 BundesIFG; § 2 MeckPommFG; § 3 NRWIFG; § 3 RhPflIFG; § 1 SaarIFG i.V.m. § 2 BundesIFG; § 2 SachsAnIZG; § 2 SHIFG; § 1 Abs. 1 ThürIFG i.V.m. § 2 BundesIFG.
- 71 § 3 Abs. 2 Nr. 9 HambIFG.
- 72 § 1 Abs. 3 Nr. 2 ThürIFG.
- 73 § 12 Abs. 6 NRWStiftG.
- 74 § 5 Abs. 6 SachsAnStiftG.
- 75 § 6 BerlIFG; § 5 BdbAIG; § 5 BremIFG; § 7 MeckVorPIFG; § 12 RhPflIFG; § 1 Abs. 1 SaarIFG i.V.m. § 5 BundesIFG; § 5 SachsAnIZG; § 12 SHIFG.
- 76 *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.51; *Fritsche*, *BdbStiftG*, § 14 Anm. 4.
- 77 Sog. „Rechtslosigkeit des Stifters“, vgl. nur: *Burgard*, Gestaltungsfreiheit im Stiftungsrecht, S. 447.
- 78 VG Aachen, npoR 2014, 138 f.
- 79 So auch *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 85 f.
- 80 *Rawert*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 11.8.
- 81 *Reuter*, in MünchKomm, §§ 80, 81 BGB Rn. 117.
- 82 BGHZ 69, 334, 346; OLG Köln, ZIP 2001, 2089.
- 83 BGHZ 69, 334, 338; *Hüffer* AktG, § 15 Rn. 11; *Vogt*, Publizität im Stiftungsrecht, S. 78 f.
- 84 Gesetz zur Regelung des Zugangs zu Informationen des Bundes (Informationsfreiheitsgesetz – IFG) vom 5. September 2005, BGBl. I 2722, in Kraft seit 01.01.2006.
- 85 §§ 7 Abs. 3, 9 Abs. 2 Nr. 3 BaWüStiftG; Art. 16 BayStiftG; § 8 Abs. 1 Nr. 2 BerlStiftG; § 6 Abs. 2 BdbStiftG; § 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG; § 4 Abs. 4 HambStiftG; § 7 Nr. 2 HessStiftG; § 4 Abs. 2 Nr. 2 MeckVorPStiftG; § 11 Abs. 3 NdsStiftG; § 7 Abs. 1 NRWStiftG; § 7 Abs. 4 RhPflStiftG; § 5 Abs. 1 S. 2, 3 SaarStiftG; §§ 4 Abs. 2, 6 Abs. 2 SachsStiftG; § 7 Abs. 5 SachsAnStiftG; §§ 4 Abs. 7, 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 SHStiftG; § 8 Abs. 4 ThürStiftG.
- 86 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 5; *Kußmaul/Meyering*, DStR 2004, 371.
- 87 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 5; *Kußmaul/Meyering*, DStR 2004, 371; *dies.*, in: MünchHdbGesR, § 97 Rn. 5.

- 88 *Orth*, DB 1997, 1341, 1343; *Kußmaul/Meyering*, DStR 2004, 371, 372; *Bruns*, BaWüStiftG, § 9 Anm. 5.1; *Voll/Störle*, BayStiftG, Art. 16 Anm. 3; *Fritsche/Kilian*, BdbStiftG, § 6 Anm. 2; *Siegmond-Schultze*, NdsStiftG, § 11 Anm. 3.1.
- 89 So in § 1 BaWüStiftG; Art. 1 Abs. 2 BayStiftG; § 1 HessStiftG; § 3 RhPfStiftG; § 1 SachsStiftG; § 1 2 SachsAnStiftG; §§ 2, 3 Abs. 1 ThürStiftG.
- 90 Für kirchliche Stiftungen: §§ 4 Abs. 3, 26 Abs. 2 Nr. 5 BdbStiftG; § 16 Abs. 2 Nr. 5 BremStiftG; § 20 Abs. 4 HessStiftG; § 11 Abs. 3 MeckVorPStiftG; § 20 NdsStiftG; § 14 Abs. 5 NRWStiftG; § 19 Abs. 4 RhPfStiftG; § 14 Abs. 3 SachsStiftG; § 16 ThürStiftG. Für privatnützige Stiftungen: § 6 Abs. 2 BdbStiftG; § 17 BremStiftG; § 5 Abs. 1 S. 1 HambStiftG; § 21 HessStiftG; § 10 Abs. 2 NdsStiftG; § 6 Abs. 3 NRWStiftG; § 9 Abs. 1 RhPfStiftG; § 10 Abs. 3 SaarStiftG.
- 91 Normen ohne Gesetzesbezeichnung sind solche des jeweiligen Landesstiftungsgesetzes.
- 92 Dies ist in den Landesstiftungsgesetzen Berlins, Brandenburgs, Bremens, Hessens, Niedersachsens, Nordrhein-Westfalens, Rheinland-Pfalz, des Saarlands sowie Thüringens der Fall.
- 93 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 55.
- 94 *Kußmaul/Meyering*, in: MünchHdbGesR, § 97 Rn. 12; dies., DStR 2004, 371, 372; *Goerdeler*, in: Festschrift Moxter, S. 727, 729.
- 95 *Sandberg*, ZHR 164 (2000), 155, 161 f.; *Kußmaul/Meyering*, DStR 2004, 371, 372.
- 96 So in *Bayern*, siehe Art. 16 Abs. 1 S. 1, 2 BayStiftG.
- 97 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 60; *Goerdeler*, in: Festschrift Moxter, S. 725, 729.
- 98 *Sandberg*, ZHR 164 (2000), 155, 165; *Carstensen*, WPg 1996, 781, 790.
- 99 *Orth*, DB 1997, 1341, 1350.
- 100 *Goerdeler*, in: FS Moxter, S. 725, 729 f.; *Kußmaul/Meyering*, in: MünchHdbGesR, § 97 Rn. 13; dies., DStR 2004, 371, 372; *Orth*, DB 1997, 1341, 1350.
- 101 Einen differenzierten Überblick über die Gestaltungsmöglichkeiten des Jahresabschlusses geben *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 74 ff.
- 102 *Kußmaul/Meyering*, in: MünchHdbGesR, § 97 Rn. 7; *IDW*, WPg 2000, 391, 392.
- 103 *Kußmaul/Meyering*, in: MünchHdbGesR, § 97 Rn. 4; *Orth*, DB 1997, 1341; *IDW*, WPg 2000, 391, 392.
- 104 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 301.
- 105 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 300.
- 106 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 301.
- 107 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 302.
- 108 *Römer/Spiegel*, in: von Campenhausen/Richter, § 37 Rn. 303.
- 109 Vgl. § 238 HGB.
- 110 Diesbezüglich aus handelsrechtlicher Sicht vgl. ausführlich *Förschle/Usinger*, in: Beck'scher BilanzKomm, § 243 Rn. 1 ff.

- 111 Ebenda.
- 112 *Winkeljohann/Feldmüller*, in: Beck'scher BilanzKomm, § 323 Rn. 12 mit Hinweis auf die Grundsätze des § 43 Abs. 1 S. 1 WPO.
- 113 IDW, WPg 2000, 391 ff.
- 114 IDW, WPg 2000, 385.
- 115 IDW, WPg 2000, 391 ff.
- 116 IDW, WPg 2000, 391, 394.
- 117 Ebenda.
- 118 IDW, WPg, 2000, 391, 397 f.
- 119 Diese findet sich in IDW, WPg 2000, 391, 398 mit weiteren Erläuterungen.
- 120 IDW, WPg 2000, 385, 395.
- 121 Ebenda.
- 122 IDW, WPg 2000, 385, 396.
- 123 IDW, WPg 2000, 385, 395.
- 124 IDW, WPg 2000, 385, 389.
- 125 Ebenda.
- 126 Ebenda.
- 127 Ebenda.
- 128 Ebenda.
- 129 Ebenda.
- 130 FN-IDW 1/2014, 61 ff.
- 131 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 153.
- 132 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 92 f.
- 133 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 92 f. unter Verweis auf IDW RS HFA 5 Rn. 41 und IDW ERS HFA 5 Rn. 66 und auf Vorschläge für einen auch steuerrechtlich geeigneten Eigenkapitalausweis z.B. bei *Hoppen*, in: Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 18 Rn. 42; *Walter/Golpayegani*, DStR 2000, 701.
- 134 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 93.
- 135 Vgl. *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 93.
- 136 Vgl. 125 Jahre Carl Zeiss Stiftung, Sonderpublikation zum Symposium „Die Stiftung als ein Unternehmensmodell der Zukunft: Chancen und Risiken“, S. 2.
- 137 Hierzu S. 117.
- 138 IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391 Rn. 35 ff.; ebenso ERS HFA 5 n.F. v. 13.3.2013.
- 139 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 96 f.; *Segna*, DStR 2006, 1571; a.A. *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 129.
- 140 Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten für Pflegeeinrichtungen (*Pflege-Buchführungsverordnung – PBV*) vom 22.11.1995, BGBl. I, S. 1528. Diese schreibt z.B. in § 3 PBV die entsprechende Anwendung der §§ 238 – 241 HGB auf die Buchführung vor. § 4 PBV legt die Bestandteile des Jahresabschlusses fest (Bilanz, GuV-Rechnung sowie Anhang), s.u. S. 140.
- 141 Vgl. dazu die Angaben in Bundesverband Deutscher Stiftungen (Hrsg.), Verzeichnis Deutscher Stiftungen, S. 54 f.

- 142 Hüttemann/Rawert, in: Staudinger BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 120, 300 m.w.N.
- 143 Hüttemann/Rawert, in: Staudinger, BGB, Vorbem. zu §§ 80 ff. Rn. 307.
- 144 von Campenhausen, in: von Campenhausen/Richter, § 21 Rn. 13.
- 145 Ellenberger, in: Palandt, BGB, Vor § 80 Rn. 10.
- 146 Ellenberger, in: Palandt, BGB, Vor § 80 Rn. 10.
- 147 Ellenberger, in: Palandt, BGB, Vor § 80 Rn. 10.
- 148 Hierzu Hüttemann/Herzog, DB 2004, 1001 ff.
- 149 Vgl. nur Spiegel, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 19.3; vgl. auch IDW RS HFA 5, Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen v. 25.2.2000, Wpg 2000, 391 Rn. 14 ff. und ERS HFA 5 n.F. vom 13.3.2013 Rn. 12 ff.
- 150 Zur verbalen Berichterstattung näher Spiegel, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 21.13 ff.
- 151 Vgl. auch § 6 Abs. 2 S. 1 StiftGBbg (Vorlage des Jahresabschlusses anstelle der Jahresrechnung bei Betreiben „eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens“).
- 152 580.294 Vereine, vgl. S. 24.
- 153 Vgl. Reuter, in: MünchKomm-BGB, § 79 Rn. 3.
- 154 Vgl. Reuter, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 6.
- 155 Karsten Schmidt, AcP 182 (1982), 1 ff.
- 156 BGHZ 15, 315, 319; vgl. Reuter, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 8.
- 157 Ausführlich Reuter, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 8 ff.
- 158 Vgl. etwa KG, DNotZ 2011, 632; Winheller, DStR 2012, 1562 ff.
- 159 Fraunhofer-Gesellschaft zur Förderung der angewandten Forschung e.V.
- 160 <http://www.fraunhofer.de/ueber-fraunhofer/geschaeftsmodell/>.
- 161 BGHZ 85, 84.
- 162 Vgl. hierzu ausführlich Reuter, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 19, der sich in Ablehnung des ADAC-Urteils des BGH für eine Abgrenzung nach einer relativ untergeordneten Bedeutung der wirtschaftlichen im Verhältnis zu den ideellen Tätigkeiten ausspricht, selbst soweit sie in Tochterunternehmen ausgegliedert werden; sowie aus der betriebswirtschaftlichen Rechnungslegung Küting/Strauß, „Der ADAC ist nicht allein“, FAZ v. 17.3.2014, S. 18.
- 163 Nachweise vor allem zu öffentlich-rechtlichen Körperschaften bei Körner, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 28; vgl. noch BGH, NStZ-RR 2008, 212 zu § 29 Abs. 3 BtMG.
- 164 Vgl. die Nachweise bei Körner, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 28.
- 165 BGHZ 95, 155, 158 zur Deutschen Bundesbahn.
- 166 Offen gelassen durch BGHZ 167, 40 für den handelsrechtlichen Kaufmannsbegriff, verneint aber für die Unternehmereigenschaft im Verbraucherschutzrecht.
- 167 Körner, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 29.
- 168 Körner, in: Oetker, HGB, § 1 Rn. 33 m.w.N.
- 169 OLG Düsseldorf, NZG 2003, 774.
- 170 Brandenburgisches OLG, Urt. v. 2.11.2010 – 11 U 143/09 –, juris.

- 171 *Niehus*, DB 2003, 1125 ff.; ebenso *Segna*, DB 2003, 1311 ff.
- 172 LG München I, DB 2003, 1316. Es wird allerdings diskutiert, ob ein Konzernabschluss für die Lizenzierung eines Vereins für den Profifußballbetrieb auf der Grundlage der DFB-Regelungen erforderlich ist, so *Weber*, CaS 2013, 30 ff., weil nur so die wirtschaftliche Lage des Vereins beurteilt werden könne.
- 173 *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, § 27 Rn. 42.
- 174 *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, § 27 Rn. 42.
- 175 BGBl. I 2013, 556.
- 176 *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, § 27 Rn. 41; *Arnold*, in: FS *Reuter*, S. 3, 8 f.; a.A. BGH NJW-RR 2008, 842.
- 177 So *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, § 27 Rn. 42.
- 178 *Segna*, Vorstandskontrolle, S. 209; *ders.* DStR 2006, 1568 ff.
- 179 *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, § 25 Rn. 4.
- 180 Vgl. ausführlich *Segna*, Vorstandskontrolle, S. 285 ff.
- 181 FN-IDW 1/2014, 75 ff.
- 182 IDW HFA 4/1995, WPg 1995, 698 ff.
- 183 Die Stellungnahmen zum Entwurf des IDW ERS HFA 21 sind auf der Homepage des IDW unter der Rubrik „Verlautbarungen“ Unterrubrik „Stellungnahmen zu Entwürfen des IDW“ veröffentlicht, http://www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/n414788/index.jsp#_595988.
- 184 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201 ff.
- 185 Leitlinien des DZI für die Vergabe des Spendensiegels vom 17.9.2010 Pkt. II.6.a. (1) <http://www.dzi.de/spenderberatung/das-spenden-siegel>.
- 186 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 154.
- 187 *Spiegel/Römer*, npoR 2010, 103 ff.; a.A. *Doll/Busse*, WPg 2010, 1007, 1010.
- 188 *Lehmann*, DB 2010, 2513, 2517.
- 189 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201, Tz. 21.
- 190 *Schruff/Busse/Hoffmann*, WPg 2009, 816 begründen die Abweichung vom Realisationsprinzip u.a. mit der These, gemeinnützige Organisationen dürften wegen der Selbstlosigkeit „über die Totalperiode keinen Überschuss erzielen“. Indes schließt das Selbstlosigkeitsgebot weder eine Gewinnerzielung aus, noch folgt daraus, dass Spenden erst dann als Ertrag gezeigt werden dürfen, wenn sie verausgabt worden sind.
- 191 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201, Tz. 17 und 28.
- 192 Vgl. auch Hinweise auf eine Verzerrung des Ergebnisses einer Spenden sammelnden Organisation im Falle von Katastrophenfällen in den Stellungnahmen der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW) zu IDW ERS HFA 21 (27.1.2010) und der Stellungnahme des Verbandes Entwicklungspolitik Deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V. (VENRO) zu IDW ERS HFA 21 (24.01.2010), <http://www.idw.de/idw/portal/n281334/n281114/n414788/n595978/index.jsp>; vgl. *Breker*, Editorial, WPg 2010, I.
- 193 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 93; *Lehmann*, DB 2010, 2513; *Spiegel/Römer*, npoR 2010, 103 ff.; *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook

- 2012/2013, S. 145 ff.
- 194 Stellungnahme des DZI zu IDW ERS HFA 21 vom 27.04.2009, http://www.idw.de/idw/download/FIDWERSHFA21nF_DeutschesZentralinstitut,id=589862&property=Datei.
- 195 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 153.
- 196 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 153.
- 197 D.h. juristische Personen des öffentlichen oder des privaten Rechts, letztere wenn sie nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreit sind (§ 10b Abs. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).
- 198 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201, Tz. 4.
- 199 *Berndt/Schumacher/Hechenblaikner*, DB 2012, 1218.
- 200 IDW HFA 2/1996, WPg 1996, 709, Tz. 22.
- 201 IDW RS HFA 21, FN-IDW 2010, 201, Tz. 23.
- 202 So *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 139, 155 f.
- 203 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 139, 155.
- 204 *Lehmann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 139, 155.
- 205 Vgl. *Koss*, Wirtschaftliche Notwendigkeit und geschichtliche Entwicklung der Rechnungslegung von Stiftungen, S. 85 ff.; *Siegel*, Non Profit Law Yearbook 2006, S. 177; *Löwe*, Rechnungslegung bei Nonprofit-Organisationen; *Jahn*, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine; *Busse*, Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland; *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 87 ff.
- 206 *Hüttemann*, Non Profit Law Yearbook 2012/2013, S. 94 unter Hinweis auf IDW RS HFA 5, WPg 2000, 391.
- 207 *Waldner*, in: Münchener Vertragshandbuch, 2011, Band 1 – Gesellschaftsrecht, VII. 2 Anm. 23.
- 208 *Beuthien*, GenG, § 53 Rn. 1.
- 209 Vgl. die Allgemeinen Auftragsbedingungen des Deutschen Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V., Berlin, abgedruckt in *Beuthien*, GenG, Anh. zu § 62.
- 210 *Beuthien*, GenG, § 53 Rn. 13.
- 211 In der Fassung des seit dem 28.7.2014 vorliegenden Referentenentwurfs eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG).
- 212 Zu weiteren Erleichterungen durch den aktuell nicht weiter verfolgten Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Kooperationsgesellschaft als Sonderform der Genossenschaft vgl. *Wolff*, Non Profit Law Yearbook 2013/2014, S. 19 ff.
- 213 *Beuthien*, GenG, § 53 Rn. 4.
- 214 *Beuthien*, GenG, Einleitung Rn. 17.
- 215 *Beiter*, Erfahrungsberichte von Genossenschafts-Pflichtmitgliedschaft, Gründungsprüfung, Pflichtprüfungen, S. 14 ff.; *Bösche*, Zu Tode prüfen? Entwicklungstendenzen der genossenschaftlichen Prüfung in Deutschland, S. 105 ff.
- 216 Hierzu ausführlich *Weber*, Die gemeinnützige Aktiengesellschaft, 2014.
- 217 BVerfG, Nichtannahmebeschluss v. 10.9.2009 – 1 BvR 1636/09 –, juris.
- 218 BGBl. I 2012, 2751.

- 219 Die 2015 umzusetzende Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26.6.2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, ABl. L 182/19 vom 29.6.2013.
- 220 Nach der 2015 umzusetzenden Richtlinie 2013/34/EU sinkt der Schwellenwert auf 4 Millionen Euro. Der Referentenentwurf des seit dem 28.7.2014 vorliegenden Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sieht im Rahmen der zulässigen Schwellenwerte eine Erhöhung auf 6 Millionen Euro vor.
- 221 Nach der 2015 umzusetzenden Richtlinie 2013/34/EU sinkt der Schwellenwert auf 8 Millionen Euro. Der Referentenentwurf des seit dem 28.7.2014 vorliegenden Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) sieht im Rahmen der zulässigen Schwellenwerte eine Erhöhung auf 12 Millionen Euro vor.
- 222 Nach der 2015 umzusetzenden Richtlinie 2013/34/EU steigt der Schwellenwert auf 20 Millionen Euro.
- 223 Nach der 2015 umzusetzenden Richtlinie 2013/34/EU steigt der Schwellenwert auf 40 Millionen Euro.
- 224 *Deckert*, in: *Comparative Corporate Governance of Non Profit Organisations*, S. 265, 272 f.; *Sonnenberger*, *Französisches Handels- und Wirtschaftsrecht*, S. 113, 120 f.
- 225 *Gesmann*, *Klatsch und Tratsch gibt es gratis*, FAZ v. 16.6.2014, S. 33.
- 226 *Hüttemann*, *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, S. 95.
- 227 Hierauf weist *Hüttemann*, *Non Profit Law Yearbook 2012/2013*, S. 100, hin.
- 228 Vgl. *Römer/Spiegel*, in: *von Campenhausen/Richter*, § 37 Rn. 349.
- 229 *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, § 5 Rn. 24, 91.
- 230 *Hüttemann*, *Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, § 5 Rn. 26.
- 231 BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855, Tz. 7.
- 232 AEAO zu § 68 Tz. 5.
- 233 AEAO zu § 68 Nr. 3.
- 234 So *Ley*, *npoR 2013*, 47, 48 ff.
- 235 BMF, Schr. vom 19.12.2013, 2013/0966930, Anlage Spalte 2 und 3; ebenso *Herzig/Briesemeister/Schäperclaus*, DB 2011, 2510; *Arnold/Schumann*, DStZ 2011, 813; *Ley*, *npoR 2014*, 218 ff.; anders noch BMF v. 28.9.2011, BStBl. I 2011, 855 Rn. 5.
- 236 *Ley*, *npoR 2014*, 218 ff.
- 237 BMF, Schr. v. 13.6.2014, BStBl. I 2014, 886.
- 238 *Ley*, *npoR 2013*, 47, 49.
- 239 Vgl. dazu auch von *Hippel*, in: *Festschrift Hopt*, S. 817.
- 240 *Walz*, *Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen*, S. 273.
- 241 Vgl. *Waldhoff*, *Brauchen wir ein Steuergeheimnis für gemeinnützige Organisationen?*, S. 157, 176.
- 242 *Baier*, in: *Krauskopf*, *Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB IV*, § 29 Rn. 3.

- 243 Schütte-Geffers, in: Kreikebohm, SGB IV, § 87 Rn. 4.
- 244 Schütte-Geffers, in: Kreikebohm, SGB IV, § 88 Rn. 13.
- 245 Schütte-Geffers, in: Kreikebohm, SGB IV, § 88 Rn. 12.
- 246 Baier, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB IV, § 70 Rn. 4.
- 247 *Pfohl*, in: Becker/Kingreen, SGB V, § 274 Rn. 1.
- 248 *Baier*, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB V, § 274 Rn. 7.
- 249 *Baier*, in: Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB V, § 274 Rn. 13 f.
- 250 BT-Drs. 16/3100, S. 170.
- 251 BSGE 112, 141-156, SozR 4-2500 § 275 Nr. 8, SozR 4-1750 § 254 Nr. 1 Rn. 18.
- 252 BSG, Urt. v. 16.05.2013 – B 3 KR 32/12 R –, SozR 4-2500 § 275 Nr. 13 Rn. 15.
- 253 Bayerisches LSG, GesR 2014, 214 m. Anm. *Kunze*.
- 254 Bayerisches LSG, GesR 2014, 214 m. Anm. *Kunze*.
- 255 Krauskopf, Soziale Krankenversicherung, Pflegeversicherung, SGB V, § 106 Rn. 11.
- 256 *Struck*, in: Wiesner, SGB VIII, § 84 Rn. 1.
- 257 *Wiesner*, in: ders., SGB VIII, § 102 Rn. 4.
- 258 *Wiesner*, in: ders., SGB VIII, § 99 Rn. 16.
- 259 BGBl. I 2001, 1297.
- 260 *Blum/Fabritius/Klaßmann*, Komplexeinrichtungen, S. 51.
- 261 BGBl. I 2008, 874.
- 262 *Wilcken*, in: Rolfs/Giesen/Kreikebohm/Udsching, BeckOK Sozialrecht, SGB XI, § 79 Rn. 1.
- 263 Vgl. <http://www.heimverzeichnis.de>.
- 264 BT-Drs. 16/7439, S. 89.
- 265 *Leitherer*, in: Kasseler Kommentar zum Sozialversicherungsrecht, SGB XI, § 118 Rn. 2 f.
- 266 BGBl. I 2013, 599.
- 267 BT-Drs. 17/6277, S. 78.
- 268 BT-Drs. 17/6277, S. 105.
- 269 *Bieback*, in: Rolfs/Giesen/Kreikebohm/Udsching, BeckOK Sozialrecht, SGB III, § 318.
- 270 *Gebhardt* in: Rolfs/Giesen/Kreikebohm/Udsching, BeckOK Sozialrecht, SGB XII, § 46a.
- 271 BGBl. I 1987, 1045 m. späteren Änderungen.
- 272 BGBl. I 1991, 886 m. späteren Änderungen.
- 273 Siehe die Homepage des BMFSFJ, <http://www.bmfsfj.bund.de>; ausführlich siehe *Bungenberg/Motzkus*, WiVerw 2013, 73.
- 274 *Piontkowski*, Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts, S. 2.
- 275 Kritisch hierzu *Piontkowski*, Empfehlungen des Deutschen Vereins zur Modernisierung und Entbürokratisierung des Zuwendungsrechts, S. 5; und bereits

- Teich/Beck*, DÖV 2006, 558 f.
- 276 BVerwG, DVBl. 2011, 1177 zu einem privatrechtlich organisierten Verband von Sozialversicherungsträgern (Berufsgenossenschaften und Unfallversicherungen).
- 277 BVerwG, NVwZ 2013, 1082.
- 278 Ausführlich *Bungenberg/Motzkus*, WiVerw 2013, 73.
- 279 Vgl. etwa zu einem verbilligten Mietvertrag für eine Kletterhalle für einen Verein, der dem Deutschen Alpenverein e.V. angehört, VG Berlin, Beschl. v. 26.4.2012 – 20 L 91.12 –, juris, nachgehend OVG Berlin-Brandenburg, OVGE BE 33, 152; das OVG Berlin hat einen auf der Grundlage des EU-Beihilfenrechts beantragten Baustopp abgelehnt, weil die Begünstigung unter der für einen Dreijahreszeitraum geltenden de-minimis-Grenze von 200.000 Euro liege. Die Kommission hatte nach einer vorläufigen Prüfung die Vereinbarkeit mit dem Beihilfenrecht erklärt, vgl. Erklärung der Kommission vom 5.12.2012, C(2012) 8761 final, veröffentlicht im Amtsblatt der Europäischen Union vom 24.1.2013, Nr. C 21, S. 1, hiergegen ist Klage vor dem EuGH erhoben worden.
- 280 Vgl. etwa *Helios*, Steuerliche Gemeinnützigkeit und EG-Beihilfenrecht, 2005; *Stürz*, Die staatliche Förderung der christlichen karitativen Kirchentätigkeit im Spiegel des europäischen Beihilferechts, 2008; *A. G. Berger*, Die staatliche Finanzierung der kirchlichen Wohlfahrtspflege und das europäische Beihilfeverbot, 2007; *A. Lehmann*, Krankenhaus und EG-Beihilferecht, 2008; *Gilberg*, Die Förderung gemeinnütziger Körperschaften durch öffentliche Aufträge und Dienstleistungskonzessionen, 2011; *Kühling/Pisal*, Non Profit Law Yearbook 2009, S. 115.
- 281 EuGH, Urt. v. 24.7.2003, C-280/00 – Slg. 2003, I-7747, NJW 2003, 2515.
- 282 Vgl. *P. Fischer*, Stifung&Sponsoring 2013, 32.
- 283 LG Tübingen, NdsVBl. 2014, 127.
- 284 Deutlich etwa in dem Fall OLG Celle, npoR 2012, 202, NStZ-RR 2013, 13.
- 285 Hierzu *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 65 m.w.N auf den Meinungsstand.
- 286 *Segna*, Non Profit Law Yearbook 2008, S. 39.
- 287 BGBI. I 1965, 593 mit späteren Änderungen.
- 288 Hierzu *Reuter*, in: MünchKomm-BGB, §§ 21, 22 Rn. 65 m.w.N auf den Meinungsstand.
- 289 Ausführlich *Schulte*, in: Hüttemann/Richter/Weitemeyer (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, Rn. 29.1 ff.
- 290 So das Sammlungsgesetz für Baden-Württemberg vom 13.1.1969 (GBl. 1969, S. 1), das Bayerische Sammlungsgesetz vom 1.8.1963 (neugefasst 1.1.1983), das Sammlungsgesetz Berlin vom 23.1.1973 (GVBl. 1973, S. 394), das Bremische Sammlungsgesetz vom 12.9.1967, das Hessische Sammlungsgesetz vom 27.5.1969 (GVBl. I 1969, S. 71), das Niedersächsische Sammlungsgesetz vom 8.7.1969 (Nds. GVBl. 1969, S. 144), das Sammlungsgesetz für Rheinland-Pfalz vom 5.3.1970 (GVBl. 1970, S. 93) und das Schleswig-Holsteinische Sammlungsgesetz vom 10.12.1969 (GVOBl. 1969, S. 276).
- 291 So das Sammlungsgesetz des Landes Brandenburg vom 3.6.1994 (GVBl. I 1994,

- 194), das Sammlungsgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern vom 17.6.1996 (GVBl. M-V 1996, S. 266), das Sächsische Sammlungsgesetz vom 5.11.1996 (SächsGVBl. 1996, S. 446) und das Thüringer Sammlungsgesetz vom 8.6.1995 (GVBl. 1995, S. 197).
- 292 Art. IV des Ersten Gesetzes zur Rechtsvereinfachung und Entbürokratisierung vom 17.12.2003, GVBl. 2003 Nr. 47 vom 31.12.2003.
- 293 Vgl. Pressemitteilung des Senats vom 29.4.2005, einsehbar unter: <http://www.senatspressestelle.bremen.de/detail.php?id=14266>.
- 294 Art. 4 des Gesetzes zur Deregulierung des Landesrechts v. 1.9.2005, HmbGVBl. 2005, S. 377.
- 295 Art. 22 Nr. 1 und 2 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 S. 3 des Ersten Gesetzes zum Abbau von bürokratischen Hemmnissen im Land Brandenburg (Erstes Bürokratieabbaugesetz – 1. BbgBAG) vom 28.6.2006, BbgGVBl. I 2006, S. 74.
- 296 Gesetz zur Aufhebung des Niedersächsischen Sammlungsgesetzes vom 8.12.2006, NdsGVBl. 2006, S. 583.
- 297 Gesetz zur Aufhebung des Bayerischen Sammlungsgesetzes vom 10.12.2007, GVBl. 2007, S. 901.
- 298 § 1 Abs. 1 i.V.m. § 2 des Gesetzes zur Aufhebung des Sammlungsgesetzes, des Lebenspartnerschaftsausführungsgesetzes und der Landesverordnung über die zuständige Behörde zur Entgegennahme namensrechtlicher Erklärungen nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz vom 14.1.2008, GVBl. 2008, S. 72.
- 299 Vgl. Art. 9 des Gesetzes zur Umsetzung der Europäischen Dienstleistungsrichtlinie vom 28.12.2009, SächsGVBl. 2009, S. 438.
- 300 Ausführlich zur Stichhaltigkeit der Argumente *Arndt*, npoR 2011, 41.
- 301 Vgl. die bisherige Regelung in § 4 des Staatsvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland, siehe hierzu aber: EuGH, Urt. v. 8.9.2010 – C-46/08, NVwZ 2010, 477.
- 302 Vgl. BGH, NJW 1995, 539. C. *Rechtsgrundlagen für Transparenz, Publizität und Rechenschaftslegung*
- 303 Vgl. *Fischer*, Strafgesetzbuch, § 266 Rn. 46 ff. Siehe aber den Fall OLG Celle, npoR 2012, 202, NStZ-RR 2013, 13.
- 304 Dafür: *Thüsing*, in: Staudinger, BGB, § 312 Rn. 34; dagegen mit Ausnahme von Fällen, in denen die Mitgliedschaft den Mitgliedern Ansprüche auf bestimmte Leistungen vermittelt: *Saenger*, in: Erman, BGB, § 312 Rn. 23; zu leistungsvermittelnden Mitgliedschaften vgl. auch OLG München, NJW-RR 1996, 263 f.
- 305 Hierzu etwa § 1 Abs. 1 des Sammlungsgesetzes für Baden-Württemberg vom 13.1.1969 i.d.F.v. 19.3.1996.
- 306 Vgl. § 1 Abs. 1 des Sammlungsgesetzes für Baden-Württemberg vom 13.1.1969 i.d.F.v. 19.3.1996.
- 307 Entsprechende Regelungen bestehen bzw. bestanden zumindest in den Sammlungsgesetzen der Länder Baden-Württemberg, Brandenburg, Bayern, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Saarland, Sachsen, Schleswig-Holstein und Thüringen.

308 ZDF, Pressemitteilung vom 17.12.2008, „Die Weihnachts-Falle“: WISO-
Dokumentation über das Geschäft mit Spenden, Positives Beispiel Rheinland-
Pfalz, <http://presseportal.de/pm/7840/1322090/zdf>.

309 Arndt, npoR 2011, 41, 44 f.

310 <http://www.verbraucherzentrale.de/home>.

311 Vgl. etwa D.1.1 Arbeitshilfen 182; Ziff. 2.4 DGK; Ziff. 4.2 Ev-Duis; Ziff. 3.3
AWO; Prinzip 10 Bürgerstiftung; Ziff. 2 DBW; C.I.1 DZI; Ziff. 1.2.2 VENRO
(ab 50 Mitarbeitern).

312 Besonders verbreitet sind etwa die Bezeichnungen Aufsichtsrat, Beirat oder
Kuratorium; vgl. nur *Schwintek*, Vorstandskontrolle in Stiftungen, S. 380; *Segna*,
Vorstandskontrolle in Großvereinen, S. 62.

313 *Ballke*, CG für Krankenhäuser, S. 163.

314 Bundesverband Deutscher Stiftungen, StiftungsStudie 2010, S. 14.

315 Vgl. Entwurf Bescheinigung Verein gemäß IDW PS 750 Tz. 36 bzw. Entwurf
Bescheinigung Stiftung gemäß IDW PS 750 Tz. 52.

316 Stiftungs-Spezial, Die ZEIT, v. 28.7.2011.

317 Abrufbar unter [https://www.csi.uni-heidelberg.de/downloads/CSI-
Studie_Anlageverhalten_Stiftungen.pdf](https://www.csi.uni-heidelberg.de/downloads/CSI-Studie_Anlageverhalten_Stiftungen.pdf).

318 Abrufbar unter <http://www.heimverzeichnis.de>.

319 Die folgenden Nachweise beziehen sich daher zumeist auf den DCGK.

320 Noch weitergehender bzw. pauschaler (kein Gesetz): *Ulmer*, ZHR 2002, 150,
159; *Littger*, DCGK – Funktion und Verwendungschancen, S. 89 f.; *Weiß*,
Hybride Regulierungsinstrumente, S. 89; ähnlich OLG München, NZG 2009, 508,
509.

321 *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht, § 4 Rn. 12; *Ehlers*, in: Erichsen/Ehlers,
Allgemeines Verwaltungsrecht, § 2 Rn. 35.

322 Zur normativen Ermächtigungslehre vgl. *Maurer*, Allgemeines Verwaltungsrecht,
§ 7 Rn. 26 m.w.N.

323 *Borges*, ZGR 2003, 508, 518 ff.; sich anschließend *Weiß*, Hybride
Regulierungsinstrumente, S. 94 f.

324 Vgl. *Honsell*, in: Staudinger, Eckpfeiler des Zivilrechts, Einführung, B., Rn. 78 f.;
Flume, Gewohnheitsrecht und Römisches Recht, *passim*.

325 *Littger*, DCGK – Funktion und Verwendungschancen, 2006, S. 92 f.; *Weiß*,
Hybride Regulierungsinstrumente, S. 89 f.

326 So aber *Peltzer*, NZG 2002, 10, 11; dagegen die ganz h.M.: *Ulmer*, ZHR 2002,
150, 159 f.; *Borges*, ZGR 2003, 508, 516 f.; *Schwarz*, Regulierung durch
Corporate Governance Kodizes, S. 28; *Littger*, DCGK – Funktion und
Verwendungschancen, S. 92 f.; *Weiß*, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 89 f.,
Wernsmann/Gatzka, NZG 2011, 1001, 1003.

327 BGH, NJW 1994, 659, 660; *Pamp*, in: Oetker, HGB, § 346 Rn. 6;
Wernsmann/Gatzka, NZG 2011, 1001, 1003.

328 Kurz nach Entstehung des DCGK wurde dies freilich anders gesehen, vgl. etwa
Ulmer, ZHR 2002, 150, 159 f.; dem schließen sich einige auch weiterhin an, so
etwa *Wernsmann/Gatzka*, NZG 2011, 1001, 1003.

- 329 Wernsmann/Gatzka, NZG 2011, 1001, 1003; Weiß, Hybride
Regulierungsinstrumente, S. 92.
- 330 Borges, ZGR 2003, 508, 516 f.; Weiß, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 93.
- 331 Ulmer, ZHR 2002, 150, 152; Semler, in: Münchner Kommentar zum AktG, § 161
Rn. 28; Littger, DCGK – Funktion und Verwendungschancen, S. 99 f.; Weiß,
Hybride Regulierungsinstrumente, S. 82.
- 332 Weiß, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 50 f.
- 333 Schon die Übersetzung fällt schwer: wohl nicht „weiches Recht“, sondern eher
„weiche Regulierung“, vgl. Schwarz, Regulierung durch Corporate Governance
Kodizes, S. 6 ff.; Arndt, Sinn und Unsinn von Soft Law, S. 37 ff.; Weiß, Hybride
Regulierungsinstrumente, S. 35.
- 334 So aber die damalige Bundesjustizministerin Herta Däubler-Gmelin; vgl. die
Mitteilung für die Presse vom 26.2.2002, „Kodex macht deutsche Unternehmen
fit für die internationalen Finanzmärkte“; ebenso Schwarz, Regulierung durch
Corporate Governance Kodizes, S. 29.
- 335 Dort sind es z.B. sog. Uniform Codes, die Gliedstaaten als Modellgesetze dienen,
um trotz Föderalismus eine bundeseinheitliche Regulierung zu erreichen: Kronke,
in: FS Lutter, S. 1449, 1458 f.; Arndt, Sinn und Unsinn von Soft Law, S. 36;
Weiß, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 34.
- 336 Sester, in: Spindler/Stilz, Kommentar zum Aktiengesetz, § 161 Rn. 33; Borges,
ZGR 2003, 508, 517; Weiß, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 34, 37 f., 96;
Ulmer, ZHR 2002, 150; zum „Soft Law“ in Deutschland eingehend Arndt, Sinn
und Unsinn von Soft Law, *passim*.
- 337 Borges, ZGR 2003, 508, 517 f.
- 338 Ausführlich Weiß, Hybride Regulierungsinstrumente, S. 93 f.
- 339 Im Ergebnis ähnlich Sester, in: Spindler/Stilz, Kommentar zum Aktiengesetz, §
161 Rn. 33; Gummert/Weipert (Hrsg.); MünchHdbGesR, § 59 Rn. 29; Ringleb,
in: Ringleb [u.a.], Kommentar zum Deutschen Corporate Governance Kodex, Rn.
41 ff.
- 340 Vgl. zu den Einzelheiten DZI (Hrsg.), DZI Spenden-Siegel,
<http://www.dzi.de/downloads/DZI-Spenden-Siegel-Leitlinien-2010.pdf>.
- 341 DZI (Hrsg.), DZI Spenden-Siegel, <http://www.dzi.de/downloads/DZI-Spenden-Siegel-Leitlinien-2010.pdf>, I. Antragsvoraussetzungen, S. 4.
- 342 http://www.dzi.de/wp-content/pdfs/Spenderberatung/spenden-siegel-bulletin_13.pdf, S. 25.
- 343 Vgl. <http://www.esd.de>.
- 344 <http://www.spendenrat.de/index.php?id=7,48,0,0,1,0>.
- 345 <http://www.spendenrat.de/index.php?id=8,25,0,0,1,0>.
- 346 Präambel S. 1 f. der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V.
- 347 Vgl. die Tätigkeitsberichte der Jahre 2010 ff. unter <http://www.spendenrat.de>.
- 348 Anlage 3 der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V.
- 349 Anlage 2a sowie Erläuterungen 2b zu den Grundsätzen des Deutschen
Spendenrats e.V.
- 350 Diese können auf <http://www.spendenrat.de/index.php?id=97,0,0,1,0,0>

heruntergeladen werden.

351 Präambel S. 1 f. der Grundsätze des Deutschen Spendenrats e.V.
352 http://www.spendenrat.de/index.php?alphabetische_mitgliederliste.
353 <http://venro.org/mitglieder/mitgliederdatenbank>.
354 <http://www.transparency.de/Die-Traeger.2049.0.html>.
355 „Bei Prüfung unseres Jahresberichtes wird die Einhaltung dieser Verpflichtung von unseren internen Prüfungsgremien (z.B. Kassenprüfer), dem vereidigten Buchprüfer oder dem Wirtschaftsprüfer kontrolliert“.
356 <http://www.transparency.de/Die-Unterzeichner.2050.0.html>.
357 Grundsätze guter Stiftungspraxis, Ziff. II.1. Spiegelstrich 4.
358 Empfehlungen für die Errichtung und Verwaltung von Stiftungen der öffentlichen Hand, Ziff. 10 S. 15.
359 Der Wortlaut von Ziffer III.5.2 der Treuhandverwaltungs-Grundsätze ist unklar: „Zudem stellt der Treuhänder seine wesentlichen Daten für ein noch zu schaffendes bundesweites Verzeichnis des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen zur Verfügung und erstellt einen jährlichen Geschäftsbericht zu seinen Aktivitäten und Ergebnissen“.
360 <http://www.stiftungstreuhaender.org>.
361 Grundsätze guter Stiftungspraxis, Vorwort S. 3.
362 Bundesverband Deutscher Stiftungen, StiftungsStudie 2010, S. 5.
363 Kostenlos erhältlich unter <http://www.dbk-shop.de>.
364 Eingehend *Baumann-Gretza*, KuR 2009, 97 m.w.N.
365 Diakonischer Governance Kodex, Vorbemerkungen, S. 9.
366 Transparenzstandards für Caritas und Diakonie, Vorwort, S. 3.
367 Transparenzstandards für Caritas und Diakonie, Vorwort, S. 37.
368 AWO Unternehmenskodex, Zielsetzung, S. 195.
369 Richtlinien der Verbandsführung des DOSB, Präambel, S. 2.
370 Corporate Governance Kodex der Lebenshilfe, Ziff. 3, S. 13.
371 Vgl. <http://www.betterplace.org>.
372 Ausführlich https://www.phineo.org/downloads/?p=1&filename=PHINEO_Engagement_mit_Wirkung.pdf.
373 <https://www.phineo.org/empfohlene-projekte>.
374 Der Leitfaden von 2012 ist im Internet abrufbar unter <http://www.pwc.de/de/engagement/assets/pwc-kriterienkatalog-lang-2012.pdf>.