

Einleitung

A. Einführung in die Thematik

In Deutschland existierten 2014 20.784 Stiftungen¹ und 588.801 Vereine². Davon waren laut Angaben der Bundesregierung³ 2010 geschätzt ca. 500.000 Vereine und 15.000 Stiftungen gemeinnützig. Daneben existieren ca. 10.000 gemeinnützige GmbHs.⁴ An gemeinnützige Organisationen wurden 2006 und 2007 allein von Privatpersonen 4.449 bzw. 3.351 Millionen Euro „zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke“ steuerbegünstigt gespendet.⁵ Mit 89 Milliarden Euro tragen diese Organisationen ca. 4,2% zur gesamtgesellschaftlichen Bruttowertschöpfung bei.⁶ Sie beschäftigen ca. 9% der sozialversicherungspflichtig Beschäftigten.⁷ Aufgrund ihrer Tätigkeit für das Gemeinwohl und der damit einhergehenden Entlastung des Staates sind NPOs und ihre Unterstützer für ihre Zuwendungen steuerbefreit. Durch den Verzicht auf das Besteuerungssubstrat unterstützt der Staat gemeinnützige Organisationen wirtschaftlich. Trotz dieser wirtschaftlichen Bedeutung und Staatsnähe ist die Rechnungslegung des Dritten Sektors nur sporadisch geregelt. Für eingetragene Vereine und Stiftungen bestehen lediglich fragmentarische Vorgaben für ihre Rechnungslegung. Diese ergeben sich für Vereine aus einem Verweis in das Auftragsrecht, das eine rein interne Rechnungslegung vorsieht. Für die rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts sehen die Landesstiftungsgesetze eine Rechnungslegungspflicht vor, regeln diese allerdings nur in vagen Grundzügen.⁸ Allein für Vereine und Stiftungen, die § 1 Abs. 1 HGB unterfallen, und Kapitalgesellschaften bestehen mit der kaufmännischen Rechnungslegung des HGB ausdifferenzierte Regeln zum Jahresabschluss.⁹ Diese orientieren sich allerdings an den Anforderungen, die ein gewinnorientiertes Unternehmen und sein Umfeld an den Jahresabschluss stellen. Politische Reformbestrebungen, die zum Ziel hatten, die Rechnungslegung der kaufmännischen Rechnungslegung

anzugleichen, hatten keinen Erfolg.¹⁰ Auch werden die kaufmännische Rechnungslegung und die auf ihr beruhenden Empfehlungen des IDW vielfach als nicht zweckmäßig angesehen.¹¹ Insbesondere berücksichtigen die Vorschriften des HGB die Besonderheiten gemeinnütziger Organisationen nicht. Neben die hierdurch verursachte Rechtsunsicherheit für gemeinnützige Organisationen tritt ein in der Öffentlichkeit bestehendes Unbehagen aufgrund einer empfundenen Intransparenz des Dritten Sektors.¹² Genährt wird dieses Unbehagen durch eine Vielzahl von „Skandalen“ als gemeinnützig anerkannter Organisationen.¹³ Wenn man dieser Rechtsunsicherheit und den Forderungen der Öffentlichkeit durch mehr Transparenz begegnen möchte, setzt dies voraus, dass die Informationen in einer zweckmäßigen und verständlichen Weise dargestellt werden. Dazu muss der Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen die grundsätzlichen Funktionen des Jahresabschlusses erfüllen und der besonderen Situation von NPOs und den berechtigten Interessen seiner Adressaten gerecht werden. Die grundsätzlichen Funktionen der Dokumentation, Information und Rechenschaft sind auch für gemeinnützige Organisationen relevant.¹⁴ Deren Situation unterscheidet sich jedoch erheblich von derjenigen gewinnorientierter Unternehmen, denen in der Debatte um die Vorschriften für Jahresabschlüsse sehr viel mehr Raum eingeräumt wird. Im Gegensatz zu gewinn- und investorenorientierten Unternehmen, deren Ziel die nachhaltige Erwirtschaftung eines angemessenen Gewinns ist,¹⁵ verfolgen gemeinnützigen Organisationen die effiziente und nachhaltige Verfolgung eines altruistischen Zwecks. Hierbei kann es im Kontrast zu gewinnorientierten Unternehmen gerade darum gehen, ohne Gegenleistung hohe Aufwendungen zugunsten des verfolgten Zwecks zu tätigen. Der Aufwand selbst wird damit als quantitatives Element zum Ziel, nicht die erzielbare Gegenleistung. Gleichermassen ist der im Rahmen der Zweckerfüllung vom Leistungsempfänger wahrgenommene Mehrwert selbst das Ziel, nicht die Gegenleistung, die dieser zu erbringen bereit ist. Des Weiteren ist der Absatzwettbewerb unter den NPOs gegenüber gewinnorientierten Unternehmen von untergeordneter Bedeutung, Wettbewerb besteht hingegen bei der Einwerbung von öffentlichen und privaten Zuwendungen.

Adressaten der Rechnungslegung finden sich sowohl innerhalb der

Nonprofit-Organisation als auch extern. Im Gegensatz zur Rechnungslegung gewinnorientierter Unternehmen und damit der Regelungen des HGB, die den Ausgleich zwischen den Ausschüttungsinteressen der Gesellschafter und dem Gläubigerschutz suchen, stehen für gemeinnützige Organisationen der Nachweis der Erfüllung der steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsvorschriften und Transparenz in Bezug auf die effiziente Mittelverwendung im Vordergrund. Da gemeinnützige Organisationen keine eigennützigen Gesellschafter haben, müssen sie nicht zum Schutz der Gläubiger vor dem übermäßigen Entzug von Kapital durch ihre Gesellschafter geschützt werden. Vielmehr geht es um die Ermittlung und die Darstellung des Erfolgs der Zweckverfolgung. Dies schließt quantitative und qualitative Elemente ein. Quantitativ lässt sich die Höhe der gemeinnützigkeitsrechtlich zeitnah zu verwendenden Mittel und die Höhe sowie die Art ihrer Verwendung belegen. Diesen Elementen der Zweckverfolgung stehen die qualitativen Elemente der Zweckerreichung gegenüber. Im Jahresabschluss lassen sich diese durch eine verbale Berichterstattung im Anhang abbilden. Zwischen gewinnorientierten Unternehmen und gemeinnützigen Organisationen bestehen damit substantielle Unterschiede, die auch durch ihren Jahresabschluss wiedergespiegelt werden müssen.

Die wissenschaftliche Debatte über den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen ist bisher stets mit einem starken Fokus auf einzelne Rechtsformen,¹⁶ die Anwendung der Vorschriften des HGB¹⁷ oder die Besonderheiten spendensammelnder Organisationen geführt worden.¹⁸ Ein rechtsformunabhängiger Blick, der die Gemeinnützigkeit als einendes Merkmal in den Vordergrund stellt, fehlt in der Debatte bisher. Ziel dieser Arbeit ist es, ein Jahresabschlusskonzept für gemeinnützige Organisationen zu entwickeln, das sämtliche Anforderungen an deren Jahresabschluss berücksichtigt. Konzentrieren wird sich diese Arbeit hierbei auf die Rechnungslegung in Form des Jahresabschlusses im Gegensatz zur fortlaufenden Buchführung. Auch Fragen der Publizität und der Abschlussprüfung wird diese Arbeit nicht ausführlich behandeln, sondern gegebenenfalls lediglich darauf hinweisen, wenn dies zweckdienlich ist.

B. Gang der Arbeit

Mit dem Ziel der Entwicklung eines Jahresabschlusskonzepts identifiziert die Arbeit in einem ersten Schritt die Adressaten der Rechnungslegung für gemeinnützige Organisationen. Hierzu wird die Anknüpfung an unterschiedliche Definitionen der Gemeinnützigkeit geprüft und der Anwendungsbereich des Jahresabschlusskonzepts festgelegt. In einem zweiten Schritt werden die Anforderungen ermittelt, die an den Jahresabschluss von NPOs (auch in Bezug auf ihre Rechtsform) zu stellen sind. Diese ergeben sich aus den Interessen der Adressaten des Jahresabschlusses, die teilweise gesetzlich normiert und stark durch das Steuer- und das Stiftungsrecht geprägt sind. In die Elaboration der Anforderungen ist auch die Klärung von bestehenden Streitfragen im Umfeld der Rechnungslegungspflichten von gemeinnützigen Organisationen einbezogen.

Die Entwicklung eines Regelungskonzepts erfolgt auf der Basis der entwickelten Anforderungen dreistufig. Zunächst wird geprüft, ob deutsche gesetzliche Regelungen bestehen, die auf sämtliche gemeinnützigen Organisationen ausgeweitet werden können. Diese sind vor allem im HGB, in den Stiftungsgesetzen der Länder und im BGB zu finden. In der Folge werden die Empfehlungen des IDW sowie ausländische gesetzliche und nichtgesetzliche Vorschriften auf ihre Übertragbarkeit geprüft. Die Rechnungslegungsstandards IDW RS HFA 5, 14 und 21 des IDW sind für Wirtschaftsprüfer verbindliche Empfehlungen zur Rechnungslegung von eingetragenen Vereinen, rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts und von Spenden sammelnden Organisationen. Im Rahmen des Rechtsvergleichs werden die Regelungen zum Jahresabschluss der spanischen *Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos* des Real Decreto 1491/2011 sowie des schweizerischen Obligationenrechts und Swiss GAAP FER (21) dargestellt und analysiert. Das spanische Real Decreto 1491/2011 enthält größtenteils abgestufte, verbindliche Vorschriften für den Jahresabschluss gemeinnütziger Vereine und Stiftungen. Diese sind die Adaptation des *Plan General de Contabilidad* des Real Decreto 1514/2007, der die handelsrechtlichen

Rechnungslegungsvorschriften enthält und die vierte und siebte europäische Richtlinie zum Jahresabschluss umsetzt. Das schweizerische Obligationenrecht enthält nach dem Inkrafttreten einer umfassenden Reform seines Rechnungslegungsrechts am 1. Januar 2013 ein rechtsformunabhängiges Rechnungslegungsrecht, dass auch auf die für NPOs in Frage kommenden Rechtsformen unabhängig von der Gemeinnützigkeit anzuwenden ist. Swiss *GAAP FER* 21 ist ein in sich geschlossenes Regelwerk, das Regelungen für den Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen enthält. Die Vorschriften von Swiss *GAAP FER* werden von der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung FER herausgegeben. Ihre Anwendung ist in den meisten Fällen freiwillig. Auch Swiss *GAAP FER* enthält ein Regelwerk, das grundsätzlich auf gewinnorientierte Organisationen zugeschnitten ist. Swiss *GAAP FER* 21 adaptiert dieses Regelwerk für gemeinnützige Organisationen. Der Verfasser wird aufbauend auf den bisherigen Ergebnissen der Arbeit erläutern, inwiefern die einzelnen dargestellten Regelungskomplexe den spezifischen Anforderungen an die Rechnungslegung gemeinnütziger Organisationen genügen und inwieweit sie in ein gesetzliches Rechnungslegungskonzept übertragbar sind.

Ein dritter Schritt besteht sodann in der Zusammenführung der bisherigen Ergebnisse und der Erweiterung zu einem Regelungsvorschlag. Da davon auszugehen ist, dass kein untersuchtes Regelwerk die Anforderungen vollständig erfüllen wird, müssen die zweckmäßigen Regelungen der untersuchten Regelwerke zusammengeführt, die verbleibenden gesetzlichen Vorschriften angepasst und unter Berücksichtigung der entwickelten Anforderungen ein eigener Regelungsvorschlag entworfen werden. Das Ergebnis der Ausarbeitung ist ein Vorschlag von Vorschriften zum Jahresabschluss gemeinnütziger Organisationen.