

Abhandlungen

**Martina Köster, Michael Brandau, Andreas Hoffjan und
André Jungen**

Zum Stand von externen Prüfungen und internen Kontrollmechanismen in Non-Profit Organisationen – Eine Untersuchung gemeinnütziger Kapitalgesellschaften

Interne Kontrollsysteme; Non-Profit Organisationen; Steuerbefreiung; Steuerprüfung; Wirtschaftsprüfung

Gemeinnützige Kapitalgesellschaften erbringen zunehmend ehemals staatliche, karitative Aufgaben und agieren gleichzeitig gewinnorientiert in angegliederten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Die vorliegende Studie untersucht auf Basis einer Multi-Stakeholder-Analyse die Bedeutung von externen Prüfungen und internen Kontrollsystmen für die Anerkennung und Beibehaltung des Gemeinnützigeitsstatus und der damit verbundenen Steuerbefreiung. Während die Finanzbehörden die Prüfung im Dritten Sektor trotz des besonderen öffentlichen Interesses in der Vergangenheit vernachlässigt haben, arbeiten die Gesellschaften intensiv mit Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern zusammen. Obwohl interne Kontrollsystme als wichtige Informations- und Steuerungsinstrumente beurteilt werden, haben die Kapitalgesellschaften hier erheblichen Aufholbedarf im Bereich des Controllings sowie bei Revisions- und Compliance-Funktionen, um eine effektive Geschäftsführung zu gewährleisten.

I. Bedeutung der Gemeinnützigeit in Deutschland und bisherige Untersuchungen

Gemeinnützige Organisationen genießen gemäß §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO) Steuererleichterungen, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen und bestimmte Anforderungen, wie z. B. die zeitnahe Mittelverwendung und die Verwirklichung der Satzungszwecke, erfüllen. Die Finanzverwaltung überwacht die Einhaltung dieser Voraussetzungen für die Gemeinnützigeit und erkennt diese für drei Jahre durch Ausstellung einer Freistellungsbescheinigung an. Dazu werden verstärkt Außenprüfungen durchgeführt, um die Transparenz im Interesse der Stakeholder zu erhöhen (Selbig 2006, S. 376). Da bei Verstößen gegen die steuerrechtlichen Vorschriften die Anerkennung des Gemeinnützigeitsstatus und die daraus resultierenden Steuernachforderungen existenzbe-

drohend werden können, hat die Tax Compliance im Rahmen des Risikomanagements für Non-Profit Organisationen (NPOs) eine hohe Bedeutung (Alvermann 2016, S. 437ff.). Der Non-Profit Sektor (Dritter Sektor: Institutionen, die weder dem Staat noch der Wirtschaft zuzuordnen sind, bilden den Dritten Sektor) ist in Deutschland in den letzten Jahren insbesondere aufgrund der demographischen Veränderungen und eines gesellschaftlichen Wertewandels ins Blickfeld der Öffentlichkeit gerückt (Priller/Zimmer 2001, S. 10f.). Daten der Vereinten Nationen und des internationalen John Hopkins Projektes zur Erforschung von NPOs zeigen bereits in den 90er Jahren im Ländervergleich ein stärkeres Wachstum von NPOs gegenüber vielen Bereichen der Privatwirtschaft (Salamon/Anheier 1999, S. 7; United Nations 2003, S. 239).

Während im anglo-amerikanischen Raum die Forschung zu NPOs als ein Bestandteil der wirtschaftswissenschaftlichen Diskussion etabliert ist (Bauer 1995, S. 88; Zimmer 1997, S. 65ff.; Helmig/Jegers/Lapsley 2004, S. 101ff.; Fleßa 2009, S. 7ff.), wurden bisher nur wenige empirische Untersuchungen aus dem deutschsprachigen Bereich zur NPO-Forschung publiziert (Sprengel 2004, S. 31 f.; Helmig/Michalski 2008, S. 23 f.). Insbesondere wurde bisher noch keine Untersuchung zur Prüfung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften vorgenommen. Gleichzeitig wird in der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur die Notwendigkeit festgestellt, zukünftig einen stärkeren Fokus auf die Untersuchung von NPOs zu legen (Helmig/Michalski 2008, S. 42; Fleßa 2009, S. 17; Trapp/Berding/Hoffjan 2013, S. 125). Deshalb greift der vorliegende Beitrag die Ausgestaltung externer Prüfungen und interner Kontrollen zur Anerkennung und Sicherstellung des Gemeinnützigenstatus in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften erstmals empirisch anhand einer qualitativen Analyse auf und ergänzt die bestehende Literatur um Referenzergebnisse aus Deutschland. Ziel des Beitrages ist es, die Ausgestaltung von Prüfungen und Kontrollen für die steuerrechtliche Anerkennung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften empirisch zu untersuchen und kritisch zu diskutieren.

II. Eigenschaften und Prüfungsbedarf von NPOs

1. Abgrenzung relevanter Rechtsformen

NPOs sind durch die Zweckbindung der Mittel gekennzeichnet (Neumann 2005, S. 1; Seepe/Konrad 2005, S. 139), wobei die für verschiedene Stakeholder erbrachten Leistungen als gesellschaftlich wertstiftend angesehen werden (Jungen 1999, S. 82; Ferkins/Shilbury/McDonald 2009, S. 246 f.; Trapp/Berding/Hoffjan 2013, S. 126).

Im Sinne einer funktionalen Abgrenzung lassen sie sich in Selbsthilfeorganisationen (z. B. Kammern, Verbände) sowie Drittleistungs-NPOs unterteilen (Schulze 1997, S. 228; Schwarz u. a. 2005, S. 19; Hartnick 2007, S. 19, Fn. 80). Letztere sind weiter zu differenzieren in Spenden-NPOs (z. B. karitative Organisationen, Umweltschutzgruppen) und kommerzielle NPOs (beispielsweise Privatschulen, Altenheime, Krankenhäuser), die private Leistungen aus Zahlungen ihrer Kunden erbringen (von Hippel 2005, S. 89 f.; Maßmann 2005, S. 66). In diesem Kontext kann die gemeinnützige Kapitalgesellschaft sowohl die Form der Spenden-NPO als auch

der kommerziellen NPO annehmen (Sachße 2001, S. 22; Maßmann 2003, S. 49; Hartnick 2007, S. 17, Fn. 75).

Der Dritte Sektor ist außerdem durch unterschiedliche eigenständige Rechtsformen geprägt, wobei der eingetragene Verein in Deutschland mit Abstand am häufigsten anzutreffen ist (Priller/Zimmer 2001, S. 15).

In der Praxis findet allerdings aufgrund eingeschränkter Reaktionsmöglichkeit auf Marktchancen (z. B. Investitionsentscheidungen), fehlender Nachfolgeregelungen und steigendem Haftungsrisiko zunehmend eine Umwandlung von Vereinen in gemeinnützige Kapitalgesellschaften statt (Seope/Konrad 2005, S. 137). In diesem Kontext ist die Form der gemeinnützigen Aktiengesellschaft (gAG) wegen der strengerer Anforderungen des Aktienrechts (z. B. zwingende Einrichtung eines Aufsichtsrates (§§ 95-116 AktG), Grundkapital von 50.000 Euro (§ 7 AktG) gegenüber Stammkapital von 25.000 Euro bei der GmbH (§ 5 Abs. 1 GmbHG)) im Vergleich zur gemeinnützigen GmbH (gGmbH) für NPOs weniger attraktiv (Sprengel 2004, S. 31 f.; Sprengel 2007, S. 169; Bayer/Hoffmann 2007, S. 347; Fuchs 2010, S. 14ff.). Zunehmend treten gemeinnützige Kapitalgesellschaften auch im Bereich des Sozial- und Gesundheitswesens, im Kulturbereich sowie bei den Wohnungsbaugesellschaften auf. Aufgrund eines intensiven Wettbewerbs um die begrenzt zur Verfügung stehenden Spendenmittel (Vilain 2006, S. 33) wird in der Literatur die Einrichtung einer effizienten internen Steuerung für NPOs gefordert (Haas 2000, S. 74).

2. Prüfungsnotwendigkeit gemeinnütziger Kapitalgesellschaften

NPOs erbringen Leistungen und Dienste im öffentlichen Interesse, die der Staat aufgrund knapper finanzieller Ressourcen nicht selbst erbringen kann oder will. Deshalb erfolgt eine Förderung durch Steuervergünstigungen (Horcher 2011, S. 53), so dass gemeinnütziges Handeln die Steuerzahlungen substituiert. Insgesamt werden gemeinnützige Kapitalgesellschaften auf (bis zu) vier Sphären tätig. Neben dem grundsätzlich nicht steuerpflichtigen, ideellen Bereich (Verwirklichung des Satzungszwecks) stellen die Vermögensverwaltung und der Zweckbetrieb nach §§ 65 bis 68 AO steuerbegünstigte wirtschaftliche Aktivitäten zur unmittelbaren Unterstützung der Satzungsziele durch die Generierung von Einnahmen dar. Im Gegensatz dazu sind wirtschaftliche Aktivitäten mit nachhaltiger Gewinnerzielungsabsicht (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) gemäß § 64 AO grundsätzlich steuerpflichtig, soweit die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 35.000 Euro jährlich übersteigen. In diesem Kontext deuten Skandale in NPOs (z. B. „United Way of America“ in 1992, Veruntreuung von Mitteln; „Bayerisches Rotes Kreuz“ in 1999, Zahlung von Bestechungsgeldern) auf Steuerungs- und Überwachungsprobleme hin, die zu Ineffizienzen und Ressourcenfehlallokationen führen (Ben-Ner/van Hoomissen 1994, S. 393; Chisolm 1995, S. 142). Während dem Staat bei Vorliegen eines zu Unrecht erteilten Gemeinnützigkeitsstatus signifikante Steuereinnahmen entgehen, ist in diesem Fall häufig auch die zweckmäßige Verwendung der anvertrauten Spendengelder oder öffentlichen Zuschüsse nicht zu gewährleisten. Werden die Voraussetzungen der AO nicht eingehalten, kann der Status der Gemeinnützigkeit rückwirkend für die letzten zehn Jahre aberkannt werden, wobei gleichzeitig die Berechtigung zum Bezug öffentlicher Fördergelder entfällt (Alvermann 2016,

S. 448, 481). Dabei können neben dem Verlust der Steuerprivilegien weitere Konsequenzen, wie z. B. nachhaltige Imageschäden, auftreten, die zu einem öffentlichen Vertrauensverlust führen. Insbesondere für Spenden-NPOs resultieren folglich weitreichende Konsequenzen, die bis zur Insolvenz führen können. Daraus ergeben sich einerseits die Notwendigkeit und das staatliche Interesse an der Prüfung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, um eine angemessene Verwendung der Ressourcen sicherzustellen. Andererseits bestehen für NPOs Anreize, eine Prüfung zur Unterstützung von Good Governance Prinzipien zuzulassen, um das Risiko eines Reputationsverlustes zu minimieren.

III. Forschungsfragen

Anhand der relevanten Literatur wurden drei Forschungsfragen identifiziert, welche neben der aktuellen Prüfungspraxis durch die Finanzverwaltung, die Art und Ausgestaltung der Beratung und Prüfung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften durch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sowie existierende interne Kontrollsysteme thematisieren. Steuerbegünstigte Organisationen unterliegen drei Arten von Kontrollen, nämlich der staatlichen Kontrolle, der privatrechtlichen Kontrolle sowie der Selbstkontrolle (Wilke 2010, S. 43 f.). Während die Selbstkontrolle auf eine adäquate Corporate Governance und unabhängige Überprüfungen, z. B. durch das Deutsche Zentralinstitut für Soziale Fragen (DZI), abstellt, umfasst die privatrechtliche Kontrolle die Jahresabschlussprüfung durch Wirtschaftsprüfer, wohingegen die staatliche Kontrolle durch die Finanzbehörden erfolgt. Die Bedeutung der multidimensionalen und subsidiären Ausgestaltung des Kontrollsystems für steuerbegünstigte Einrichtungen in Deutschland wird durch den Gesetzgeber hervorgehoben (BT-Drucksache 15/335, S. 5). Bei der Prüfung durch die Finanzverwaltung stellen die eingereichte Steuererklärung und deren ergänzende Unterlagen (Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, ausgefüllter Fragebogen der Finanzbehörde) den Prüfungsgegenstand dar, wobei die Veranlagungsstelle zunächst die eingereichte Satzung mit der Mustersatzung der AO abgleicht (Meier 1986, S. 186; Reiffs 1991, S. 205; Hoppen 2010, § 18, Rz. 95). Dabei stehen die inhaltliche Auseinandersetzung mit der Satzung sowie die materielle Satzungsmäßigkeit anhand der tatsächlichen Geschäftsführung der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften im Fokus (Buchna/Koopmann 1998 a, S. 225; Buchna/Koopmann 1998 b, S. 255; Roth 2011, S. 416). Aus den Angaben zu Art und Höhe der Einnahmen und Ausgaben muss das gemeinnützige Handeln für die Finanzbehörden erkennbar sein. Auch die Überprüfung im Rahmen von Betriebsprüfungen seitens der Finanzbehörden wird zunehmend diskutiert (Reiffs 1991, S. 205; Buchna/Koopmann 1998 a, S. 225; Buchna/Koopmann 1998 b, S. 261; Intemann 2009, § 193 AO; Seer 2013, Vor § 193 AO, Tz. 11-18). Da die bestehende Literatur jedoch keine Hinweise zur konkreten Prüfung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit durch die Finanzämter enthält, werden diese Aspekte im Rahmen von Forschungsfrage 1 (FF1) untersucht:

FF1: Wie werden gemeinnützige Kapitalgesellschaften durch die Finanzbehörden geprüft und welche Prüfungsschritte sind dabei von besonderer Bedeutung?

Während das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) sowohl für Stiftungen als auch für Vereine jeweils einen eigenen Prüfungsstandard und eine Stellungnahme zur Rechnungslegung erlassen

hat (für Stiftungen: IDW PS 740 und IDW RS HFA 5; für Vereine: IDW PS 750 und IDW RS HFA 14), fehlen solche Vorgaben für gemeinnützige Kapitalgesellschaften. Für diese Gesellschaften gelten aufgrund ihrer Rechtsform die Prüfungsbestimmungen für Kapitalgesellschaften (Wotschofsky/Mairock 2002, S. 974), welche gemäß § 264 des Handelsgesetzbuches (HGB) einen Jahresabschluss und einen Lagebericht aufstellen, diese gemäß § 316 HGB durch Abschlussprüfer prüfen lassen und gemäß § 325 HGB im Bundesanzeiger veröffentlichen müssen. Im Rahmen der Prüfung wird bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften neben den allgemeinen gesetzlichen Erfordernissen zusätzlich festgestellt, ob die Voraussetzungen des Gemeinnützkeitsrechts mit Bezug zur Rechnungslegung (z. B. zeitnahe Mittelverwendung, Rücklagendotierung gemäß §§ 58, 62 AO) erfüllt sind. Diese Erfordernisse können anhand einer Mittelverwendungsrechnung überprüft werden (Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 137). Da gemeinnützige Kapitalgesellschaften auf ehrenamtliche, nicht professionalisierte Mitarbeit angewiesen sind, kann ein erhöhtes Fehlerrisiko mit signifikanten Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit entstehen. So mangelt es den Mitarbeitern nicht selten an Kenntnissen der Rechnungslegungsvorschriften und des Gemeinnützkeitsrechts (Schröer 2009, S. 147; Köster 2014, S. 358 f.), wodurch eine fehlerhafte Verwendung oder Veruntreuung von Mitteln begünstigt werden kann. Deshalb stellen neben der Überwachung der Finanzbehörden die zusätzlichen Prüfungen durch den Wirtschaftsprüfer einen wichtigen Baustein der Prüfung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften dar. Die Ausgestaltung externer Prüfungen von diesen Gesellschaften durch den Wirtschaftsprüfer bezüglich der Prüfungsgegenstände und des Umgangs mit Schwächen und Verstößen wird in Forschungsfrage 2 (FF2) aufgegriffen:

FF2: Wie sind die externen Prüfungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften durch den Wirtschaftsprüfer inhaltlich ausgestaltet?

Während die Literatur zur Corporate Governance in der Vergangenheit vor allem auf Unternehmen mit Gewinnorientierung ausgerichtet war, wird vereinzelt auch die Ausgestaltung einer Non-Profit-Governance diskutiert (Schaefer/Theuvsen 2008, S. 7ff.; Krause/Gräwe 2011, S. 173). Da externe Governance für NPOs, wie sie z. B. durch adäquate Prüfungen der Finanzbehörden oder Wirtschaftsprüfer erfolgen kann, als schwach und unzureichend implementiert gilt, sind interne Kontrollen zur Sicherstellung einer guten Unternehmensführung von besonderer Bedeutung (Olson 2000, S. 283; O'Regan/Oster 2005, S. 206; Caers u. a. 2006, S. 30; Trapp/Berding/Hoffjan 2013, S. 124 f.). Dementsprechend ist ein internes Kontrollsyste für die Überwachung und Kontrolle aller durch das Management im Unternehmen eingeführten Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zuständig.

Verschiedene Krisen in steuerbegünstigten Einrichtungen (z. B. Spendenskandale von UNICEF (2008), im Diakonischen Werk (2010), der Aktionsgruppe STOPPT CareChild (2011) oder at tac Trägerverein e. V. (2010-2012)) haben dazu geführt, dass in der Praxis in den letzten zehn Jahren verschiedene Maßnahmen zur Verbesserung der Corporate Governance eingeleitet wurden (Gräwe 2013, S. 81; Köster 2014, S. 194 f.). In 2006 wurde der Swiss NPO-Code zur Organisation und Arbeitsweise der Leitungsgremien mit dem Ziel, eine verantwortungsbewusste Führung, Kontrolle und Kommunikation einzuführen, von 20 großen Schweizer Hilfswerken besiegelt. Im selben Jahr hat der Bundesverband Deutscher Stiftungen die „Grundsätze guter Stiftungspraxis“ verabschiedet (Lück 2010, S. 31). Darin verpflichten sich die Stiftungsorgane und -mitarbeiter, die Vorgaben des Gemeinnützkeits- und Spendenrechts zu beachten und sich

nicht durch eigennützige Interessen leiten zu lassen. Weitere Akteure, wie z. B. die Diakonie in Deutschland, haben einen Corporate Governance Kodex eingeführt, welcher bereits seit 2005 die Arbeitsorganisation mit dem Ziel effizienter Strukturen und Prozesse normiert (Lück 2010, S. 31).

Zur Umsetzung der Anforderungen einer angemessenen Corporate Governance gilt es, ein internes Kontrollsysteem zu implementieren (Lück 1997, S. 425), wie es auch durch IDW PS 261 gefordert wird. IDW PS 750, Tz. 14 weist explizit auf ein erhöhtes Fehlerrisiko aufgrund eines unzureichend ausgebauten internen Kontrollsysteins bei Vereinen hin. Allerdings existieren in der Literatur bisher nur fragmentierte Hinweise auf die Ausgestaltung und Implementierung interner Kontrollsysteine in steuerbegünstigten Organisationen (Dittmer 2008, S. 13; von Holt/Koch 2009, S. 2495; Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 70 f.). Deshalb werden die Definition und Ausgestaltung interner Kontrollsysteine in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften in For- schungsfrage 3 (FF3) untersucht:

FF3: Welche internen Kontrollsysteine werden in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften eingesetzt und in welchem Umfang tragen diese zu einer angemessenen Corporate Governance bei?

IV. Methodik

Die Bedeutung externer Prüfungen für die Anerkennung des Status als gemeinnützige Kapitalgesellschaft wird empirisch in einer vergleichenden Feldstudie analysiert. Während sich solche Feldstudien auf Basis strukturierter Experteninterviews insbesondere zur Untersuchung bereits grob strukturierter Forschungsfelder oder komplexer Phänomene eignen, sind sie in den Dimensionen Analysetiefe und -breite zwischen Fallstudien und Surveys anzusiedeln (Lamnek 2002, S. 174ff.; Lillis/Mundy 2005, S. 132; Brandau u. a. 2013, S. 466ff.). Da in der vorliegenden Untersuchung unterschiedliche Rechtsformen (gAGs und gGmbHs) aus verschiedenen Branchen sowie mehrere prüfende Instanzen einbezogen werden und das Forschungsfeld im deutschen Sprachraum bisher empirisch nicht untersucht wurde, stellt die Feldstudie ein geeignetes Forschungsdesign dar. Die qualitativen Daten ermöglichen eine detaillierte Analyse im relevanten Kontext und können zudem durch Verknüpfung, Prüfung und Verdichtung so aufbereitet werden, dass die Untersuchung sowohl replizierbar ist als auch eine hinreichende Validität der Ergebnisse erzielt wird (Eisenhardt 1989, S. 535; Ferreira/Merchant 1992, S. 14; Eisenhardt/Graebner 2007, S. 28). Die Datenerhebung der vorliegenden Studie erfolgte im Zeitraum von Juli bis November 2012 bei fünf Sachgebietsleitern/Betriebsprüfern der Finanzbehörden und sieben Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern (externe Expertengruppe) sowie bei zwei gAGs und vier gGmbHs (interne Expertengruppe), wodurch sich eine Gesamtgröße des Samples von 18 Interviews ergibt. Da an verschiedenen Interviews mehrere Gesprächspartner teilnahmen, konnte der Key Informant Bias (Homburg 2007, S. 43 f.) reduziert und die Datenerhebung auf 22 Experten gestützt werden. Dabei wiesen alle Expertengruppen eine hohe durchschnittliche Berufserfahrung von mehr als zwölf Jahren auf. Nachstehende Tabelle zeigt die Zusammensetzung der Expertengruppen:

Interview	Interviewpartner	Ergänzende Angaben
1, 2	BP1 a, BP2 a	Sachgebietsleiter Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung
	BP1 b, BP2 b	Betriebsprüfer Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung
3	BP3	Betriebsprüfer Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung
4, 5	SL1, SL2	Sachgebietsleiter Festsetzungsfinanzzamt
6, 7	gAG1, gAG2	Kleine Kapitalgesellschaft i. S. v. § 267 Abs. 1 HGB
8, 9	gGmbH1, gGmbH2	Kleine Kapitalgesellschaft i. S. v. § 267 Abs. 1 HGB
10, 11	gGmbH3, gGmbH4	Große Kapitalgesellschaft i. S. v. § 267 Abs. 3 HGB
12	StB1	Steuerberater, vereidigter Buchprüfer
13	StB2 a, StB2 b	Steuerberater
	WP2	Steuerberater, Wirtschaftsprüfer
14, 15	StB3, StB4	Steuerberater
16, 17, 18	WP1, WP3, WP4	Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Tabelle 1: Zusammensetzung der Expertengruppen

Quelle: Eigene Darstellung

Die Forschungsfragen wurden anhand des strukturierten Interviewleitfadens adressiert, der jeweils für die internen und externen Expertengruppen weiter spezifiziert wurde. Durch weitgehend offen formulierte Fragestellungen wurde das Spektrum der Antwortmöglichkeiten nicht vorab beschränkt, um die Vorteile der Analysetiefe qualitativer Daten zu nutzen (Atkinson/ Shaffir 1998, S. 45). Der Großteil der Interviews wurde im Einklang mit der Methodik wissenschaftlicher Feldstudien auf Tonband aufgezeichnet und wörtlich transkribiert (Abernethy u. a. 2001, S. 245; Silverman 2006, S. 55ff.; Bähring u. a. 2008, S. 98; Weide u. a. 2011, S. 70; Brandau u. a. 2013, S. 470). Die Kernergebnisse wurden danach komprimiert, den Gesprächspartnern zugesendet und schriftlich oder telefonisch validiert (Lamnek 2010, S. 144ff.; Hair u. a. 2011, S. 289). Die Interviewdaten wurden mit Hilfe eines Kategoriensystems ausgewertet und in einem iterativen Prozess strukturiert, wobei die Kategorien auf Basis der Forschungsfragen definiert wurden (Jauch/Osborn/Martin 1980; Scandura/Williams 2000; Harwood/Garry 2003; Krippendorff 2004). Die qualitativen Daten wurden im Abstand von einigen Wochen separat für die einzelnen Expertengruppen erneut codiert, wobei der für die Intracoderreliabilität geforderte Schwellenwert von 90% (Miles/Hubermann 1994, S. 64) mit Werten > 92% beziehungsweise > 98% jeweils erreicht wurde. Im Rahmen einer Datentriangulation wurden zudem Geschäfts- und Tätigkeitsberichte, öffentlich verfügbares Informationsmaterial, Gesetzesauszüge sowie vertrauliche Berechnungsvorlagen und Prüfungsdokumentationen analysiert (Yin 2003, S. 98).

V. Ergebnisse

1. Struktur gemeinnütziger Kapitalgesellschaften

Zunächst erfolgte im Rahmen der empirischen Untersuchung eine Bestandsaufnahme der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften hinsichtlich Rechtsform, Tätigkeitsfeld sowie Größe.

Die Ergebnisse zeigen, dass vor allem gGmbHs in der Praxis weit verbreitet sind. Dies korrespondiert mit den in der Genios-Wirtschaftsdatenbank erfassten Daten. Sie weist aktuell unter dem Stichwort „gGmbH“ einen Bestand von ca. 45.200 und unter dem Stichwort „gemeinnützige GmbH“ einen Bestand von ca. 28.700 aus (vgl. Genios 2017). Demgegenüber wurden Rechtsformen wie die gemeinnützige Genossenschaft und die gAG aufgrund der höheren Verwaltungskosten als Exoten charakterisiert. Die Form der gGmbH wird gegenüber dem Verein laut Aussagen der Interviewpartner zunehmend vor allem dann gewählt, wenn eine professionelle kaufmännische Geschäftsführung zur Ausübung der jeweiligen Tätigkeit erforderlich ist:

„Wenn also die Körperschaft laufend Verträge abschließen muss, dann wählt man eher die gemeinnützige GmbH als den gemeinnützigen Verein, wenn also nennenswerte wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet werden und der Bedarf besteht, operative Risiken zu begrenzen.“ (StB4)

Weiterhin ergeben sich für das Management bei Vorliegen einer erhöhten Risikosituation Anreize, in einer gGmbH tätig zu sein, da die Geschäftsführung bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften im Gegensatz zum Verein nicht persönlich haftbar ist. Hinsichtlich der Tätigkeitsfelder sind gemeinnützige Kapitalgesellschaften vor allem im Gesundheitswesen, inklusive ambulanter Dienste, in der Jugendhilfe und Ausbildung aber auch als Integrationsbetriebe (z. B. Küchen, Gärtnerien) tätig. Dabei fallen die Krankenhäuser meistens in die Kategorie der großen Kapitalgesellschaften nach § 267 Abs. 3 HGB. Allerdings charakterisierten die Interviewpartner die Mehrzahl der geprüften Organisationen als kleine Gesellschaften, wobei gleichzeitig „eine verstärkte Bildung von Holdings“ (SL1, StB1) beobachtet werden kann:

„Als Muttergesellschaft oben ist noch ein Verein und eine Stiftung und da drunter ist eine ganze Reihe GmbHs und die sind dann aber fachspezifisch tätig und maximal mittel groß.“ (StB1)

Aufgrund einer zunehmenden Professionalisierung, Spezialisierung (z. B. im Pflegemanagement) und Etablierung besserer Managementstrukturen im Dritten Sektor organisieren sich kleinere Gesellschaften verstärkt in Holdings, um so hochwertige Dienstleistungen bei effizienter Ressourcennutzung anbieten zu können. Insgesamt lässt sich ein Trend zum Zusammenschluss, sowohl in Form von Fusionen als auch durch Holdingbildung, feststellen, so dass die Größe der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften tendenziell zunimmt.

2. Prüfungen durch die Finanzverwaltung

Bezogen auf FF1 konnte festgestellt werden, dass gemeinnützige Kapitalgesellschaften sowohl im Rahmen der Veranlagung als auch der Betriebsprüfung überwacht werden: Im Rahmen der erstmaligen Veranlagung erfolgt stets eine Abstimmung zwischen der jeweiligen Finanzbehörde und den gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, wobei zunächst die Entwürfe der Satzung oder des GmbH-Vertrags eingereicht und von der Finanzverwaltung geprüft werden. In diesem Prozess werden die Gesellschaften steuerlich erfasst und erst nach Beheben der zugrundeliegenden Mängel als gemeinnützig anerkannt. Aus Sicht der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften stellen die organisatorische Trennung von ideellem Bereich und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb sowie die damit verbundene Komplexität des Rechnungswesens wesentliche Herausforderungen dar.

Im Rahmen von Betriebsprüfungen sollen die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften in einem Turnus von drei bis vier Jahren (große Gesellschaften) beziehungsweise bei Vorliegen von Aufälligkeiten (kleine Gesellschaften) geprüft werden, wobei die Prüfungen ergebnisorientiert sind und sich auf Fälle konzentrieren, bei denen ein „*vernünftiges Mehrergebnis*“ (SL2) zu erwarten ist. Im Rahmen der Prüfungen wird auf den Einsatz von Standardchecklisten weitgehend verzichtet. Darüber hinaus werden Betriebsprüfungen häufig durch einen hohen Vorsteuerbetrag oder durch Hinweise ehemaliger Geschäftsführer und Mitarbeiter ausgelöst. Während der Prüfung von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften in der Vergangenheit aufgrund ihres Nischenstatus und der eingeschränkten Ausübung gewerblicher Tätigkeiten tendenziell wenig Beachtung von den Finanzbehörden beigemessen wurde, sollen diese Gesellschaften zunehmend analog zu privat-wirtschaftlichen Unternehmen geprüft werden. Allerdings besteht gerade hinsichtlich der Häufigkeit von Prüfungen eine Diskrepanz zwischen der Prüfungsnotwendigkeit und der Realität, so dass eventuelle Risiken und Verstöße gegen Rechtsvorschriften über Jahre unentdeckt bleiben können:

„Das Thema Betriebsprüfung von Nonprofit-Unternehmen wurde in der Vergangenheit stiefmütterlich behandelt [...]. Teilweise sind selbst mittlere Kapitalgesellschaften über viele Jahre nicht geprüft oder die letzte Prüfung war vor zehn, 15 Jahren.“ (StB2 a)

Diese lückenhafte Abdeckung von NPOs durch behördliche Betriebsprüfungen wurde mit der begrenzten Kapazität der Prüfer und einer Konzentration der Ressourcen auf gewerblich agierende Unternehmen begründet, da hier tendenziell höhere Steuermehreinnahmen zu erwarten sind. Jedoch wurde dieses Defizit aus Sicht der Finanzverwaltung erkannt. Auf die Frage, wie häufig gemeinnützige Kapitalgesellschaften durch eine Betriebsprüfung erfasst werden, äußerte sich ein Sachgebietsleiter: „*Aus meiner Sicht nicht häufig genug*“ (SL1). Zukünftig soll dieses Defizit daher z. B. durch die Anforderung von zusätzlichem Personal aus den Betriebsfinanzämtern behoben werden.

Im Prüfungsprozess werden zunächst die Buchführung, aber auch der Jahresabschluss insgesamt, der Gesellschaftsvertrag, Organigramme sowie Informationen aus Informationsprospektien und öffentlich zugängliche Presseartikel analysiert. Im Anschluss werden insbesondere die Mittelverwendungsrechnung sowie die Rücklagenbildung geprüft. Dazu wird die Differenzierung von ideeller Sphäre und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb vorgenommen und die Erlöser-

mittlung sowie Kostenzuordnung im Detail nachvollzogen, um potenzielle Mittelfehlverwendungen aufzudecken. Weiterhin stellen der Vorsteuerabzug, die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen und die umsatzsteuerliche Organschaft wichtige Prüffelder dar.

In den letzten Jahren sind Aktivitäten mit Relevanz für die Umsatzsteuer verstärkt in den Fokus der Finanzbehörden gerückt, da gemeinnützige Kapitalgesellschaften versuchen, neben ihrer ideellen Tätigkeit Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu generieren und die Steuersätze in den einzelnen Sphären unterschiedlich sind. Sofern Kooperationen mit anderen steuerbegünstigten Einrichtungen, Umwandlungen, Grundstückskäufe/-verkäufe oder Nutzungsänderungen vorliegen, ziehen diese Vorfälle automatisch die erhöhte Aufmerksamkeit des Betriebsprüfers nach sich:

„Viele Non-Profits sind immer der Auffassung, wir sind gemeinnützig, wir zahlen keine Steuern und beziehen dass dann oft auch auf die Umsatzsteuer.“ (WP3)

So stellen laut Aussagen der Interviewpartner Aktivitäten, die der Umsatzsteuer unterliegen, bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften das Prüffeld mit dem größten Potenzial zur Erzielung von Mehreinnahmen für die Finanzbehörden dar. Weiterhin gewinnt die Prüfung der Leistungsbeziehungen von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften in Holdingstrukturen an Relevanz, da in diesen Fällen der Status der Gemeinnützigkeit nur gewahrt werden kann, sofern die Muttergesellschaft selbst eine gemeinnützige Tätigkeit ausübt. Demgegenüber wird die Erfüllung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit an sich im Rahmen der turnusmäßigen Prüfungen durch die Finanzbehörden aus Sicht der gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nur selten geprüft.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass gemeinnützige Kapitalgesellschaften aufgrund zunehmend komplexer Organisationsformen und der Erschließung neuer Einnahmequellen in Ergänzung zur Ausübung der ideellen Tätigkeit verstärkt in den Fokus der Finanzbehörden gerückt sind. Unstimmigkeiten im Rahmen der Betriebsprüfungen werden jedoch meist kooperativ und zeitnah behoben, so dass die Anerkennung des Gemeinnützigkeitsstatus in der Praxis einen seltenen Ausnahmefall darstellt. Während vor allem steuerpflichtige Zusatzaktivitäten geprüft werden, sehen sich die Finanzbehörden mit Ressourcenbeschränkungen konfrontiert, so dass der angestrebte Prüfungszyklus häufig nicht erreicht werden kann.

3. Prüfungen durch die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Zur Beantwortung von FF2 wurden der Umfang und die Art der Prüfungen und Beratungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften durch Wirtschaftsprüfer und Steuerberater untersucht. Aufgrund ihrer Rechtsform sind gemeinnützige Kapitalgesellschaften ab einer bestimmten Größe gesetzlich dazu verpflichtet, ihren Jahresabschluss durch einen Abschlussprüfer prüfen zu lassen. Darüber hinaus werden bei den gemäß § 316 Abs. 1 HGB nicht der gesetzlichen Prüfungs- pflicht unterliegenden kleinen Kapitalgesellschaften i. S. v. § 267 Abs. 1 HGB – einschließlich der Kleinstkapitalgesellschaften i. S. v. § 267 a HGB – häufig freiwillig, weil in der Satzung verankert, Abschlussprüfungen durchgeführt. Diese Prüfungen haben generell einen formalen Charakter und folgen einem risikoorientierten Prüfungsansatz, wobei entweder der Geschäftsführer (kleine Gesellschaften) oder der Leiter des Rechnungswesens (mittlere und große Gesell-

schaften) den primären Ansprechpartner darstellt. Neben Prüfungsaufgaben werden Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zunehmend zur Prozessbegleitung und Beratung der Kapitalgesellschaften bei Prüfungen durch die Finanzbehörden hinzugezogen. In diesem Kontext werden die Mandanten sowohl bei Fällen der erstmaligen Anerkennung der Gemeinnützigkeit als auch bei routinemäßigen Betriebsprüfungen und der Zuordnung der Tätigkeiten zu den vier Sphären intensiv betreut:

„Wir prüfen: Was ist ideeller Bereich, was Vermögensverwaltung und in der wirtschaftlichen Sphäre: was ist Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb [...] und unterstützen den Mandanten bei der Steuererklärung und [...] der Buchhaltung, so dass er [...] vorbereitet ist, um seine Besteuerungsgrundlagen richtig darzustellen.“ (WP1)

Eine intensive Betreuung bei der Erstellung der Steuererklärung wirkt sich im späteren Prüfungsprozess positiv aus und führt zu einer Verringerung der Prüfungsintensität, wohingegen eine hohe Fluktuation von Mitarbeitern, insbesondere im Bereich des Rechnungswesens, intensive Prüfungshandlungen zur Folge hat.

Für die Wirtschaftsprüfer stellen insbesondere die Kontrolle der tatsächlichen Geschäftsführung und die Überprüfung der Satzung wichtige Prüfungsschwerpunkte dar. Dabei werden z. B. die Ursachen von Satzungsänderungen untersucht und die tatsächlich dokumentierten Tätigkeiten mit dem Satzungszweck verglichen. Neben der „reinen“ Prüfung des Jahresabschlusses resultieren daher für gemeinnützige Kapitalgesellschaften besondere Prüfungsschwerpunkte, die sich aus der Satzung ergeben und gemäß § 317 Abs. 1 Satz 2 HGB prüfungspflichtig sind. Der Prüfung der tatsächlichen Geschäftsführung wird nicht nur von den externen Prüfern eine hohe Bedeutung beigemessen; sie stellt außerdem ein wichtiges Instrument des Aufsichtsrates dar, um die Rechenschaftslegung des Managements zu beurteilen. Dabei orientiert sich die Prüfung häufig an den Erlösen und den Informationen aus der Kostenstellenrechnung. Hier wird oftmals der Personalaufwand als größter Kostentreiber besonders detailliert analysiert. Während bei spendenbasierten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften die Höhe, der zeitliche Bezug und die Verwaltung der Spenden schwerpunktmäßig überprüft werden, konzentrieren sich die Prüfungen bei Einrichtungen, die Leistungen abrechnen (beispielsweise Krankenhäuser und Altenhilfeinrichtungen), neben den Umsatzerlösen vor allem auf die damit verbundenen Forderungen und Verbindlichkeiten. Außerdem widmen die Prüfer z. B. der Bildung von Rückstellungen und deren Ermittlungsverfahren besondere Aufmerksamkeit:

„Ein Euro bei der Spendenbescheinigung falsch bescheinigt führt nachher zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit.“ (WP3)

„Prüfungsschwerpunkt ist [...] Rückstellungen [...], da haben Sie einen Buchhalter, der die Rückstellung irgendwie ermittelt, und dann wird die Plausibilität nicht hinterfragt.“ (WP4)

Die Analyse von Kooperationen, Zusammenschlüssen und Verbünden stellt laut Aussagen der Prüfer einen weiteren Prüfungsschwerpunkt dar, um die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften auf die steuerrechtlichen Konsequenzen und die Implikationen von Rechtsformänderungen oder die Gründung neuer verbundener Gesellschaften hinzuweisen. Im Prüfungsprozess wird häufig

ein Tätigkeitsbericht oder ein Lagebericht herangezogen, um die Geschäftstätigkeit der Gesellschaften nachzuvollziehen und steuerrechtlich zu erfassen. Insbesondere existieren hinsichtlich des Verlustausgleichs zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb potenziell Fehlanreize und Risiken von Non-Compliance, so dass umfangreichere Prüfungshandlungen durchgeführt werden:

„Sie dürfen einen steuerpflichtigen, wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mit Mitteln aus dem Zweckbetrieb oder aus dem ideellen Bereich sponsern.“ (WP4)

Die Ergebnisse zeigen, dass gemeinnützige Kapitalgesellschaften neben steuerrechtlichen und risikoorientierten Aspekten auch die Beratungsangebote von Prüfern im Bereich der Organisations- und Personalstruktur in Anspruch nehmen. Hier werden bevorzugt große Prüfungsunternehmen mit entsprechender Expertise und angemessener Routine in Prüfungen von Organisationen des Dritten Sektors beauftragt.

Die Qualität der festgestellten Unstimmigkeiten und Verfehlungen wird gemäß der befragten Experten in den meisten Fällen mit dem Instrument des Management Letters kommuniziert, in dem die gravierenden Resultate noch einmal in komprimierter Form aufgeführt sind. Während kleinere Verfehlungen, welche die Wesentlichkeitsgrenze bereits überschreiten, im NPO Bereich z. B. aufgrund eines ineffizienten Rechnungswesens oder der nicht beherrschten Komplexität der Zuordnung zu den Sphären die Regel sind, stellt das Versagen des Bestätigungsvermerks im Testat (z. B. aufgrund von Veruntreuung, Verweigerung der Auskunftspflicht) eine Ausnahme dar.

Insgesamt orientieren sich sowohl die Beratungen als auch die Prüfungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften durch Steuerberater und Wirtschaftsprüfer vor allem an Informationen aus der Buchführung und der Kostenrechnung. In diesem Kontext werden insbesondere die tatsächliche Geschäftsführung in Bezug auf die jeweilige Satzung sowie Personalaufwand, Spendenverwaltung und die Rückstellungsbildung geprüft. Es finden sowohl vorbeugende als auch aufdeckende Prüfungen statt, wobei häufig Beratungsleistungen durch externe Experten in Anspruch genommen werden.

4. Vergleich der Prüfungsschwerpunkte und Einflussfaktoren

Auf Basis des mehrdimensionalen Designs der qualitativen empirischen Daten wurde eine vergleichende Analyse der beiden Prüfergruppen hinsichtlich der Prüfungsschwerpunkte und wichtiger Einflussfaktoren auf den Prüfungsprozess durchgeführt. Um die Bedeutung der Prüfungsanforderungen der AO für die Schwerpunktsetzung in der praktischen Arbeit der Prüfer zu erfassen, wurden die befragten Experten gebeten, eine Beurteilung dieser Anforderungen auf einer Skala von 1 (unwichtig) bis 5 (sehr wichtig) vorzunehmen. In Abbildung 1 sind die Einschätzungen der Prüfer der Finanzverwaltung sowie der Wirtschaftsprüfer/Steuerberater zusammengefasst.

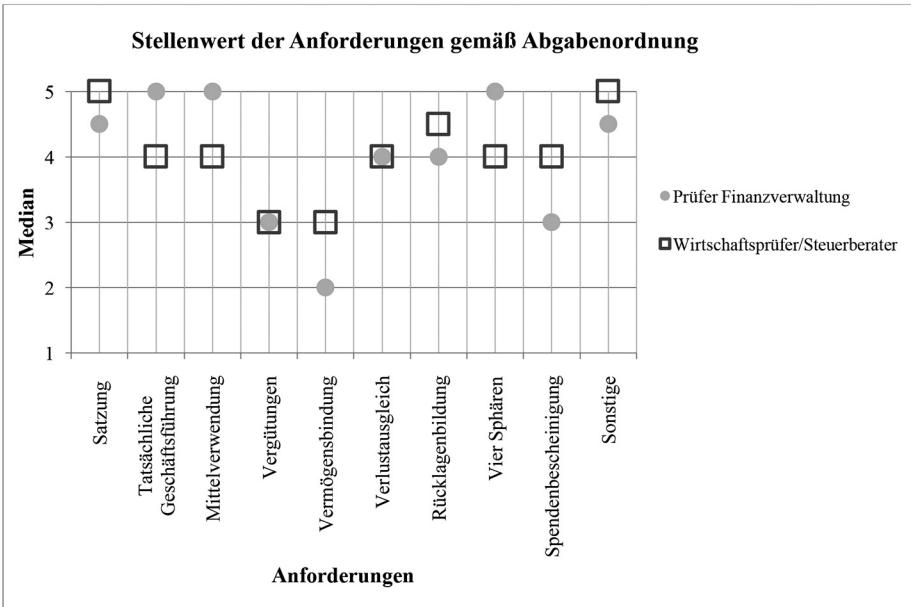


Abbildung 1: Gegenüberstellung der Medianwerte zum Stellenwert der Anforderungen gemäß Abgabenordnung

Quelle: Eigene Darstellung

Die aggregierten Ergebnisse zeigen, dass die Priorisierung von Prüffeldern im Vergleich zwischen Finanzbeamten und Wirtschaftsprüfern/Steuerberatern weitgehend konsistent erfolgt. Während die staatlichen Prüfer der tatsächlichen Geschäftsführung, der Mittelverwendung und der Zuordnung zu den vier Sphären eine größere Bedeutung beimessen, hat für die Wirtschaftsprüfer/Steuerberater die Kontrolle der Satzung eine höhere Priorität. Die Prüfung des Vergütungssystems wird laut Aussagen der Interviewpartner bereits durch den Aufsichtsrat effektiv kontrolliert, so dass sich diesbezüglich, wie auch hinsichtlich der Vermögensbindung aufgrund der Going Concern Annahme, eine nachrangige Prüfungsriorität ergibt. Unter dem Punkt „Sonstige“ wurde z. B. auf die Bedeutung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und die vermehrt festzustellende Antragstellung gemäß § 89 Abs. 2 AO (Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft) hingewiesen.

Zur detaillierten Analyse des Prüfungsprozesses wurden neben der risikobasierten sachlichen Festlegung der Prüffelder auch weitere, teilweise „weiche“ Einflussfaktoren für die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater ermittelt und den Einschätzungen der Prüfer der Finanzverwaltung gegenübergestellt. Die Beurteilungen der befragten Experten auf einer Skala von 1 (unwichtig) bis 5 (sehr wichtig) sind in Abbildung 2 dargestellt.

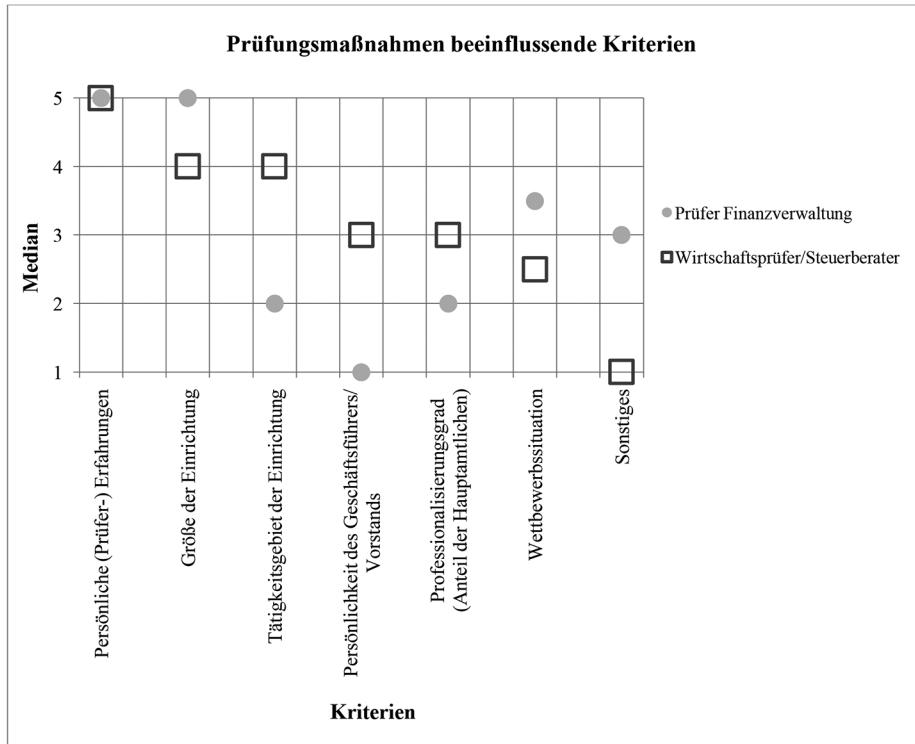


Abbildung 2: Gegenüberstellung der Medianwerte zu den die Prüfungsmaßnahmen beeinflussenden Kriterien

Quelle: Eigene Darstellung

Persönliche Prüfungserfahrungen auf Basis des Gemeinnützigekeitsrechtes haben bei beiden Gruppen einen hohen Einfluss auf die Gestaltung und Durchführung des Prüfungsprozesses. Daneben spielt für die befragten Experten auch die Größe der zu prüfenden Einrichtungen eine wichtige Rolle. Während große Einrichtungen tendenziell hinsichtlich der Organisationsstruktur und der Ablauforganisation gegenüber kleineren Gesellschaften besser aufgestellt sind, steigt andererseits mit der Größe auch die Komplexität der Geschäftstätigkeit, woraus eine erhöhte Prüfungsnotwendigkeit resultiert.

Demgegenüber übt der Professionalisierungsgrad der Mitarbeiter einen geringeren, und in den letzten Jahren abnehmenden, Einfluss auf die Durchführung der Prüfungen aus, da gemeinnützige Kapitalgesellschaften insbesondere in den Bereichen der Geschäftsführung und des Rechnungswesens zunehmend besser geschulte Mitarbeiter beschäftigen.

5. Umfang und Ausgestaltung interner Kontrollsysteme

Bezüglich der Analysen im Rahmen von FF3 zeigen die Ergebnisse, dass sowohl die Geschäftsführer als auch die externen Prüfer interne Kontrollsysteme als wichtige Informations- und Steuerungsinstrumente einschätzen. Allerdings haben die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften in der Vergangenheit erst einzelne Kontrollelemente, wie z. B. das Vier-Augen-Prinzip und die Dokumentation von Betriebsabläufen, implementiert:

„Es gibt nichts, was nicht auch über meinen Schreibtisch geht. Und bevor es eine Projektzuordnung gibt oder eine Differenzierung von einer Rechnung, wird das von vorne herein geklärt und mit der Geschäftsführung besprochen.“ (gAG1)

Eine Buchführung ist in den gemeinnützigen Kapitalgesellschaften ebenfalls weitgehend vorhanden, wobei allerdings die vier Sphären (inklusive wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe) in einem einzigen Buchungskreis erfasst werden. Aber auch die Einführung einer Quartalsberichterstattung wurde von einem Interviewpartner als internes Kontrollinstrument zur zeitnahen Erfassung der Geschäftstätigkeiten genannt. Bisher wurden jedoch lediglich in seltenen Fällen Controllingsysteme aufgebaut, welche Instrumente des Risikomanagements, wie z. B. Szenario- und Abweichungsanalysen, einsetzen. So hatte nur eine der befragten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften ein Controlling eingerichtet, welches bei dieser Gesellschaft in Form einer eigenen Abteilung organisiert war. Als Orientierungshilfen zur Etablierung interner Kontrollen werden insbesondere von kleineren gemeinnützigen Kapitalgesellschaften entsprechende Fachliteratur und IT-Lösungen, wie z. B. die DATEV Software, herangezogen. Die breite Sektorerfahrung der befragten Steuerberater und Wirtschaftsprüfer zeigt, dass es eine große Bandbreite hinsichtlich der Implementierung und des Entwicklungsstandes interner Kontrollen in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften gibt. Laut Aussagen der Interviewpartner haben vor allem große komplexe Einrichtungen, wie z. B. im Gesundheitswesen, Anreize zur Implementierung eines internen Kontrollsysteins, um die eigenen Betriebsabläufe besser zu beherrschen. Demgegenüber verlassen sich insbesondere kleinere gemeinnützige Kapitalgesellschaften auf die periodischen Prüfungen externer Prüfer, so dass ein kontinuierlicher Kontroll- und Risikomanagementprozess nicht gewährleistet werden kann:

„Das ist ganz unterschiedlich. Manche haben ein Controlling, manche haben gar nichts. Die fahren einen Blindflug und hoffen, dass es gut geht. Die vertrauen häufig dann natürlich auf ihren Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.“ (SL2)

Das Kontrollbewusstsein tritt bei vielen kleineren gemeinnützigen Kapitalgesellschaften des Dritten Sektors aufgrund einer zu einseitigen Fokussierung auf die oft spendenfinanzierte Sachzielerfüllung in den Hintergrund. Diese Haltung wurde sowohl durch eine kulturelle Distanz zur Gewinnorientierung als auch mit den in der Vergangenheit weitgehend fehlenden steuerlichen Prüfungen durch die Finanzbehörden begründet. Weiterhin fehlen in kleineren gemeinnützigen Kapitalgesellschaften häufig Mitarbeiter mit der für den Aufbau eines funktionierenden internen Kontrollsysteins notwendigen Erfahrung.

Die Verantwortung für die Implementierung interner Kontrollen liegt in den meisten Fällen beim Geschäftsführer, der diese Aufgaben häufig an den Leiter des Rechnungswesens oder

einen Prokuren delegiert. Zudem erachteten alle sechs befragten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften einen Aufsichtsrat als Kontrollorgan des Managements für sinnvoll. Allerdings nehmen laut Aussagen der Interviewpartner die Mitglieder der ehrenamtlichen Aufsichtsräte häufig nicht regelmäßig an den verbindlichen Sitzungen teil, so dass die Kontrollfunktion nicht gewährleistet werden kann:

„Als Aufsichtsratsvorsitzender einer GmbH habe ich zum Beispiel schon mehrfach die Abberufung eines Aufsichtsratsmitglieds vorgeschlagen, weil es zu selten in der Sitzung war. Das wird im NPO Bereich manchmal nicht so ernst genommen.“ (gGmbH3)

Die Funktion einer internen Revision ist in gemeinnützigen Kapitalgesellschaften nur sehr selten eingerichtet und auch hinsichtlich der Professionalität nicht mit gewinnorientierten Unternehmen zu vergleichen. Selbst einzelne Mitarbeiter, die vorwiegend für Compliance-Aufgaben verantwortlich sind, finden sich nur in einer von sechs befragten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften. Insbesondere ergaben sich für die Kapitalgesellschaften in diesem Bereich Schwierigkeiten, die Kostenimplikationen umfangreicher Compliance-Aktivitäten zu tragen, da diese Mittel teilweise aus Spenden des gemeinnützigen Bereichs finanziert werden müssten. In diesem Zusammenhang wiesen die externen Prüfer auf den Gegensatz zwischen der weitreichenden Verbreitung von Verhaltensstandards und fehlenden Maßnahmen zur Kontrolle von deren Einhaltung hin:

„Compliance-Abteilung in dem Sinne haben die meisten [...] noch nicht, was die meisten aber haben, ist ein Ethik- oder Verhaltenskodex, das gibt es fast überall. Es ist aber oft nur viel schön bedrucktes Papier.“ (StB1)

Insgesamt haben gemeinnützige Kapitalgesellschaften bereits Einzelemente interner Kontrollsystme implementiert. Jedoch stellen umfangreiche Kostenrechnungs- und Controllingsysteme wegen beschränkter Finanzmittel, aber auch aufgrund eines nicht angemessen ausgeprägten Kontrollbewusstseins, bisher eine Ausnahme dar. Gleichesmaßen existieren nur in seltenen Fällen Revisions- und Compliance-Abteilungen, so dass ein Outsourcing der Kontrollaktivitäten auf externe Prüfer stattfindet.

VI. Diskussion

Der vorliegende Beitrag untersucht die Ausgestaltung externer Prüfungen und interner Kontrollen zur Anerkennung und Sicherstellung des Gemeinnützigenstatus von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften auf Basis einer qualitativen Analyse. Dazu wurden im Rahmen einer Multi-Stakeholder-Feldstudie Daten bei insgesamt 22 Geschäftsführern, Experten der Finanzbehörden sowie Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern mit Hilfe strukturierter Interviews erhoben.

Während Forschung zu NPOs bereits einen etablierten Bestandteil der englischsprachigen Literatur darstellt (Bauer 1995, S. 88; Zimmer 1997, S. 65ff.; Helmig/Jegers/Lapsley 2004, S. 101; Fleßa 2009, S. 7 f.), greift der vorliegende Beitrag die Forderungen nach einer stärkeren Fokussierung der deutschsprachigen betriebswirtschaftlichen Literatur auf diesen Bereich auf (Helmig/Michalski 2008, S. 42; Fleßa 2009, S. 17; Trapp/Berding/Hoffjan 2013, S. 125). Die Ergeb-

nisse zeigen, dass in der Praxis sowohl aus Gründen einer Haftungsbeschränkung als auch aufgrund von Kostenvorteilen zunehmend die Rechtsform der gGmbH gewählt wird. Diese Entwicklung reflektiert Argumente der Literatur, dass die gGmbHs strukturelle Vorteile haben, wie z. B. eine größere operative Flexibilität als Vereine, bei gleichzeitig geringerem Verwaltungsaufwand im Vergleich zur gAG (Sepe/Konrad 2005, S. 137; Bayer/Hoffmann 2007, S. 347; Fuchs 2010, S. 14ff.). Dabei ist ein Trend zu Unternehmenszusammenschlüssen durch die Bildung von Holdings zu beobachten, wodurch die Komplexität der Gesellschaftsstruktur und die Anforderungen an die zuständigen Prüfungsinstanzen zunehmen.

Im Rahmen von FF1 wurden speziell die Prüfungen gemeinnütziger Kapitalgesellschaften durch die Finanzverwaltung untersucht. Die Ergebnisse zeigen, dass die Prüfungsdichte bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften im Vergleich zu gewerblichen Unternehmen eher gering ist, obwohl sich aus der staatlichen Förderung durch die Steuerbefreiung ein besonderes öffentliches Interesse an der Einhaltung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit ergibt. Eine lückenhafte Aufsicht kann in diesem Kontext nicht nur Nachlässigkeit hinsichtlich der operativen Geschäftsführung begünstigen, sondern auch zu konkreter Veruntreuung von Mitteln und Korruption führen, wie öffentlich gewordene Skandale in NPOs zeigen (Ben-Ner/van Hoomissen 1994, S. 393; Chisolm 1995, S. 142). Die vorliegende Untersuchung konnte zeigen, dass die Finanzbehörden dieses Defizit bereits erkannt haben. Allerdings wurden außer einer potenziellen Neuzuordnung von Personal zwischen den Finanzbehörden noch keine Konzepte zur Realisierung einer systematischeren Prüfung entwickelt. Im Einklang mit Vorschlägen in der Literatur stehen für die Finanzbehörden die Prüfungsschwerpunkte der Sphärenzuordnung, der Rücklagenberechnung und insbesondere der Mittelverwendungsrechnung im Mittelpunkt (Weidmann/Kohlhepp 2014, S. 137; Clausen/Jungen/Köster 2016, S. 204 f.). Hier könnten stärker standardisierte Prüfungen und der Einsatz von IT-Lösungen zur effizienteren Nutzung der knappen Kapazitäten beitragen.

Das Risiko einer existenzbedrohenden Aberkennung des Gemeinnützigenstatus aufgrund einer mangelhaften Tax Compliance, wie es in der Literatur diskutiert wird (Alvermann 2016, S. 437ff.), erwies sich auf Basis der erhobenen Daten als nachrangig. Die in der Praxis festgestellten Verstöße gegen Steuervorschriften haben meistens ein geringeres Gewicht und werden vor der Verhängung dieser Zwangsmaßnahme kooperativ mit den Behörden gelöst.

Regelmäßig stattfindende Prüfungen durch Wirtschaftsprüfer stellen für die befragten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften ein wichtiges Informationsinstrument zur operativen Steuerung sowie zur Erkennung von Risiken dar und wurden in FF2 analysiert. Hier zeigen die Ergebnisse, dass die Steuerberater bereits frühzeitig auch in beratender Funktion hinzugezogen werden, wobei große Gesellschaften mit breiter Sektor- und Prozessexpertise bevorzugt werden. Offensichtlich haben die gemeinnützigen Kapitalgesellschaften auf den zunehmenden Wettbewerb mit anderen NPOs und privatwirtschaftlichen Unternehmen reagiert und ein Bewusstsein für die Vorteile optimierter Personal- und Organisationsstrukturen entwickelt, wie es in der Literatur gefordert wird (Haas 2000, S. 73 f.; Vilain 2006, S. 33). Während die Wirtschaftsprüfer insbesondere die tatsächliche Geschäftsführung der Gesellschaften, die Spendenverwaltung und verbotene, potenzielle Quersubventionierungen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe mit zweckgebundenen Geldern prüfen, werden Verstöße analog zur Praxis mit den Finanzbehörden kooperativ gelöst. Die Gegenüberstellung der Einschätzungen zu den Prüfungsanforderungen der

AO zeigt, dass die staatlichen Prüfer insbesondere den Bereichen, die zu potenziellen Steuermehreinnahmen führen können, wie z. B. der Sphärenzuordnung, besondere Aufmerksamkeit widmen. Die hohe Bedeutung eines korrekten Ausweises der Spenden reflektiert hingegen den risikoorientierten Prüfungsansatz der Wirtschaftsprüfer, um einen potenziellen Eingriff der Finanzbehörden zu einem späteren Zeitpunkt abzuwenden. Hinsichtlich der Einflussfaktoren zeigt sich, dass sowohl die Prüfer der Finanzverwaltung als auch die Wirtschaftsprüfer und Steuerberater vorrangig von persönlichen Erfahrungen beeinflusst werden, so dass neben objektiven Kriterien jeweils auch die individuelle Prüfungshistorie die Schwerpunktsetzung bestimmt. Die Ergebnisse zeigen weiterhin, dass die Prüfungshandlungen der Wirtschaftsprüfer stärker durch die Persönlichkeit des Geschäftsführers determiniert werden, als es bei den Prüfern der Finanzverwaltung der Fall ist, die dem objektiveren Kriterium der Unternehmensgröße eine größere Bedeutung beimessen. Diesbezüglich bestätigten die befragten Wirtschaftsprüfer eine enge Zusammenarbeit mit der Geschäftsführung, die in letzter Instanz auch das Mandat erteilt und somit den Prüfungsprozess im Unternehmen essenziell mitträgt, wohingegen die Finanzbehörden selbständig tätig werden und ihre Prüfungen durch hoheitlich-staatliche Interessen geleitet sind.

Die Ausgestaltung interner Kontrollsysteme wurde in FF3 untersucht. Hier lassen sich bei den befragten gemeinnützigen Kapitalgesellschaften, aber laut Aussagen der Prüfer auch im weiteren Sinne für den Dritten Sektor, gewisse Fortschritte lediglich bei Einzelementen der internen Kontrolle, wie z. B. dem Vier-Augen-Prinzip, feststellen. Während Buchführung und Kostenrechnung in vielen Fällen schon existieren, fehlen moderne Controllingsysteme und Revisionsfunktionen fast vollständig, so dass bestehende Geschäftsaktivitäten, Prozessabläufe und die Einhaltung bestehender Standards nicht angemessen überwacht werden können. Gleichzeitig bestehen Defizite bei der Wahrnehmung von Kontrollaufgaben durch den Aufsichtsrat, so dass interne Kontrollmaßnahmen in diesen Fällen auf externe Prüfer ausgelagert werden müssen. Aufgrund des periodischen Charakters externer Prüfungen ist hier vor allem die Kontinuität notwendiger Überwachungs- und Kontrollmaßnahmen der operativen Geschäftstätigkeit nicht gewährleistet.

Im Gegensatz zur existierenden anglo-amerikanischen Literatur zeigt die vorliegende Untersuchung, dass nicht die externen Prüfungsmechanismen, sondern die internen Kontrollen in deutschen gemeinnützigen Kapitalgesellschaften die stärksten Defizite hinsichtlich Umfang und Implementierung besitzen (Olson 2000, S. 283; O'Regan/Oster 2005, S. 206; Caers u. a. 2006, S. 30; Trapp/Berding/Hoffjan 2013, S. 124 f.; Clausen/Jungen/Köster 2016, S. 206). Deshalb erscheint die Wirksamkeit der in der Praxis begonnenen Initiativen, wie z. B. die Verabschiedung von Corporate Governance und Ethik Codices (Bachert 2006, S. 415ff.; von Holt/Koch 2009, S. 2493; Lück 2010, S. 31; Gräwe 2013, S. 81; Köster 2014, S. 201ff.), zweifelhaft, wenn parallel keine Maßnahmen zu deren Kontrolle eingerichtet werden. In diesem Zusammenhang ergeben sich Ansatzpunkte für zukünftige Studien von NPOs im Allgemeinen und von gemeinnützigen Kapitalgesellschaften im Speziellen. So sollten insbesondere detaillierte Fallstudien zur Ausgestaltung interner Kontrollsysteme eingehend die Gründe und eventuelle Anreize zur Aufrechterhaltung bestehender Defizite analysieren. Weiterhin sollte der Zusammenhang zwischen effektiven Kontrollsystmen und Unternehmenserfolg sowohl bezüglich wirtschaftlicher Aspekte als auch hinsichtlich der Erfüllung der Satzungsziele genauer beleuchtet werden. Dabei

sollte auch eine Einbeziehung zusätzlicher Stakeholder-Gruppen, wie z. B. der begünstigten Leistungsempfänger, erfolgen. Insgesamt bietet die vorliegende Studie wichtige Referenzergebnisse auf Basis einer Multi-Stakeholder-Perspektive für die aufkommende betriebswirtschaftliche Forschung im NPO Bereich.

Abstract

Martina Köster, Michael Brandau, Andreas Hoffjan and André Jungent; State-of-the-art of External Audits and Internal Control Mechanisms in Non-profit Organizations – A Study of Non-profit Corporations

External Audit; Internal Control Systems; Non-Profit Organizations; Tax Exemption; Tax Audit

Non-profit corporations increasingly render public and charitable services and simultaneously perform for-profit economic activities in associated business divisions and subsidiaries. Based on a German sample and a multi-stakeholder perspective, we analyse the influence external audits and internal control systems have on a non-profit corporation and the associated tax benefits. Our findings demonstrate that tax authorities have neglected to carry out audits of non-profit corporations in the past, even though these organizations cooperate intensively with private sector audit companies. Internal control systems are regarded as important information and management mechanisms, non-profit corporations need to further develop management control, internal audit and compliance functions to achieve effective corporate governance.

Literaturverzeichnis

- Abernethy, Margaret A., Anne M. Lillis, Peter Brownell und Paul Carter (2001), Product Diversity and Costing System Design Choice: Field Study Evidence, in: Management Accounting Research, Vol. 12, S. 261-279.
- Alvermann, Jörg (2016), Kap. 6 – Sonderbereiche für Tax Compliance – A. Vereine, Verbände, Stiftungen und übrige Non-Profit-Organisationen, in: Tax Compliance, hrsg. v. Soziätät Streck Mack Schwedhelm, 2. Aufl., Köln, S. 437-494.
- Atkinson, Anthony A. und William Shaffir (1998), Standards for Field Research in Management Accounting, in: Journal of Management Accounting Research, Vol. 10, S. 41-68.
- Bachert, Robert (2006), Corporate Governance in Nonprofit-Unternehmen, München.
- Bähring, Katrin, Sven Hauff, Maik Sossdorf und Kirsten Thommes (2008), Methodologische Grundlagen und Besonderheiten der qualitativen Befragung von Experten in Unternehmen: Ein Leitfaden, in: Die Unternehmung, 62. Jg., Nr. 1, S. 89-111.
- Bauer, Rudolph (1995), Nonprofit-Organisationen und NPO-Forschung in der Bundesrepublik Deutschland, in: Nonprofit-Organisationen (NPO) – dritte Kraft zwischen Markt und Staat?, hrsg. v. Reinbert Schauer, Linz, S. 59-96.
- Bayer, Walter und Thomas Hoffmann (2007), Gemeinnützige Aktiengesellschaften, in: Die Aktiengesellschaft, 52. Jg., Heft 16, S. R347-R350.
- Ben-Ner, Avner und Theresa von Hoomissen (1994), The Governance of Nonprofit Organizations: Law and public policy, in: Nonprofit Management & Leadership, Vol. 4, No. 4, S. 393-414.
- Brandau, Michael, Christoph Endenich, Rouven Trapp und Andreas Hoffjan (2013), Institutional Drivers of Conformity – Evidence for Management Accounting from Brazil and Germany, in: International Business Review, Vol. 22, S. 466-479.
- Buchna, Johannes und Hermann Koopmann (1998 a), Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften, Teil I, in: Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 38. Jg., Heft 9, S. 225-230.

- Buchna, Johannes und Hermann Koopmann (1998 b), Die Prüfung gemeinnütziger Körperschaften, Teil II, in: Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 38. Jg., Heft 10, S. 253-261.
- Caers, Ralf, Cindy Du Bois, Marc Jegers, Sara De Gieter, Catherine Schepers und Roland Pepermans (2006), Principal-Agent Relationships on the Stewardship-Agency Axis, in: Nonprofit Management & Leadership, Vol. 17, No. 1, S. 25-47.
- Chisolm, Laura B. (1995), Accountability of Nonprofit Organizations and Those Who Control Them: The Legal Framework, in: Nonprofit Management & Leadership, Vol. 6, No. 2, S. 141-156.
- Clausen, Laura, André Jungen und Martina Köster (2016), Probleme und Maßnahmen bei der Anerkennung und der Sicherstellung des Gemeinnützigenstatus einer Kapitalgesellschaft – Eine fragebogenbasierte Analyse, in: Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 56. Jg., Heft 7, S. 203-207.
- Dittmar, Judith (2008), Nonprofit Governance – Vergleiche der Entwicklungstendenzen in Wissenschaft und Praxis, Wissenschaftliche Reihe zur Entwicklungszusammenarbeit, humanitären Hilfe und Entwicklungspolitischen Anwaltschaftsarbeit, hrsg. v. World Vision Institut für Forschung und Entwicklung, Friedrichsdorf.
- Eisenhardt, Kathleen M. (1989), Building Theories from Case Study Research, in: Academy of Management Review, Vol. 14, S. 532-550.
- Eisenhardt, Kathleen M. und Melissa E. Graebner (2007), Theory Building from Cases: Opportunities and Challenges, in: Academy of Management Journal, Vol. 50, S. 25-32.
- Perkins, Lesley, David Shilbury und Gael McDonald (2009), Board Involvement in Strategy: Advancing the Governance of Sport Organizations, in: Journal of Sport Management, Vol. 23, S. 245-277.
- Ferreira, Lourdes D. und Kenneth A. Merchant (1992), Field Research in Management Accounting and Control: A Review and Evaluation, in: Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 5, No. 4, S. 3-34.
- Fleßa, Steffen (2009), Betriebswirtschaftslehre der Nonprofit-Organisationen – Proprium einer speziellen BWL, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP), 61. Jg., Heft 1, S. 1-21.
- Fuchs, Rainer (2010), Die gemeinnützige GmbH – Eine Alternative zum eingetragenen Verein oder zur Stiftung?, hrsg. v. DATEV eG, Nürnberg.
- Genios (2017), Wirtschaftsdatenbank – Firmeninformationen – Firmenprofile, www.genios.de.
- Gräwe, Daniel (2013), Zur Notwendigkeit und Ausgestaltung von Nonprofit Governance-Systemen, in: Zeitschrift für Stiftungs- und Vereinswesen (ZStV), 11. Jg., Heft 3, S. 81-90.
- Haas, Max (2000), Anreizsysteme für Führungskräfte in Nonprofit-Organisationen – Die Sicht der Principal-Agent-Theorie, in: Nonprofit-Organisationen im Wandel, hrsg. v. Reinbert Schauer, Ernst-Bernd Blümle und Dieter Witt, Linz, S. 73-85.
- Hair, Joseph F., Mary Wolfinbarger Celsi, Arthur H. Money, Philip Samouel und Michael J. Page (2011), Essentials of Business Research Methods, 2. ed, Armonk–New York–London.
- Hartnick, Susanne (2007), Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen – Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und den USA, hrsg. v. Max-Planck-Institut für ausländisches und internationales Privatrecht, Tübingen.
- Harwood, Tracy G. und Tony Garry (2003), An Overview of Content Analysis, in: The Marketing Review, Vol. 3, No. 4, S. 479-498.
- Helmlig, Bernd, Marc Jegers und Irvine Lapsley (2004), Challenges in Managing Nonprofit Organizations: A Research Overview, in: Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, Vol. 15, No. 2, S. 101-116.
- Helmig, Bernd und Silke Michalski (2008), Stellenwert und Schwerpunkte der Nonprofit-Forschung in der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre: Ein Vergleich deutscher und US-amerikanischer Forschungsbeiträge, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (ZfB), Special Issue 3: Corporate Social Responsibility, Wiesbaden, S. 23-55.
- Homburg, Christian (2007), Betriebswirtschaftslehre als empirische Wissenschaft – Bestandsaufnahme und Empfehlungen, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (zfbf), 59. Jg., Sonderheft 56, S. 27-60.
- Hoppen, Christian (2010), § 18 Rechnungslegung, in: Handbuch der Gemeinnützigkeit, hrsg. v. Stephan Schauhoff, 3. Aufl., München, S. 1031-1090.
- Horcher, Georg (2011), Strukturen und Rahmenbedingungen der Sozialwirtschaft oder Sozialen Ökonomie, in: Management und Systementwicklung in der Sozialen Arbeit, hrsg. v. Agnès Fritze, Bernd Maelicke und Beat Uebelhart, Baden-Baden, S. 48-73.
- Intemann, Jens (2009), § 193 AO – Zulässigkeit einer Außenprüfung, in: Abgabenordnung – Kommentar, hrsg. v. Armin Pahlke und Ulrich König, 2. Aufl., München.
- Jauch, Lawrence R., Richard N. Osborn und Thomas N. Martin (1980), Structured Content Analysis of Cases: A Complementary Method for Organizational Research, in: Academy of Management Review, Vol. 5, S. 517-525.
- Jungen, André (1999), Erfolgsorientierte Führung und Überwachung in nordrhein-westfälischen Studentenwerken, Baden-Baden.
- Köster, Martina (2014), Prüfungen und Kontrollen bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften – Eine empirische Untersuchung zur Anerkennung und Sicherstellung des Gemeinnützigenstatus, Köln.
- Krause, Nils und Daniel Gräwe (2011), Die Übertragung von Corporate-Governance-Modellen auf Nonprofit-Organisationen, in: Zeitschrift für Corporate Governance (ZCG), 6. Jg., S. 172-178.
- Krippendorff, Klaus (2004), Content Analysis – An Introduction to its Methodology, 2. ed., Thousand Oaks.

Zum Stand von externen Prüfungen und internen Kontrollmechanismen

- Lamnek, Siegfried (2002), Qualitative Interviews, in: Qualitative Forschung, hrsg. v. Eckhard König und Peter Zedler, 2. Aufl., Weinheim, S. 157-193.
- Lamnek, Siegfried (2010), Qualitative Sozialforschung, 5. Aufl., Weinheim.
- Lillis, Anne M. und Julia Mundy (2005), Cross-Sectional Field Studies in Management Accounting Research – Closing the Gaps between Surveys and Case Studies, in: Journal of Management Accounting Research, Vol. 17, S. 119-141.
- Lück, Nina (2010), Der Corporate Governance Kodex für alle? – Ein Modell mit Zukunft am Beispiel der gemeinnützigen Stiftung des Privatrechts, in: Jahrbuch für Wirtschaftsprüfung, Interne Revision und Unternehmensberatung 2010, hrsg. v. Wolfgang Lück, München, S. 28-40.
- Lück, Wolfgang (1997), Internes Überwachungssystem (IÜS), Organisatorische Sicherungsmaßnahmen – Kontrolle – Prüfung, in: Die Steuerberatung (StBg), 40. Jg., Heft 9, S. 424-431.
- Maßmann, Jens (2003), Nonprofits – Analyse, Entwicklung und Rechtspolitik, Frankfurt am Main.
- Maßmann, Jens (2005), Zum Verhalten in Nonprofit-Organisationen, in: Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, hrsg. v. Klaus J. Hopt, Thomas von Hippel und Rainer Walz, Tübingen 2005, S. 65-85.
- Meier, Norbert (1986), Die Prüfung der „materiellen Satzungsmäßigkeit“ eines gemeinnützigen Vereins – neues Aufgabengebiet für den Außenprüfer?, in: Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 26. Jg., Heft 8, S. 186-187.
- Miles, Matthew B. und A. Michael Huberman (1994), Qualitative Data Analysis – An Expanded Sourcebook, 2. ed., Thousand Oaks.
- Neumann, Sven (2005), Non Profit Organisationen unter Druck – eine Analyse des Anpassungsverhaltens von Organisationen des Gesundheitswesens und der Sozialen Dienste in der Freien Wohlfahrtspflege, München-Mering.
- O'Regan, Katherine und Sharon M. Oster (2005), Does the Structure and Composition of the Board Matter? The Case of Nonprofit Organizations, in: The Journal of Law, Economics, & Organization, Vol. 21, S. 205-227.
- Olson, David E. (2000), Agency Theory in the Not-For-Profit Sector: Its Role at Independent Colleges, in: Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, Vol. 29, S. 280-296.
- Priller, Eckhard und Annette Zimmer (2001), Der Dritte Sektor: Wachstum und Wandel, Gütersloh.
- Reiffs, Hans (1991), Außenprüfung bei gemeinnützigen Vereinen, in: Die steuerliche Betriebsprüfung (StBp), 31. Jg., Heft 9, S. 205-210.
- Roth, Hans-Peter (2011), Anwendungsprobleme der gesetzlichen Mustersatzung in der Anlage 1 zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO, in: Steuerberater Woche (StBW), o. Jg., Heft 9, S. 413-418.
- Sachße, Christoph (2001), Stufen der Gemeinwohlförderlichkeit: Bürgerschaftliche Organisationen und Steuerprivileg, Gütersloh.
- Salamon, Lester M. und Helmut K. Anheier (1999), Der Dritte Sektor – Aktuelle internationale Trends, Eine Zusammenfassung, Gütersloh.
- Scandura, Terri A. und Ethlyn A. Williams (2000), Research Methodology in Management: Current Practices, Trends and Implications for Future Research, in: Academy of Management Journal, Vol. 43, S. 1248-1264.
- Schaefer, Christina und Ludwig Theuvsen (2008), Public Corporate Governance: Rahmenbedingungen, Instrumente, Wirkungen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen (ZögU), Beiheft 36, S. 7-15.
- Schröder, Andreas (2009), Professionalisierung und Nonprofit Leadership, in: Leadership in sozialen Organisationen, hrsg. v. Johannes Eurich und Alexander Brink, Wiesbaden, S. 141-158.
- Schulze, Marion (1997), Profit in der Nonprofit-Organisation – Ein betriebswirtschaftlicher Ansatz zur Klärung der Definitionsdiskussion, Wiesbaden.
- Schwarz, Peter, Robert Purtschert, Charles Giroud und Reinbert Schauer (2005), Das Freiburger Management-Modell für Nonprofit-Organisationen (NPO), 5. Aufl., Bern-Stuttgart-Wien.
- Seep, Bernd und Elmar D. Konrad (2005), Gründen im Dritten Sektor – die Option der gGmbH als Non-Profit-Rechtsform, in: Aspekte erfolgreicher Unternehmensgründungen, Hinweise, Vorgehen, Empfehlungen, hrsg. v. Elmar D. Konrad, Münster, S. 137-151.
- Seer, Roman (2013), Vor § 193, in: Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung – Kommentar zur AO und FGO (ohne Steuerstrafrecht), hrsg. v. Klaus Tipke und Heinrich Wilhelm Kruse, (Loseblattsammlung, Stand: 134. EL, Oktober 2013), Köln 2013.
- Selbig, Sabine (2006), Fördern und Finanzkontrolle gemeinnütziger Organisationen in Großbritannien und Deutschland, Tübingen.
- Silverman, David (2006), Interpreting Qualitative Data – Methods for Analyzing Talk, Text and Interaction, 3. ed., Los Angeles.
- Sprengel, Rainer (2004), Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG): Renaissance einer Organisationsform für bürgerschaftliches Engagement?, Opusculum Nr. 15, Berlin.
- Sprengel, Rainer (2007), Die gemeinnützige Aktiengesellschaft (gAG) in Deutschland im Spannungsfeld von Bürgerschaftlichem Engagement und Markt, in: Nonprofit-Organisationen und Märkte, hrsg. v. Bernd Helmig, Robert Purtschert, Reinbert Schauer und Dieter Witt, Wiesbaden, S. 167-179.

- Trapp, Rouven, Klaus Berding und Andreas Hoffjan (2013), Delegation zwischen Haupt- und Ehrenamt – Corporate Governance in Sportverbänden, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft (2013), ZfB-Special Issue 2/2013, S. 123-148.
- United Nations (UN) – Department of Economic and Social Affairs Statistics Division (2003), Handbook on Non-Profit Institutions in the System of National Accounts, Studies in Methods Series F., No. 91 – Handbook of National Accounting, New York.
- Vilain, Michael (2006), Finanzierungslehre für Nonprofit-Organisationen – Zwischen Auftrag und ökonomischer Notwendigkeit, Wiesbaden.
- Von Hippel, Thomas (2005), Typologie der Nonprofit-Organisationen, in: Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, hrsg. v. Klaus J. Hopt, Thomas von Hippel und Rainer W. Walz, Tübingen, S. 87-102.
- Von Holt, Thomas und Christian Koch (2009), Nonprofit Governance in der Wohlfahrtspflege – zeitgemäße Strukturen am Beispiel der gemeinnützigen GmbH, in: Deutsches Steuerrecht (DStR), 47. Jg., Heft 48, S. 2492-2495.
- Weide, Gonn, Andreas Hoffjan, Pascal Nevries und Rouven Trapp (2011), Organisatorisch-personelle Auswirkungen einer Integration des Rechnungswesens – eine empirische Analyse, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung (zfbf), 63. Jg., S. 63-86.
- Weidmann, Christina und Ralf Kohlhepp (2014), Die gemeinnützige GmbH – Errichtung, Geschäftstätigkeit und Besteuerung einer gGmbH, 3. Aufl., Wiesbaden.
- Wilke, Burkhard (2010), Kontrollinstanz im Spendewesen – Vom Sinn der Qualitätsüberwachung, in: DZI-Spenden-Almanach 2010/11, hrsg. v. Deutschen Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI), Berlin, S. 42-55.
- Wotschofsky, Stefan und Joachim Mairock (2002), Rechnungslegung von Non-Profit-Organisationen, in: Betrieb und Wirtschaft (BuW), 56. Jg., Heft 23, S. 972-975.
- Yin, Robert K. (2003), Case study research – Designs and methods, 3. ed., Thousand Oaks.
- Zimmer, Annette (1997), Stand und Perspektiven der Nonprofit-Forschung, in: Der Nonprofit Sektor im Aufwind, hrsg. v. Reinbert Schauer, Helmut K. Anheier und Ernst-Bernd Blümle, Linz, S. 63-88.