

Rechnungslegung als Informations- und Kontrollinstrument für Spender

Ein potenzieller Spender wird u. a. über Fernsehsendungen, Zeitungsanzeigen, Plakate, Mailings oder persönlichen Kontakt auf das Erfordernis einer Spende aufmerksam gemacht. Diese Reize lösen bei ihm vielfach einen Entscheidungsprozess aus, im Rahmen dessen der potenzielle Spender zu entscheiden hat, ob er spendet oder nicht spendet. Darüber hinaus hat er regelmäßig zu entscheiden, an wen, wie viel und wann er spendet.

Im Anschluss an seine Spende verlangt der Spender regelmäßig Rechenschaft über die Verwendung der überlassenen Mittel. Da er seine Mittel endgültig und nicht als Anlage geben hat, ist insoweit sein unmittelbares Interesse an Rechenschaft im Grunde sogar stärker als bei einem Investor einer Kapitalgesellschaft (vgl. Lutter, in: Betriebs-Berater, 1988, S. 492).

Im Ergebnis benötigen Spender für ihren Entscheidungsprozess und zur Rechenschaft Informationen über spendensammelnde Organisationen. Als Beispiele für ihre Informationsbedürfnisse können Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ sowie Informationen über satzungsmäßige Leistungen und die damit erzielten Wirkungen genannt werden. Auch können für Spender Informationen über implementierte Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung und Veruntreuung von Spenden relevant sein.

Als Informationsquellen stehen Spendern verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung: Zum einen können sie auf vorhandenes Wissen zurückgreifen. Hierzu zählen der Bekanntheitsgrad einzelner Organisationen sowie die eigene Einstellung zum Spendenwesen, in der sich letztlich ihre Erfahrung im Umgang mit spendensammelnden Organisationen manifestiert. Zum anderen bieten sich ihnen die Möglichkeiten, zusätzliche Informationen von externer Seite aufzunehmen, indem sie entweder aktiv Informationen beschaffen (z. B. Recherche im Internet) oder unbeabsichtigt mit In-

formationen konfrontiert werden (z. B. Berichterstattung in den Medien) (vgl. Schneider, Die Akquisition von Spenden als eine Herausforderung für das Marketing, Berlin 1996, S. 114).

Auch die Rechnungslegung einer spendensammelnden Organisation kann den Spendern als eine Informationsquelle dienen. Unter Rechnungslegung ist dabei die zusammenfassende zahlenmäßige Abbildung des gesamten wirtschaftlichen Geschehens einer Organisation in einer Periode zu verstehen (vgl. Pellens, in: Köhler/Küpper/Pfingsten (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1546). Zudem zählen zur Rechnungslegung auch ergänzende Angaben und Erläuterungen, die zum Verständnis der zahlenmäßigen Abbildung und zur weitergehenden Rechenschaft notwendig sind (vgl. Leffson, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987, S. 64, 78; Schneider, Betriebswirtschaftslehre Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München, Wien 1997, S. 6).

Überwiegend treten spendensammelnde Organisationen in Deutschland in der Rechtsform des eingetragenen Vereins. Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins gelten in Deutschland die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB). Zur Rechnungslegung von spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins findet sich lediglich im Bereich des Vereinsrecht in § 27 Abs. 3 BGB ein Verweis auf die für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664-670 BGB, wonach der Vorstand des Vereins gemäß § 666 BGB verpflichtet ist, gegenüber den Mitgliedern Rechenschaft über die Geschäftsführung abzulegen (vgl. Galli, in: Deutsches Steuerrecht 1998, S. 263).

Hinsichtlich der zeitlichen Abstände, in denen diese Rechenschaft zu erfolgen hat, ergibt sich aus dem Auftragsrecht, dass der Vorstand grundsätzlich erst mit Beendigung seiner Vorstandstätigkeit, also möglicherweise erst nach Ablauf vieler Jahre, Rechenschaft ablegen muss (vgl. Ikels, Die Rechnungslegung gemäß § 259 Abs. 1 BGB, Hamburg 1976, S. 263). Nur auf Anfrage und nur in einer Mitgliederversammlung hätte der Vorstand die Mitglieder zu informieren; außerhalb der Mitgliederversammlung ist der Vorstand grundsätzlich nicht verpflichtet, Auskünfte über den Stand der Geschäfte und andere Vereinsangelegenheiten zu erteilen (vgl. Galli, in: Deutsches Steuerrecht 1998, S. 263). Allgemein interpretiert das Schrifttum die Pflicht, Rechenschaft abzulegen, jedoch als Pflicht zur periodischen Rechnungslegung, d.h. zu einer am Kalenderjahr orientierten Rechnungslegung (vgl. Lutter, in: BetriebsBerater, 1988, S. 491).

Der Umfang der Rechnungslegung erstreckt sich entsprechend § 259 Abs. 1 BGB auf eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen- und Ausgaben. Somit müssen eingetragene Vereine lediglich eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung aufstellen. Vorschriften zur Form der Einnahmen- und Ausgabenrechnung bestehen nicht. Sie muss lediglich geordnet sein, d.h. die Einnahmen- und Ausgabenrechnung muss eine Übersicht und den Nachvollzug des Ergebnisses ohne Einbeziehung eines Sachverständigen erlauben (vgl. Orth, in: von Campenhausen (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, § 37, Rn. 311). Darüber hinaus ist der Vorstand des Vereins verpflichtet, in gewissen Abständen oder nach Anforderung der Vereinsmitglieder ein Vermögensbestandsverzeichnis gemäß § 260 Abs. 1 BGB vorzulegen (vgl. Jahn, Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, Aachen 2009, S. 38). Zur Form der Vermögensrechnung finden sich im BGB jedoch keine Vorschriften.

Auf Basis der Vorschriften des BGB sind keine weiteren Rechnungslegungsinstrumente wie Bilanz oder GuV, noch ein weitgehender Geschäftsbericht über die Lage der spendensammelnden Organisation in der abgelaufenen Periode vorzulegen. Darüber hinaus kennt das BGB keine Prüfungs- und Publizitätsvorschriften (vgl. Lutter, in: Betriebs-Berater, 1988, S. 491)

Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins sind handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften regelmäßig nicht verpflichtend anzuwenden, da sie grundsätzlich nicht die Kaufmannseigenschaft der §§ 1, 2 und 3 HGB erfüllen (vgl. Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., München 2009, Kap. B, Rn 19). Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften müssen jedoch dann von spendensammelnden Organisationen verpflichtend angewendet werden, wenn

- sie entweder Kaufleute kraft Gewerbebetriebs sind oder durch Eintragung Kaufmannseigenschaft erlangt haben,
- sie aufgrund branchenbezogener Regelungen in Spezialvorschriften dazu verpflichtet sind oder
- sie wegen Überschreitens der Schwellenwerte in § 141 AO dazu verpflichtet sind (vgl. hierzu im Detail Wallenhorst, in: Troll/Wallenhorst/Halaczinsky (Hrsg.), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., München 2009, Kap. B, Rn 19ff.

Die Verpflichtung zur Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften besteht dabei nur für den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung und nicht für den übrigen Bereich des eingetragenen Vereins bzw. diesen insgesamt (vgl. Hoppen, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., München 2005, § 18, Rn. 5 und 7). Dennoch wendet eine Vielzahl spendensammelnder Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins freiwillig handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften für die Organisation insgesamt an.

Einige dieser Organisationen beachten die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften (§§ 238 bis 263 HGB) und erstellen in diesem Zusammenhang eine Bilanz sowie eine Gewinn- und Verlustrechnung. Andere Organisationen wenden zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB an (§§ 264 bis 289 HGB) und erweitern in diesem Zusammenhang den Jahresabschluss um einen Anhang und erstellen ggf. einen Lagebericht

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften wurden für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt. So bestehen für Rechnungslegungsfragen, die vor allem spendensammelnde Organisationen betreffen, keine Einzelvorschriften im HGB. Als Beispiele können hier die Bilanzierung von Spenden sowie die Gliederung der GuV einer spendensammelnden Organisation genannt werden. Auch das Schrifttum hat sich solchen Fragestellungen bisher kaum angenommen. Das Ziel des Lehrstuhls für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung der Georg-August-Universität Göttingen ist es somit, einen Beitrag zu Klärung dieser Fragestellung zu leisten.

Vor allem in der Vergangenheit wurden vielfach zwar eine Bilanz, eine Gewinn- und Verlustrechnung, ein Anhang sowie ein Lagebericht durch spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des Vereins aufgestellt, diese jedoch gegenüber den Spendern häufig nicht veröffentlicht. Auch wurde häufig kein Geschäftsbericht veröffentlicht, der neben diesen Rechnungslegungsinstrumenten z. B. Informationen über erbrachte satzungsmäßige Leistungen und damit erzielte Wirkungen beinhaltet.

Vor dem Hintergrund einer unzureichenden Veröffentlichung von Rechnungslegungsinformationen zeichnet PricewaterhouseCoopers (PwC) seit 2005 deutsche spendensammelnde Organisationen für eine qualitativ hochwertige Rechnungslegung mit dem Transparenzpreis aus. PricewaterhouseCoopers (PwC) hat gemeinsam mit dem Lehrstuhl für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung der Georg-August-Universität Göttingen einen Kriterienkatalog entwickelt, der speziell auf die Beurteilung der Rechnungslegung von Spendenorganisationen zugeschnitten ist. Der Katalog wird

jährlich überarbeitet und aktualisiert. Weitere Informationen können auf der Homepage von PwC abgerufen werden.

Dipl.-Ök. Jan Simon Busse ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter bei der Prof. Dr. Jörg-Markus Hitz, Professor für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung Wirtschaftswissenschaftliche Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen. Zu seinen Schwerpunkten zählen Rechnungslegung, Prüfung und Corporate Governance von Nonprofit-Organisationen.

Kontakt: jan-simon.busse@wiwi.uni-goettingen.de