

Jan Simon Busse

RECHNUNGSLEGUNG SPENDENSAMMELNDER ORGANISATIONEN IN DEUTSCHLAND

1. Auflage

Stiftung

Verein

Organisationen

GuV vom 01.01.01 bis zum 31.12.01		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	360.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-300.000
3	Verwaltungsaufwendungen	-30.000
4	Werbeaufwendungen	-30.000
5	Ergebnis des ideellen Bereichs	0
6	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	80.000
7	Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	-50.000
	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	30.000
	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.000
	Ergebnis des Finanzbereichs	20.000
	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	50.000
	Einstellung in noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	-50.000



Cuvillier Verlag Göttingen
Internationaler wissenschaftlicher Fachverlag

**Rechnungslegung
spendensammelnder Organisationen
in Deutschland**

Dr. Jan Simon Busse

Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen in Deutschland

Dissertation

zur Erlangung des wirtschaftswissenschaftlichen Doktorgrades der
Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Göttingen

vorgelegt von

Jan Simon Busse

aus Bünde

Göttingen, 2010

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.

1. Aufl. - Göttingen : Cuvillier, 2010
Zugl.: Göttingen, Univ., Diss., 2010

978-3-86955-463-1

Erstgutachter: Prof. Dr. Lothar Schruff

Zweitgutachter: Prof. Dr. Helmut Brede

Tag der mündlichen Prüfung: 20. Juli 2010

© CUVILLIER VERLAG, Göttingen 2010

Nonnenstieg 8, 37075 Göttingen

Telefon: 0551-54724-0

Telefax: 0551-54724-21

www.cuvillier.de

Alle Rechte vorbehalten. Ohne ausdrückliche Genehmigung des Verlages ist es nicht gestattet, das Buch oder Teile daraus auf fotomechanischem Weg (Fotokopie, Mikrokopie) zu vervielfältigen.

1. Auflage, 2010

Gedruckt auf säurefreiem Papier

978-3-86955-463-1

Vorwort

Die vorliegende Arbeit entstand während meiner Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Professur für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung der Georg-August-Universität Göttingen und wurde im Juli 2010 von der Wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Georg-August-Universität Göttingen als Dissertation angenommen.

Danken möchte ich an dieser Stelle allen, die auf die eine oder andere Weise zum Gelingen der Arbeit beigetragen haben.

Mein herzlicher Dank gilt zunächst meinem verehrten Doktorvater und akademischen Lehrer Herrn Prof. Dr. Lothar Schruff für die Betreuung der Arbeit sowie für die fachliche und persönliche Unterstützung. Herrn Prof. em. Dr. Helmut Brede danke ich für die zügige Erstellung des Zweitgutachtens und für seine freundlich gegebenen Anregungen. Für die Übernahme der Aufgabe des Drittprüfers bei der Disputation danke ich Herrn Prof. Dr. Jörg-Markus Hitz.

Mein besonderer Dank gebührt Herrn Oliver Heieck, Frau Nicole Susanne Roschker und Herrn Hans Wagener von PricewaterhouseCoopers (PwC), die diese Arbeit durch ihre Unterstützung im Rahmen des PwC-Projektes „Transparenzpreis“ erst ermöglichten.

Meinen Kolleginnen und Kollegen an der Professur für Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung danke ich für die freundliche Zusammenarbeit und die fachlichen Diskussionen. Mein Dank gilt Frau Anne-Lise Eriksen, Herrn Tobias Gohla, Herrn Heinz-Wilhelm Lefhalm, Herrn Nico Lehmann, Herrn Philipp Löw und Herrn Jens Wellbrock. Herrn Dr. Michael Paarz danke ich besonders für die fachliche Beratung, die mich oft einen entscheidenden Schritt weitergebracht hat.

Von ganzem Herzen möchte ich meiner Familie für den steten Rückhalt und meinen Freunden für ihre Ermutigung und Zusprache danken.

Göttingen, im August 2010

Jan Simon Busse

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	VII
Abbildungsverzeichnis.....	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII
1. Einleitung.....	1
1.1 Problemstellung.....	1
1.2 Zielsetzung der Untersuchung.....	4
1.3 Aufbau der Untersuchung.....	6
2. Spendensammelnde Organisationen in Deutschland.....	9
2.1 Definition und theoretische Grundlagen spendensammelnder Organisationen.....	9
2.1.1 Definition des Begriffs der spendensammelnden Organisation... 9	
2.1.2 Erklärungsansätze für die Existenz spendensammelnder Organisationen.....	10
2.1.3 Erklärungsansätze für die Gründung spendensammelnder Organisationen.....	14
2.2 Ermittlung konstitutiver Merkmale spendensammelnder Organisationen.....	15
2.3 Ziele spendensammelnder Organisationen.....	18
2.4 Steuerliche Gemeinnützigkeit spendensammelnder Organisationen.....	21
2.4.1 Begriff der steuerlichen Gemeinnützigkeit.....	21
2.4.2 Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit.....	22
2.4.2.1 Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke.....	22
2.4.2.2 Unmittelbarkeit, Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit der Zweckverfolgung.....	23
2.4.2.3 Anforderungen an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung sowie der Grundsatz der Vermögensbindung.....	32

2.4.3 Vorteile der steuerlichen Gemeinnützigkeit.....	34
2.4.3.1 Steuerbegünstigungen.....	34
2.4.3.2 Außersteuerliche Vorteile.....	38
2.5 Rechtsformen spendensammelnder Organisationen.....	39
2.5.1 Rechtsformen spendensammelnder Organisationen in Deutschland.....	39
2.5.2 Rechtsform des Vereins.....	41
2.5.2.1 Erscheinungsformen des Vereins.....	41
2.5.2.2 Rechtsfähiger und nichtrechtsfähiger nichtwirtschaftlicher Verein.....	43
2.5.3 Rechtsform der Stiftung.....	46
2.5.3.1 Begriff und Wesensmerkmale der Stiftung.....	46
2.5.3.2 Erscheinungsformen der Stiftung.....	48
2.5.3.3 Rechtsfähige Stiftung des Privatrechts.....	52
2.5.3.4 Nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts.....	54
2.6 Leistungen und Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen.....	56
2.6.1 Kennzeichen der Leistungen spendensammelnder Organisationen.....	56
2.6.2 Ermittlung der Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen.....	60
2.7 Finanzierung spendensammelnder Organisationen.....	61
2.7.1 Mögliche Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen.....	61
2.7.2 Empirische Ergebnisse hinsichtlich der Bedeutung einzelner Finanzierungsquellen für spendensammelnde Organisationen.....	66
2.8 Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen.....	67
2.9 Bildung eines Teilgebiets spendensammelnder Organisationen und Einordnung in den Bereich der Non-Profit-Organisationen.....	70
2.9.1 Bildung eines Teilgebiets spendensammelnder Organisationen als Gegenstand der Untersuchung.....	70
2.9.2 Einordnung des Teilgebiets spendensammelnder Organ- isationen in den Bereich der Non-Profit-Organisationen.....	73

3. Anforderungen an die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender.....	79
3.1 Begriff und Zwecke der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen.....	79
3.2 Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen.....	83
3.2.1 Ermittlung der wesentlichen Stakeholder.....	83
3.2.2 Organisationsstrategische Relevanz der einzelnen Stakeholder.....	89
3.2.3 Ermittlung der Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen.....	93
3.3 Informationsbedürfnisse der Spender.....	95
3.3.1 Informationen als Grundlage für die Spendenentscheidung und zur Beurteilung der Entscheidungsträger.....	95
3.3.2 Ansätze zur Bestimmung der Informationsbedürfnisse von Spendern.....	100
3.3.3 Ableitung von Informationsbedürfnissen der Spender auf normativ-deduktiver Basis.....	102
3.3.4 Ergebnisse empirischer Studien zu den Informationsbedürfnissen der Spender.....	110
3.4 Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender.....	116
3.4.1 Grundlagen der Entwicklung von Anforderungen.....	116
3.4.2 Informationsrelevanz.....	118
3.4.3 Verständlichkeit und Klarheit.....	120
3.4.4 Wesentlichkeit.....	122
3.4.5 Verlässlichkeit.....	123
3.4.6 Vergleichbarkeit.....	126
3.4.7 Zeitnähe.....	128
3.5 Zwischenergebnis.....	130

4. Gesetzliche Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in Deutschland.....	133
4.1 Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins.....	133
4.1.1 Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches.....	133
4.1.2 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften.....	134
4.2 Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts.....	137
4.2.1 Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches und der Landesstiftungsgesetze.....	137
4.2.2 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften.....	141
4.3 Beurteilung der Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund der entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen.....	143
5. Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen auf Basis handelsrechtlicher Vorschriften.....	149
5.1 Praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen.....	149
5.2 Diskussion ausgewählter Bilanzierungsfragen spendensammelnder Organisationen.....	154
5.2.1 Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung als Informationsinstrument für Spender.....	154
5.2.2 Bilanzielle Behandlung von Spenden.....	156
5.2.2.1. Spenden als zivilrechtliche Schenkung.....	156
5.2.2.2. Einordnung von Spendenformen in die zivilrechtlichen Schenkungsformen.....	157
5.2.2.3. Bilanzielle Behandlung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung.....	162
5.2.2.4. Bilanzielle Behandlung von Auflagenspenden.....	171
5.2.2.5. Umstellung von der Erfolgswirksamkeit von Spenden im Zugangszeitpunkt auf die Erfolgswirksamkeit von Spenden im Verwendungszeitpunkt.....	175

5.2.3	Bilanzielle Behandlung von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich.....	176
5.2.4	Reihenfolge der Verwendung der unterschiedlichen Einnahmearten zur Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs.....	179
5.2.5	Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern.....	185
5.2.5.1.	Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern.....	185
5.2.5.2.	Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Leistungsempfängern.....	192
5.3	Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen.....	195
5.3.1	Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz spendensammelnder Organisationen.....	195
5.3.1.1.	Notwendigkeit der Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz.....	195
5.3.1.2.	Gliederung der Aktivseite.....	196
5.3.1.3.	Gliederung der Passivseite.....	200
5.3.2	Notwendigkeit der Entwicklung eines Gliederungskonzepts für die Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen.....	201
5.3.3	Entwicklung eines Gliederungskonzepts für die Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen...	205
5.3.3.1	Grundlage und Struktur des Gliederungskonzepts...	205
5.3.3.2	Ergebnis des ideellen Bereichs.....	211
5.3.3.3	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs.....	218
5.3.3.4	Ergebnis des Finanzbereichs.....	221
5.3.3.5	Steueraufkommen und Jahresergebnis.....	224
5.4	Ausgestaltung des Anhangs spendensammelnder Organisationen..	226
5.4.1	Aufgaben, Rechtsgrundlagen und Struktur des Anhangs.....	226
5.4.2	Wesentliche Pflicht- und Wahlpflichtangaben des Anhangs aus Sicht der Spender.....	231
5.4.3	Freiwillige Anhangangaben aus Sicht der Spender.....	234

5.5	Ausgestaltung des Lageberichts spendensammelnder Organisationen.....	236
5.5.1	Aufgaben, Rechtsgrundlagen und Inhalt des Lageberichts....	236
5.5.2	Bericht über die Darstellung und die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage der spendensammelnden Organisation.....	242
5.5.2.1	Definition der Begriffe des Geschäftsverlaufs und der Lage.....	242
5.5.2.2	Wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen.....	244
5.5.2.3	Bereich der Mittelherkunft.....	245
5.5.2.4	Bereich der satzungsmäßigen Arbeit.....	246
5.5.2.5	Verwaltungs- und Werbebereich.....	250
5.5.2.6	Wirtschaftlicher- und Finanzbereich.....	252
5.5.2.7	Personalbereich.....	253
5.5.3	Bericht über die voraussichtliche Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken der spendensammelnden Organisation.....	254
5.5.4	Nachtragsbericht der spendensammelnden Organisation.....	259
6.	Veröffentlichung von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen.....	261
7.	Thesenförmige Zusammenfassung.....	271
	Anhang.....	283
	Literaturverzeichnis.....	291

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Unterteilung des Bereichs der wirtschaftlichen Betätigung.....	25
Abbildung 2: Steuervergünstigungen gemeinnütziger Organisationen.....	34
Abbildung 3: Erscheinungsformen von Vereinen.....	42
Abbildung 4: Stiftungsformen.....	49
Abbildung 5: Ressourcenfluss bei spendensammelnden Organisationen.....	58
Abbildung 6: Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen.....	66
Abbildung 7: Gesamteinnahmen des ideellen Bereichs aufgliedert nach Arten.....	67
Abbildung 8: Merkmale und Merkmalsausprägungen des Bereichs spendensammelnder Organisationen.....	70
Abbildung 9: Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen.....	72
Abbildung 10: Prozessstufen der Rechnungslegung.....	80
Abbildung 11: Informationsfunktion der Rechnungslegung.....	82
Abbildung 12: Wesentliche Stakeholdergruppen spendensammelnder Organisationen.....	89
Abbildung 13: Kategorisierung der Stakeholdergruppen.....	90
Abbildung 14: Elemente der Spendenentscheidung.....	96
Abbildung 15: Informationsbedürfnisse von Spendern nach HYNDMAN.....	111

Abbildung 16: Informationsbedürfnisse von Spendern nach SEVILLE.....	114
Abbildung 17: Anforderung an eine informationsorientierte Rechnungslegung.....	129
Abbildung 18: Rechnungslegungsvorschriften von Stiftungen des Privatrechts	139
Abbildung 19: Praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungs- vorschriften für spendensammelnde Organisationen.....	150
Abbildung 20: Zivilrechtliche Einordnung von Spendenformen.....	159
Abbildung 21: Merkmale der Alternativen zur Aufwandsdeckung im ideellen Bereich.....	180
Abbildung 22: Zweiseitig verpflichtender Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Kooperationspartner.....	186
Abbildung 23: Einseitig verpflichtender Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Leistungsempfänger.....	192
Abbildung 24: Gliederungskonzept für die GuV von Spendenorganisationen.....	210
Abbildung 25: Gliederungskonzept des ideellen Bereichs.....	212
Abbildung 26: Gliederungskonzept des wirtschaftlichen Bereichs.....	218
Abbildung 27: Gliederungskonzept des Finanzbereichs.....	221
Abbildung 28: Steueraufkommen und Jahresergebnis.....	224
Abbildung 29: Struktur des Anhangs.....	229

Abbildung 30: Mögliche Indikatoren zur Abbildung der satzungsmäßigen Leistungen.....	248
Abbildung 31: Mögliche Indikatoren zur Abbildung der Wirkungen satzungsmäßiger Leistungen.....	249
Abbildung 32: Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der spendensammelnden Organisation.....	263
Abbildung 33: Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Verwaltung“ für die abgelaufene Periode.....	264
Abbildung 34: Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Werbung“ für die abgelaufene Periode.....	265
Abbildung 35: Informationen über die Höhe der Bezüge der Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode.....	266
Abbildung 36: Informationen über mit den in der abgelaufenen Periode durchgeführten satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen.....	266
Abbildung 37: Informationen über Risiken.....	267
Abbildung 38: Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden.....	268
Abbildung 39: Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode.....	268
Abbildung 40: Informationen über geplante satzungsmäßige Leistungen für die nächste Periode.....	269
Abbildung 41: Rechtsformen spendensammelnder Organisationen.....	284

Abbildung 42: Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen.....	284
Abbildung 43: Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen.....	285
Abbildung 44: Gesamteinnahmen des ideellen Bereichs aufgliedert nach Arten.....	286
Abbildung 45: Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften.....	287
Abbildung 46: Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften bzw. zusätzliche Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften.....	288
Abbildung 47: Eignung der Regelungen des HGB für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen.....	289

Abkürzungsverzeichnis

a. A.	anderer Auffassung
Abs.	Absatz
Abt.	Abteilung
ADS	Adler/Düring/Schmaltz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
AG	Aktiengesellschaft
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Aufl.	Auflage
BayStiftG	Bayrisches Stiftungsgesetz
Bd.	Band
Beck Bil-Komm.	Beckscher Bilanzkommentar
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BremStiftG	Bremisches Stiftungsgesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BHO	Bundeshaushaltsordnung
bzw.	beziehungsweise
d. h.	das heißt
DRS	Deutsche Rechnungslegungs Standards
DStR	Deutsches Steuerrecht
DZI	Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen
e. V.	eingetragener Verein
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz

etc.	et cetera
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
evtl.	eventuell
f.	und folgende (Seite)
ff.	und folgende (Seiten)
FGG	Gesetz über die Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit
GewStG	Gewerbsteuergesetz
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrStG	Grundsteuergesetz
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
h. M.	herrschende Meinung
HambStiftG	Hamburgisches Stiftungsgesetz
HDJ	Handbuch des Jahresabschlusses
HFA	Hauptfachausschuss
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
i. d. R.	in der Regel
i. d. S.	in dem Sinne
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. v.	in Höhe von
IASB	International Accounting Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.
IDW RS HFA	IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung des Hauptfachausschusses
IFRS	International Financial Reporting Standards

Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftssteuergesetz
LG	Landgericht
LHO	Landeshaushaltsordnung
LStiftG R-P	Landesstiftungsgesetz Rheinland-Pfalz
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Mio.	Million
Mrd.	Milliarde
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NStiftG	Niedersächsisches Stiftungsgesetz
NV	Nicht veröffentlicht
PBV	Pflege-Buchführungsverordnung
PublG	Publizitätsgesetz
o. ä.	oder ähnliche
Organ.	Organisation
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SächsStiftG	Sächsisches Stiftungsgesetz
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannt
StGB	Strafgesetzbuch
StiftG B-W	Stiftungsgesetz für Baden-Württemberg
StiftG Bln	Berliner Stiftungsgesetz
StiftG Hessen	Hessisches Stiftungsgesetz
StiftG M-V	Stiftungsgesetz des Landes Mecklenburg-Vorpommern
StiftG NRW	Stiftungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen
StiftG Saarl.	Saarländisches Stiftungsgesetz

StiftG Schl.-H.	Stiftungsgesetz für das Land Schleswig-Holstein
StiftGBbg	Stiftungsgesetz für das Land Brandenburg
StPO	Strafprozessordnung
SV	Sportverein
ThürStiftG	Thüringer Stiftungsgesetz
u. a.	unter anderem
u. U.	unter Umständen
Untern.	Unternehmen
UStG	Umsatzsteuergesetz
v.	von
VENRO	Verband Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen e. V.
Vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WpÜG	Wertpapiererwerbs- und Übernahmegesetz
WWF	World Wildlife Fund
z. B.	zum Beispiel

1. Einleitung

1.1 Problemstellung

In Deutschland existieren Institutionen, die ihre Tätigkeit ganz oder teilweise durch die Sammlung von Spenden finanzieren. Allgemein werden solche Institutionen als spendensammelnde Organisationen bezeichnet. Als Beispiele für deutsche Spendenorganisationen können humanitär-karitative Organisationen wie SOS-Kinderdörfer, UNICEF, Welthungerhilfe oder Kindernothilfe genannt werden. Aber auch Umweltschutzorganisationen wie z. B. Greenpeace oder WWF sammeln Spenden und sind somit zu den spendensammelnden Organisationen zu zählen.

Spendensammelnde Organisationen erbringen Leistungen an bestimmte Empfänger, die von staatlichen Institutionen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen nicht oder nur unzureichend produziert werden.¹ Die Aufgaben spendensammelnder Organisationen erstrecken sich darauf, das Handeln von staatlichen Institutionen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen zu stimulieren (z. B. im Bereich des Umweltschutzes), zu korrigieren (z. B. durch die Vertretung der Interessen von Minderheiten wie Ausländern, Behinderten Kranken) und/oder zu ergänzen (z. B. bei Naturkatastrophen).²

Die in Deutschland gegebene Vielfalt an Erscheinungen spendensammelnder Organisationen verdeutlicht die Heterogenität und Komplexität dieses Bereichs. Im Schrifttum fehlen bisher umfassende Untersuchungen über konstitutive Merkmale und Merkmalsausprägungen des Bereichs spendensammelnder Organisationen. In diesem Zusammenhang stellt sich insbesondere die Frage, hinsichtlich welcher konstitutiven Merkmale und Merkmalsausprägungen sich spendensammelnde Organisationen von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen unterscheiden.

Gemäß der Koalitionstheorie³ wird eine spendensammelnde Organisation als eine Koalition aufgefasst, der alle mit der Organisation in Beziehung stehen-

¹ Vgl. Siebart (2006), S. 55; Frey (1998), S. 83.

² Ähnlich Schneider (1995), S. 623; Burens (1989), S. 814ff.; Hüttig (1986), S. 55ff.

³ Vgl. zur Koalitionstheorie grundlegend Cyert/March (1963).

den Individuen, die sog. Stakeholder, angehören.⁴ Diese stellen den Organisationen regelmäßig Ressourcen (z. B. Geld oder Arbeitsleistung) bereit.⁵ Erst mit diesen Ressourcen können spendensammelnde Organisationen ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.⁶ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Stakeholder eine spendensammelnde Organisation aufweist.

Die Stakeholder einer spendensammelnden Organisation benötigen für ihre Entscheidung, inwieweit sie einer spendensammelnden Organisation Ressourcen bereitstellen, und zur Rechenschaft über die Verwendung der überlassenen Ressourcen regelmäßig Informationen über die jeweilige Organisation.⁷ Als Informationsquellen stehen den Stakeholdern allgemein verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung: Zum einen können sie auf vorhandene Informationen zurückgreifen. Hierzu zählt z. B. der Bekanntheitsgrad einzelner Organisationen. Zum anderen bieten sich den Stakeholdern die Möglichkeiten, zusätzliche Informationen von externer Seite aufzunehmen, indem sie entweder aktiv Informationen beschaffen (z. B. Recherche im Internet) oder unbeabsichtigt mit Informationen konfrontiert werden (z. B. Berichterstattung in den Medien).⁸

Auch die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen dient den Stakeholdern als eine Informationsquelle.⁹ Sie sind somit zu den Adressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen zu zählen. Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein.¹⁰ Grundsätzlich sollen dabei alle Adressaten mit ihren Informationsbedürfnissen gleichberechtigt nebeneinander stehen. Eine Befriedigung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Adressaten ist jedoch durch eine eindimensionale Rech-

⁴ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 1225; Raffournier (2000), S. 97; Lange (1989), S. 75. Zwar wurde dieser Ansatz zunächst für erwerbswirtschaftliche Unternehmen im Rahmen der Organisationstheorie entwickelt, kann aber, da er grundsätzlich offen ist, verschiedenste Organisationen und unterschiedliche Zielsysteme abbilden und auch auf spendensammelnde Organisationen übertragen werden (ähnlich Löwe (2003), S. 72; König (1983), S. 14; Sieben/Goetzke (1976), S. 48ff.).

⁵ Vgl. Hartnick (2007), S. 33ff.

⁶ Vgl. analog Schaltegger (1999), S. 6.

⁷ Vgl. Busse/Wellbrock (2008), S. 175; Schneider (1996a), S. 114f.; Dickertmann (1995), S. 14, 18f.; Cooper (1994), S. 46ff.

⁸ Vgl. Schneider (1996a), S. 114.

⁹ Vgl. Cooper (1994), S. 82f.

¹⁰ Vgl. Ballwieser (2006), S. 21.

nungslegung nicht möglich.¹¹ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, welche Stakeholder als Hauptadressat einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland müssen bestimmte Rechnungslegungsvorschriften gesetzlich verpflichtend anwenden.¹² Um beurteilen zu können, ob die aufgrund dieser Vorschriften bereitzustellenden Rechnungslegungsinformationen für den Hauptadressaten nützlich sind, müssen Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten entwickelt werden. Hierzu sind zunächst die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten detailliert zu bestimmen.¹³ Die Bestimmung der Informationsbedürfnisse kann dabei auf normativ-deduktiver und auf empirisch-induktiver Basis erfolgen.¹⁴ Allerdings fehlen im Schrifttum bisher sowohl umfassende normativ-deduktive als auch empirisch-induktive Studien zu den Informationsbedürfnissen der Hauptadressaten.

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für spendensammelnde Organisationen regelmäßig nicht gesetzlich verpflichtend anzuwenden.¹⁵ Dennoch wendet eine Vielzahl spendensammelnder Organisationen diese für die Organisation insgesamt freiwillig an.¹⁶ Allerdings sind handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt worden. Nicht zuletzt aus diesem Grund ergeben sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Auch das Schrifttum hat sich bisher diesen Fragestellungen kaum angenommen. Als Beispiele können insbesondere die bilanzielle Behandlung von Spenden, von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern genannt werden.

¹¹ Vgl. analog Paarz (2007), S. 46; Mujkanovic (2002), S. 24.

¹² Vgl. Busse/Wellbrock (2008), S. 177.

¹³ Ähnlich Paarz (2007), S. 150, Moxter (2003), S. 223.

¹⁴ Vgl. Paarz (2007), S. 150; Krönert (2001), S. 40f.; Kupfernagel (1991), S. 59.

¹⁵ Vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 19.

¹⁶ So etwa Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 813; Busse/Wellbrock (2008), S. 174f.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen. Informationen können für die Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen jedoch nur nützlich sein, sofern diese auch zugänglich sind. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, inwieweit deutsche Spendenorganisationen freiwillig Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen.

1.2 Zielsetzung der Untersuchung

Ein Ziel dieser Untersuchung ist es, Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung zu entwickeln. Hierzu sind zunächst die wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen und ihre organisationsstrategische Relevanz zu ermitteln, um darauf aufbauend die Stakeholder zu bestimmen, die als Hauptadressat der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind.

Für eine Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten ist es erforderlich, die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten detailliert zu bestimmen. Vor dem Hintergrund, dass im Schrifttum hinsichtlich der Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen bisher kaum Beiträge vorhanden sind, geht diese Untersuchung zunächst dieser Fragestellung nach.

Des Weiteren ist in dieser Untersuchung zu klären, inwieweit Rechnungslegungsinformationen, die aufgrund der für deutsche Spendenorganisationen gesetzlich geltenden Vorschriften bereitzustellen sind, den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten genügen.

Bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben sich Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Vor diesem Hintergrund werden in dieser Untersuchung Rechnungslegungsfragen betrachtet, die sich

bei Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben. In diesem Zusammenhang sind die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus der Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung zu beachten, denn nur so kann eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnungslegungsinformationen bereitstellen, die für die Hauptadressaten nützlich sind.

Spendensammelnde Organisationen in Deutschland sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen. Vor diesem Hintergrund wird in dieser Untersuchung ermittelt, inwieweit deutsche Spendenorganisationen freiwillig Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen.

Vor dem Hintergrund der Komplexität und Heterogenität des Untersuchungsbereichs spendensammelnder Organisationen beschränkt sich diese Untersuchung auf ein Teilgebiet spendensammelnder Organisationen. Bei Betrachtung des gesamten Bereichs spendensammelnder Organisationen müsste sonst die Untersuchung auf einem so hohen Abstraktionsniveau konstruiert werden, dass der Transfer von Erkenntnissen auf konkrete Probleme der Praxis nur äußerst schwierig oder sogar unmöglich ist.¹⁷ Somit ist zunächst ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen zu bilden, der dann Gegenstand dieser Untersuchung ist.

1.3 Aufbau der Untersuchung

Die Untersuchung ist wie folgt aufgebaut:

Im Kapitel 2 wird der Bereich spendensammelnder Organisationen analysiert. Nach einer Definition des Begriffs der spendensammelnden Organisation und nach Darstellung der Erklärungsansätze für die Existenz und Gründung spendensammelnder Organisationen in Abschnitt 2.1 werden in Abschnitt 2.2 die konstitutiven Merkmale dieses Bereichs herausgearbeitet. Im Anschluss werden in den Abschnitten 2.3 bis 2.8 die Ausprägungen dieser Merkmale be-

¹⁷ Ähnlich Hasitschka/Hruschka (1982), S. 26.

stimmt und erläutert. Auf Basis dieser Ergebnisse wird im Abschnitt 2.9 durch Kombination von Merkmalsausprägungen ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen gebildet, der Gegenstand dieser Untersuchung ist. Abschließend wird dieses Teilgebiet in den Bereich der Non-Profit-Organisationen eingeordnet.

Das Kapitel 3 entwickelt Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung. Einführend werden in Abschnitt 3.1 die Zwecke der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen herausgearbeitet. Im Abschnitt 3.2 werden die Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ermittelt. Hierzu werden zunächst auf Basis der Ergebnisse des Kapitels 2 die wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen und ihre organisationsstrategische Relevanz ermittelt, um darauf aufbauend die Stakeholder zu bestimmen, die für die Organisation von besonderer Bedeutung und somit als Hauptadressat der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind. Der Abschnitt 3.3 zeigt zunächst auf, für welche Funktionen die Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsinformationen benötigen können. Als Deduktionsgrundlage für die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten werden die Informationsbedürfnisse der Hauptadressaten herausgearbeitet. Darauf aufbauend werden in Abschnitt 3.4 Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten entwickelt.

Im Kapitel 4 werden die für deutsche Spendenorganisationen gesetzlich verpflichtend anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften betrachtet. Zunächst werden in den Abschnitten 4.1 und 4.2 die Rechnungslegungsvorschriften dargestellt. Darauf aufbauend werden in Abschnitt 4.3 diese Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund der entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten beurteilt.

Das Kapitel 5 beschäftigt sich mit der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen auf Basis handelsrechtlicher Vorschriften. Einführend wird in

Abschnitt 5.1 die praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen dargestellt. In Abschnitt 5.2 werden dann ausgewählte Bilanzierungsfragen spendensammelnder Organisationen betrachtet, für die im HGB keine Einzelvorschrift existiert und deren sich das Schrifttum bisher kaum angenommen hat. Im Anschluss wird in Abschnitt 5.3 die Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) fortentwickelt. In den Abschnitten 5.4 und 5.5 wird untersucht, wie ein Anhang und ein Lagebericht spendensammelnder Organisationen bei Anwendung der entsprechenden handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften auszugestalten sind.

In Kapitel 6 wird eine empirische Studie hinsichtlich der Veröffentlichung von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen dargestellt.

Die Untersuchung schließt in Kapitel 7 mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse ab.

2. Spendensammelnde Organisationen in Deutschland

2.1 Definition und theoretische Grundlagen spendensammelnder Organisationen

2.1.1 Definition des Begriffs der spendensammelnden Organisation

In dieser Untersuchung wird eine Institution als spendensammelnde Organisation eingeordnet, wenn es sich bei dieser um eine Organisation handelt, die ihre Tätigkeit zumindest teilweise durch die Sammlung von Spenden finanziert. Im Folgenden sind somit die Begriffe „Spende“ und „Organisation“ zu definieren, um eine Institution sachgerecht als spendensammelnde Organisation einordnen zu können.

Unter einer Spende sind sämtliche Ressourcen (Geld, Sach- und Dienstleistungen) zu verstehen, die freiwillig und ohne äquivalente materielle Gegenleistung gegeben werden.¹⁸ Hinsichtlich des jährlichen Spendenaufkommens in Deutschland liegen verschiedene Zahlen vor. So berechnete die GfK AG Panel Services Deutschland für das Jahr 2008 ein Aufkommen an Geldspenden von 2,16 Mrd. Euro.¹⁹ Das Deutsche Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI) schätzt das Spendenaufkommen für das Jahr 2008 allein für den sozialen Bereich auf 2,35 Mrd. Euro.²⁰

Hinsichtlich der Definition des Begriffs „Organisation“ wird im Schrifttum zwischen einem institutionalen und instrumentalen Organisationsbegriff unterschieden.²¹ Der institutionale Organisationsbegriff bezieht sich auf eine Institution mit bestimmten Eigenschaften; beim instrumentalen Organisationsbegriff geht es um bestimmte Mittel bzw. Instrumente, mit deren Hilfe die Ziele dieser Institution erreicht werden sollen.²² Der Begriff „Organisation“ im Terminus „spendensammelnde Organisation“ basiert dabei auf dem institutionalen Or-

¹⁸ Vgl. Priller/Sommerfeld (2005), S. 8; Heidbüchel (2000), S. 4; Luthe (1997), S. 26; Schneider (1996a), S. 50; Borgmann-Quade (1982), S. 224.

¹⁹ Vgl. Deutscher Spendenrat e. V., Pressemitteilung vom 08. Oktober 2009; abrufbar unter URL: <http://www.spendenrat.de/index.php?id=89,157,0,0,1,0> (abgerufen am 04. November 2009).

²⁰ Vgl. DZI (Hrsg.) (2008), S. 7.

²¹ Vgl. Schanz (1992), S. 1459; Grochla (1978), S. 15.

²² Vgl. Schanz (1992), S. 1459. Ähnlich auch Schwarz (1984), S. 23.

ganisationsbegriff.²³ Danach ist unter einer Organisation ein geplantes, sorgsam aufgebautes und auf spezifische Ziele ausgerichtetes soziales Gebilde zu verstehen.²⁴

2.1.2 Erklärungsansätze für die Existenz spendensammelnder Organisationen

Im Schrifttum wird zur Erklärung der Existenz spendensammelnder Organisationen regelmäßig auf ökonomische Ansätze zurückgegriffen, die die Existenz solcher Organisationen auf das Versagen von Markt und Staat zurückführen.²⁵ Nach diesen Ansätzen können spendensammelnde Organisationen nur deshalb existieren, weil Markt und Staat bestimmte Leistungen nicht oder nur unzureichend produzieren. Demnach wären spendensammelnde Organisationen als ergänzende institutionelle Formen zu Markt und Staat zu betrachten.²⁶ Dieses Ergebnis stimmt jedoch nicht mit der historischen Entwicklung überein.²⁷ Tatsächlich existierten spendensammelnde Organisationen bereits vor erwerbswirtschaftlichen Unternehmen und staatlichen Institutionen heutiger Form.²⁸ Dennoch dient die Erklärung der Existenz spendensammelnder Organisationen mit ökonomischen Ansätzen dazu, Besonderheiten im Vergleich zum Markt und zum Staat darzustellen.²⁹

Die Mehrzahl der von spendensammelnden Organisationen produzierten Leistungen könnten auch durch erwerbswirtschaftliche Unternehmen bereitgestellt

²³ Vgl. analog Löwe (2003), S. 8; Horak (1995a), S. 11.

²⁴ Vgl. Etzioni (1967), S. 13. Zum institutionalen Organisationsbegriff vgl. auch Heimerl/Meyer (2007), S. 231ff.

²⁵ Vgl. Siebart (2006), S. 55; Frey (1998), S. 83. Eine ausführliche Darstellung und eine kritische Analyse der ökonomischen Erklärungsansätze finden sich bei SCHAAD (vgl. Schaad (1995), S. 7ff.). Der theoretische Bezugspunkt der ökonomischen Erklärungsansätze ist dabei die neoklassische Mikroökonomie. Dies kommt u. a. darin zum Ausdruck, dass Markt- bzw. Staatsversagen an dem Modell des allgemeinen Konkurrenzgleichgewichts sowie den Anforderungen allokativer Effizienz gemessen werden. Sie geht aber über dieses Modell hinaus, indem explizit die politische Sphäre in die Betrachtung einbezogen wird. Erst dadurch wird es möglich, Staatsversagen zu thematisieren. Für Ansätze, die den neoklassischen Rahmen verlassen, hat sich die Bezeichnung „Neue Politische Ökonomie“ oder – internationaler – „Public Choice“ durchgesetzt (Zur Neuen Politischen Ökonomie bzw. zum Public Choice vgl. Kirsch (2004); Behrends (2001); Neumann (1994), S. 267).

²⁶ Vgl. Siebart (2006), S. 55; Frey (1998), S. 83.

²⁷ Vgl. Heinze/Schmid/Strünck (1997), S. 252.

²⁸ Vgl. Finis-Siegler (2001), S. 5; Schaad (1995), S. 188.

²⁹ So auch Siebart (2006), S. 55.

werden. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, warum in der Praxis erwerbswirtschaftliche Unternehmen diese häufig nicht anbieten. Die Theorie des Marktversagens führt hierzu zwei Gründe an: Zum einen das Kontraktversagen und zum anderen die Kollektivgüterproblematik.³⁰

Nach der These vom Kontraktversagen handelt es sich bei den von spendensammelnden Organisationen produzierten Leistungen aufgrund ihrer Komplexität und vielfacher Nichtidentität von Spender und Leistungsempfänger häufig um Vertrauensgüter.³¹ Anders als bei Erfahrungsgütern, bei denen der Konsument wenigstens nach dem Konsum die Qualität der Leistung beurteilen kann, ist dies bei Vertrauensgütern nicht oder nur verbunden mit hohen Kosten möglich.³² Somit ist im Regelfall der Anbieter über die Qualität der Vertrauensgüter besser informiert als der Nachfrager.³³ Dieser muss darauf vertrauen, dass die versprochene Qualität auch tatsächlich bereitgestellt wird.³⁴ Voraussetzung für die Nachfrage nach diesen Leistungen ist demnach, dass der Nachfrager an die Integrität und Vertrauenswürdigkeit des Anbieters glaubt.³⁵

Bei Vertrauensgütern besteht für einen an Gewinnmaximierung interessierten Anbieter ein Anreiz, seinen Informationsvorsprung zum Nachteil des Nachfragers auszunutzen.³⁶ Durch Verschlechterung der Qualität der Leistungen könnte er einen zusätzlichen Gewinn in Höhe der eingesparten Kosten erzielen, ohne dabei befürchten zu müssen, dass der Nachfrager die Qualitätsverschlechterung sofort bemerken und zur Konkurrenz abwandern würde.³⁷ Somit besteht zwischen dem Spender und einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ein Vertrauensproblem.

³⁰ Vgl. Frey (1998), S. 83.

³¹ Vgl. Metzler (1990), S. 104. Ähnlich auch Klein (2007), S. 1547.

³² Vgl. Hanfland/Spinola (1997), S. 65; Schneider (1996a), S. 48; Metzler (1990), S. 20f. Zur Einteilung der Güter in Such-, Erfahrungs- und Vertrauensgüter vgl. Göbel (2002), S. 325f. Bei Suchgütern kann der Konsument bereits vor dem Kauf die Qualität feststellen (z.B. bei Kleidung), während dies bei Erfahrungsgütern (z.B. dem Essen im Restaurant) erst nach dem Konsum möglich ist. Bei Vertrauensgütern ist dagegen nach dem Konsum eine Qualitätskontrolle nicht oder nur mit hohen Kosten möglich.

³³ Vgl. Badelt (2007), S. 106; Frey (1998), S. 84; Schneider (1996a), S. 48; Metzler (1990), S. 20f.

³⁴ Vgl. Finis-Siegler (2001), S. 7.

³⁵ Vgl. Frey (1998), S. 84.

³⁶ Vgl. Siebart (2006), S. 56; Nährlich (1998), S. 60f.

³⁷ Vgl. Schneider (1996a), S. 48.

Im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen sind spendensammelnde Organisationen vielfach gemeinnützig.³⁸ Die steuerliche Gemeinnützigkeit ist u. a. an die Voraussetzung geknüpft, dass Mitglieder oder Gesellschafter einer solchen Organisation keine Gewinne aus den Mitteln der Organisation erhalten dürfen. Vielmehr sind in einer Abrechnungsperiode erzielte Überschüsse in nachfolgenden Abrechnungsperioden für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Eine Voraussetzung für die steuerliche Gemeinnützigkeit bildet daneben der Grundsatz der Vermögensbindung für satzungsmäßige Zwecke im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Organisation oder bei Wegfall ihres bisherigen satzungsmäßigen Zwecks.³⁹

Durch das Gewinnverteilungsverbot und die Vermögensbindung fehlt einer spendensammelnden Organisation somit der Anreiz, die Qualität zulasten der Gewinnerhöhung unbemerkt zu senken oder überlassene Mittel zweckzuentfremden.⁴⁰ Demnach wird ein Spender einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen grundsätzlich weniger Vertrauen entgegenbringen als einer spendensammelnden Organisation und bei der Vergabe seiner Mittel Letzterer den Vorrang geben.⁴¹

Auch die Bereitstellung von Kollektivgütern⁴² kann zur Erklärung der Existenz spendensammelnder Organisationen herangezogen werden. Ein Kollektivgut ist durch das „Nichtausschließbarkeitsprinzip“⁴³ und die „Nichtrivalität im Konsum“⁴⁴ gekennzeichnet.⁴⁵ Durch die Nichtausschließbarkeit kommt es zur Ent-

³⁸ Vgl. Busse/Wellbrock (2008), S. 174f.; Abschnitt 2.4.

³⁹ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 61, 175; Abschnitt 2.4.

⁴⁰ Vgl. Finis-Siegler (2001), S. 6. Dagegen wird von einigen Autoren eingewendet, dass Manager von spendensammelnden Organisationen trotz des Gewinnausschüttungsverbots über einen großen Entscheidungsspielraum verfügen, der es ihnen ermöglicht, ihre eigenen Präferenzen – und nicht die der Spender – zu verfolgen. Andere machen geltend, dass die Ineffizienz einer spendensammelnden Organisation so groß sein kann, dass die Vorteile überkompensiert werden (vgl. hierzu im Detail Hartnick (2007), S. 79).

⁴¹ Vgl. Schneider (1996a), S. 48; Hansmann (1986), insbesondere S. 63f.

⁴² Kollektivgüter werden auch als öffentliche Güter bezeichnet (vgl. hierzu z. B. Eichhorn (1984), S. 179). Zur Definition von Kollektivgütern vgl. z. B. Blümel/Pethig/von dem Hagen (1986), S. 242ff.

⁴³ Auch ohne individuellen Beitrag kann der Einzelne das Gut nutzen (vgl. Heise (2005), S. 40; Behrends (2001), S. 53).

⁴⁴ Innerhalb der Kapazitätsgrenzen kann die produzierte Menge eines Gutes von mehreren oder vielen – im Extrem beliebig vielen – Individuen gleichzeitig genutzt werden (vgl. Heise (2005), S. 40; Behrends (2001), S. 54).

⁴⁵ Vgl. Wienert (2008), S. 89; Behrends (2001), S. 53f.

stehung eines Gefangenendilemmas: Für jedes eigennutzmaximierende Individuum ist es rational, sich nicht an der Erstellung der Leistung zu beteiligen. Sofern die Leistung bereitgestellt würde, könnte das Individuum nicht von einer Nutzung ausgeschlossen werden oder ein solcher Ausschluss wäre ineffizient, weil die Grenzkosten der Inanspruchnahme bei Null lägen.⁴⁶ Das Individuum verhält sich also als Trittbrettfahrer.⁴⁷

Wenn eine Nutzung der Leistungen durch Individuen, die keinen individuellen Beitrag geleistet haben, nicht oder nicht zu vertretbaren Kosten ausgeschlossen werden kann, besteht für erwerbswirtschaftliche Unternehmen mangels Gewinnerzielungsmöglichkeit kein Anreiz, diese zu produzieren.⁴⁸ Somit werden Kollektivgüter nicht von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen produziert, sondern nur durch spendensammelnde Organisationen oder staatliche Institutionen bereitgestellt.⁴⁹

Mit der Erklärung der Existenz spendensammelnder Organisationen durch Staatsversagen hat sich insbesondere WEISBROD auseinandergesetzt.⁵⁰ Er bezieht sich bei seiner Herleitung des Staatsversagens auf die ökonomische Theorie der Demokratie von DOWNS.⁵¹ Nach diesem Ansatz sind rational handelnde Politiker primär an der Maximierung der Wählerstimmen interessiert.⁵² So werden sie sich bei einer der Mehrheitswahl unterliegenden Abstimmung über die Quantität und die Qualität von Kollektivgütern an den Präferenzen des Medianwählers orientieren.⁵³ Dies führt dazu, dass die Präferenzen von kleineren bzw. unbedeutenden Bevölkerungsgruppen unberücksichtigt bleiben, sodass die Gefahr der qualitativen oder quantitativen Unterversorgung solcher Bevölkerungsgruppen besteht.⁵⁴ Somit liegt trotz des staatlichen Angebots eine Versorgungslücke bei kleineren bzw. unbedeutenden Bevölke-

⁴⁶ Vgl. Schaad (1995), S. 20f.

⁴⁷ Vgl. Finis-Siegler (2001), S. 5.

⁴⁸ Vgl. Heise (2005), S. 41; Frey (1998), S. 84.

⁴⁹ Vgl. Siebart (2006), S. 57.

⁵⁰ Vgl. Weisbrod (1986), S. 21ff. Zur Theorie des Staatsversagens vgl. auch Peacock (1980), S. 33ff.; Recktenwald (1980), S. 72ff.

⁵¹ Vgl. Downs (1968).

⁵² Vgl. Nährlich (1998), S. 61f.

⁵³ Vgl. Finis-Siegler (2001), S. 8; Recktenwald (1980), S. 76.

⁵⁴ Vgl. Heinze/Schmid/Strünck (1997), S. 251; Badelt (1985), S. 90f.

rungsgruppen vor, die durch spendensammelnde Organisationen geschlossen werden kann.⁵⁵

Selbst wenn Politiker die optimale Versorgung der Bevölkerung sicherstellen wollten, scheitert dieses an der Unmöglichkeit der Ableitung einer sozialen Wohlfahrtsfunktion aus individuellen Präferenzordnungen.⁵⁶ Als ein weiterer Grund für Staatsversagen kann Verwaltungsversagen angeführt werden: „Rigidität der Bürokratie, Inflexibilität und bürokratische Schwerfälligkeit führen zur Fehlversorgung, weil veränderte Problemlagen zu spät erkannt werden“.⁵⁷

2.1.3 Erklärungsansätze für die Gründung spendensammelnder Organisationen

Sowohl die Theorie vom Marktversagen als auch die Theorie vom Staatsversagen erklären vor allem, warum spendensammelnde Organisationen nachgefragt werden. Sie zeigen dagegen nicht auf, warum spendensammelnde Organisationen gegründet werden. Da spendensammelnde Organisationen keine Gewinne ausschütten dürfen, entfällt der monetäre Anreiz für das Individuum, eine solche Organisation zu gründen.⁵⁸

Zur Beantwortung der Frage nach der Motivation der Gründer von spendensammelnden Organisationen wird auf das Modell vom „ideologischen Unternehmer“ zurückgegriffen. Nach diesem Modell sind die Gründer Individuen, die durch Ideale und nicht durch die Aussicht auf Gewinn motiviert werden.⁵⁹ So weisen JAMES und ROSE-ACKERMAN auf die Bedeutung von religiös, ethisch oder altruistisch motivierten Individuen für die Gründung von spendensammelnden Organisationen hin. Dabei werden solche Organisationen mit dem primären Ziel gegründet, Überzeugungen, religiöse Auffassungen oder normative Einstellungen zu etablieren und zu verbreiten.⁶⁰

⁵⁵ Zur Kritik an diesem Ansatz vgl. Hartnick (2007), S. 62f.

⁵⁶ Vgl. zu dieser als „Arrow-Paradoxon“ bekannten Aussage ausführlich von Rothkirch (1981).

⁵⁷ Finis-Siegler (2001), S. 9.

⁵⁸ Vgl. Nährlich (1998), S. 62.

⁵⁹ Vgl. Hartnick (2007), S. 83; Nährlich (1998), S. 63.

⁶⁰ Vgl. James (1986), S. 186f.; James/Rose-Ackerman (1986); James (1983), S. 350ff.

Allerdings ist die Annahme, es bedürfe nur eines ideologischen Unternehmers, damit es zur Gründung einer spendensammelnden Organisation kommt, zu einfach. Zwar kommt dem individuellen Engagement einzelner Individuen große Bedeutung zu, doch wie alle Unternehmer brauchen auch ideologische Unternehmer Kapital, die richtige Leistung und einen Absatzmarkt. So hat SALISBURY die Analogie zur klassischen Unternehmerpersönlichkeit herausgestellt. Demnach ist die Entstehung einer spendensammelnden Organisation das Ergebnis einer zielgerichteten Handlung eines bestimmten Individuums.⁶¹ Dabei differenziert SALISBURY das Angebot der Organisation nach materiellen Anreizen wie etwa Dienstleistungen, nach immateriellen Anreizen wie Solidarität und Status und nach „expressiven“ Anreizen wie etwa soziale Gerechtigkeit, die nach SALISBURY die eigentliche Zielsetzung der Gruppe ist.⁶²

2.2 Ermittlung konstitutiver Merkmale spendensammelnder Organisationen

Die in Deutschland gegebene Vielfalt an Erscheinungen spendensammelnder Organisationen verdeutlicht die Heterogenität und Komplexität dieses Bereichs.⁶³ Zur Untersuchung spendensammelnder Organisationen ist es somit notwendig, die Erscheinungsformen in überschaubare Teilgebiete, zu gliedern.⁶⁴ Ansonsten müsste eine Untersuchung spendensammelnder Organisationen auf einem so hohen Abstraktionsniveau erfolgen, dass der Transfer von Erkenntnissen auf konkrete Probleme der Praxis nur äußerst schwierig oder sogar unmöglich erscheint.⁶⁵

Der Prozess der Bildung von Teilgebieten unterteilt sich in zwei Schritte: In einem ersten Schritt sind die konstitutiven Merkmale⁶⁶ des betrachteten Be-

⁶¹ Vgl. Salisbury (1969), S. 2f.

⁶² Vgl. Salisbury (1969), S. 4f.

⁶³ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.1.

⁶⁴ Ähnliches Vorgehen bei Horak (1995a), S. 46ff. Zur typologischen Methode, ihrer Anwendung und Diskussion vgl. im Detail Lehmann (1976); Knoblich (1972); Castan (1963); Tietz (1960).

⁶⁵ Ähnlich Hasitschka/Hruschka (1982), S. 26.

⁶⁶ Unter einem Merkmal ist ein bestimmtes Kriterium zu verstehen, nach welchem Bereiche eingeteilt werden können (vgl. Knoblich (1972), S. 143).

reichs auszuwählen und ihre Ausprägungen⁶⁷ festzustellen, wobei die Auswahl der konstitutiven Merkmale vom jeweiligen Untersuchungsziel abhängt.⁶⁸ Durch Kombination von Merkmalsausprägungen ergibt sich in einem zweiten Schritt ein Teilgebiet des Bereichs.

Grundsätzlich sind zwei Möglichkeiten der Kombination denkbar: Zum einen die formale, mechanistische Verknüpfung nach den Regeln der Kombinatorik; zum anderen eine am jeweiligen Untersuchungsziel ausgerichtete Kombination. Eine Kombination aller zur Verfügung stehenden Merkmalsausprägungen ist jedoch i. d. R. schon wegen der hohen Zahl der sich ergebenden Alternativen nicht praktikabel.⁶⁹

Die einzelnen Teilgebiete eines Bereichs unterscheiden sich hinsichtlich eines oder mehrerer Merkmalsausprägungen. Dabei müssen sich die Teilgebiete aber nicht in allen Merkmalsausprägungen unterscheiden. So können bei unterschiedlichen Teilgebieten auch einzelne Merkmalsausprägungen identisch sein.⁷⁰

Im Folgenden werden vor dem Hintergrund der Untersuchungsziele die konstitutiven Merkmale des Bereichs spendensammelnder Organisationen ermittelt. In den Abschnitten 2.3 bis 2.8 werden für die ermittelten Merkmale ihre Ausprägungen hinsichtlich des Bereichs spendensammelnder Organisationen bestimmt und erläutert. Die Ergebnisse werden dabei teilweise durch eine im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie untermauert.⁷¹ Hierzu wurden 355 spendensammelnde Organisationen am 11. September 2009 angeschrieben und gebeten, den beigefügten Fragebogen hinsichtlich konstitutiver Merkmale spendensammelnder Organisationen bis zum 15. Oktober 2009 auszufüllen und zurückzusenden.

⁶⁷ Als Merkmalsausprägungen werden die tatsächlichen Ausgestaltungen, die quantitativen und qualitativen Differenzierungen, in denen das Merkmal auftritt, bezeichnet (vgl. Knoblich (1972), S. 143).

⁶⁸ Vgl. Horak (1995a), S. 28; Lehmann (1976), S. 3945; Tietz (1960), S. 53.

⁶⁹ Vgl. Knoblich (1972), S. 144.

⁷⁰ Vgl. Schwarz (1979), S. 11.

⁷¹ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Anhang, S. 283ff.

Hinsichtlich der Stichprobenauswahl gibt es in Deutschland kein Verzeichnis, indem sämtliche deutsche spendensammelnde Organisationen verzeichnet sind. Somit wurden im Rahmen der empirischen Studie sämtliche Organisationen angeschrieben, die entweder das DZI Spendensiegel tragen (insgesamt 236 Organisationen, Stand: Anfang November 2008)⁷² und/oder Mitglied beim Deutschen Spendenrat e. V. (insgesamt 63 Mitglieder, Stand: 11. September 2009)⁷³ und/oder Mitglied beim Verband für Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V. (VENRO) (insgesamt 118 Mitglieder, Stand: 11. September 2009)⁷⁴ sind. Diese Verzeichnisse wurden ausgewählt, da sie derzeit die umfassenden Verzeichnisse spendensammelnder Organisationen in Deutschland darstellen. Bis zum 15. Oktober 2009 sendeten von den 355 Organisationen 87 Organisationen (24,5%) den Fragebogen zurück. Diese Fragebögen bilden die Basis für die Ergebnisse der empirischen Studie.

Zum Abschluss dieses Kapitels wird durch eine an den Untersuchungszielen ausgerichtete Kombination von Merkmalsausprägungen ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen gebildet, der Gegenstand der weiteren Untersuchung ist.

Ein Ziel dieser Untersuchung ist es, Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung zu entwickeln. Hierzu sind zunächst die wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen und ihre organisationsstrategische Relevanz zu ermitteln, um darauf aufbauend die Stakeholder zu bestimmen, die als Hauptadressat der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen anzusehen sind. Zur Ermittlung der wesentlichen Stakeholder spendensammelnder Organisationen sind Erkenntnisse über Finanzierungsquellen, Leistungsempfänger sowie Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen notwendig.

⁷² Vgl. DZI (Hrsg.) (2008), S. 66ff.

⁷³ Vgl. Deutscher Spendenrat e.V., alphabetische Mitgliederliste; abrufbar unter URL: <http://www.spendenrat.de/index.php?id=38,40,0,0,1,0> (abgerufen am 11. September 2009).

⁷⁴ Vgl. VENRO, Mitglieder Datenbank; abrufbar unter URL: <http://www.venro.org/mitglieder.html> (abgerufen am 11. September 2009).

Im Rahmen dieser Untersuchung ist zu klären, inwieweit Rechnungslegungsinformationen, die aufgrund der für deutsche Spendenorganisationen gesetzlich vorgeschriebenen Vorschriften bereitzustellen sind, den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Hauptadressaten einer solchen Rechnungslegung genügen. Da die gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungslegungsvorschriften von der Rechtsform der jeweiligen Organisation abhängen, gilt es festzustellen, in welchen Rechtsformen spendensammelnde Organisationen in Deutschland organisiert sind.

Bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben sich Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Vor diesem Hintergrund werden in dieser Untersuchung Rechnungslegungsfragen betrachtet, die sich bei Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben. In diesem Zusammenhang werden Erkenntnisse über Ziele, steuerliche und rechtsformabhängige Besonderheiten sowie Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen benötigt. Im Ergebnis werden nachfolgend für die Merkmale Ziele, Steuern, Rechtsform, Leistungen, Leistungsempfänger, Finanzierung und Mitarbeiter ihre Ausprägungen hinsichtlich des Bereichs spendensammelnder Organisationen bestimmt und erläutert.

2.3 Ziele spendensammelnder Organisationen

Als Ziel wird ein künftiger Zustand verstanden, der als wünschenswert beurteilt wird.⁷⁵ Eine spendensammelnde Organisation verfolgt immer mehrere Ziele zur gleichen Zeit. Aus der Ordnung der einzelnen Ziele einer spendensammelnden Organisation entsteht das Zielsystem. Dabei resultieren die Beziehungen zwischen den einzelnen Zielen innerhalb des Zielsystems aus ihren jeweiligen inhaltlichen sowie zeitlichen Bezügen und sind vielfach hierarchischer Natur.⁷⁶

⁷⁵ Vgl. Gillenkirch/Velthuis (2007), S. 2029; Hamel (1992), S. 2635; Hauschildt (1980), S. 2419.

⁷⁶ Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 80; Gillenkirch/Velthuis (2007), S. 2030.

Die einzelnen Ziele des Zielsystems müssen operational formuliert, d. h., nach Inhalt, Ausmaß und Zeitbezug festgelegt sein.⁷⁷ Darüber hinaus müssen die Ziele lückenlos, eindeutig und widerspruchsfrei formuliert und realisierbar sein, um als Maßstab für die Organisationssteuerung und Organisationskontrolle dienen zu können.⁷⁸

Das Oberziel einer spendensammelnden Organisation ist ihre Mission. Unter Mission wird der definierte Sinn und Zweck bzw. der Grund für die Existenz einer spendensammelnden Organisation verstanden.⁷⁹ Sie ist in den meisten Fällen nicht operationalisierbar.⁸⁰ Daher bedarf es einer Substitution der Mission durch ein oder mehrere operational definierte Unterziele.⁸¹ Kennzeichnend für spendensammelnde Organisationen ist die Vielfalt an Missionen. So verfolgen z. B. einige Organisationen humanitär-karitative Zwecke, andere Organisationen politische Zwecke und wieder andere Organisationen Zwecke im Bereich des Umweltschutzes.

Zur Erreichung der Mission dient ein Bündel aus konkreten Sach- und Formalzielen als Mittel.⁸² Sachziele konkretisieren das Leistungsprogramm spendensammelnder Organisationen.⁸³ Dabei sind die einzelnen Leistungen hinsichtlich Art, Menge, Qualität und Preis festzulegen.⁸⁴ Vor allem bei spendensammelnden Organisationen verbindet sich mit der Konkretisierung von Sachzielen vielfach gleichzeitig das Ziel einer gesamtwirtschaftlichen und gesellschaftsbezogenen optimalen Bedürfnisbefriedigung aufseiten der Leistungs-

⁷⁷ Vgl. Horak/Matul/Scheuch (2007), S. 181.

⁷⁸ Vgl. Witte/Hauschildt (1966), S. 85.

⁷⁹ Vgl. analog Horak (1995a), S. 166. Beispielsweise definiert die Deutsche Welthungerhilfe e. V. ihre Mission wie folgt: „Alle Menschen dieser Welt führen ihr Leben eigenverantwortlich in Würde und Gerechtigkeit – frei von Hunger und Armut.“ (Deutsche Welthungerhilfe e. V. (Hrsg.) (2008), S. 1). Weitere Beispiele für Missionen spendensammelnder Organisationen finden sich bei MÜHLENKAMP (vgl. Mühlenkamp (2000), S. 25).

⁸⁰ Vgl. Horak/Matul/Scheuch (2007), S. 179.

⁸¹ Vgl. dazu etwa König (1983), S. 24; Heinen (1971), S. 102ff.

⁸² Die Unterteilung der Ziele in Zielgruppen ist in der Literatur nicht einheitlich. KOSIOL und EICHHORN verwenden die Begriffe Sach- und Formalziel, WITTE/HAUSCHILD T sprechen analog von Leistungs- und Gewinnkonzeption (vgl. Eichhorn (2001), S. 45f.; Kosiol (1972), S. 212f.; Witte/Hauschildt (1966), S. 85), VON LOESCH nimmt eine Einteilung in Oberziele, Produktions- bzw. Sachziele und Finanzierungs-, bzw. Geld- bzw. Kapitalziele vor (vgl. von Loesch (1975), S. 218).

⁸³ Vgl. Löwe (2003), S. 42; Kemmer (1986), S. 32.

⁸⁴ Vgl. Witte/Hauschildt (1966), S. 88. Vielfach ist der Preis für eine Leistung spendensammelnder Organisationen nicht festzulegen, da die Leistungsabgabe bei solchen Organisationen häufig unentgeltlich erfolgt (vgl. hierzu auch Abschnitt 2.6).

empfänger. Damit steht nicht mehr die konkrete Leistung selbst, sondern die Leistungswirkung im Vordergrund.⁸⁵ Somit sind die mit den einzelnen Leistungen angestrebten Wirkungen festzulegen. Die Leistungswirkungen entziehen sich jedoch häufig einer zumindest quantitativen Messung. Damit führt die zum Teil fehlende Messbarkeit der Erreichung der Sachziele zu Problemen in Bezug auf die Kontrolle der Zielerreichung und damit die Beurteilung und Bewertung der Leistungen spendensammelnder Organisationen.⁸⁶

Zu den Formalzielen zählen insbesondere die Erfolgsziele wie Gewinn, Umsatz und Rendite sowie die Finanzziele wie Liquidität und Sicherheit vor Überschuldung. Bei spendensammelnden Organisationen können zu den Formalzielen darüber hinaus Kostendeckung, Zahlungsfähigkeit sowie Kapital- und Vermögenserhaltung gerechnet werden.⁸⁷

Bei spendensammelnden Organisationen herrscht eine Sachzieldominanz, da es im Sinne der spendensammelnden Organisation ist, Nutzen aufseiten der Leistungsempfänger zu stiften.⁸⁸ Diese Sachzieldominanz ist ein wesentlicher Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, da bei diesen i. d. R. das Formalziel Gewinnmaximierung im Vordergrund steht.⁸⁹ Bei spendensammelnden Organisationen sind Formalziele eine Art Nebenbedingung, die erfüllt sein muss, um die Funktionsfähigkeit der Organisation dauerhaft zu erhalten: „Dies ist gewährleistet, wenn langfristig Kostendeckung⁹⁰ erzielt wird, Zahlungsfähigkeit jederzeit gegeben ist sowie vermögens- und kapitalmäßige Sicherheit besteht“.⁹¹

⁸⁵ Vgl. Kemmer (1986), S. 32.

⁸⁶ Ähnlich Löwe (2003), S. 43.

⁸⁷ Vgl. Wöhe/Döring (2008), S. 78; Eichhorn (2001), S. 47; Thiemeyer (1975), S. 29. Zu den verschiedenen Ausprägungen des Kostendeckungsziels in der Praxis vgl. Kirsch (1992), S. 42ff.

⁸⁸ Ähnlich Eichhorn (2001), S. 45; Schwarz (2001), S. 16; Frey (1998), S. 81; Jessen (1998), S. 129, 134; Urselmann (1998), S. 5; Filliger (1995), S. 9; Cooper (1994), S. 39; Moxter (1964), S. 16–18. Eine Sachzieldominanz stellt Horak nicht fest, der allerdings die Sach- und Formalziele im Vergleich zu oben genannten Autoren unterschiedlich abgrenzt. Die Leistungswirkungsziele, denen das primäre Interesse zukommt, sind für ihn qualitative Formalziele (vgl. Horak (1995a), S. 21f.).

⁸⁹ Vgl. Eichhorn (2001), S. 45; Schaad (1995), S. 1.

⁹⁰ Zum Begriff „Kostendeckung“ vgl. im Detail Kirsch (1992), S. 35ff.

⁹¹ Eichhorn (2001), S. 47.

2.4 Steuerliche Gemeinnützigkeit spendensammelnder Organisationen

2.4.1 Begriff der steuerlichen Gemeinnützigkeit

Mit dem Begriff der steuerlichen Gemeinnützigkeit wird allgemein der steuerliche Tatbestand bezeichnet, an den die Einzelsteuergesetze die Gewährung bestimmter steuerlicher Vergünstigungen an bestimmte Organisationen knüpfen.⁹²

Spendensammelnde Organisationen sind vielfach gemeinnützig, da vor allem im Wettbewerb um Spendengelder das Fehlen der steuerlichen Gemeinnützigkeit einen Nachteil darstellen kann.⁹³ So kommt die im Rahmen der Untersuchung durchgeführte empirische Studie zu dem Ergebnis, dass sämtliche der untersuchten Organisationen gemeinnützig sind.⁹⁴ Dennoch existieren in Deutschland spendensammelnde Organisationen, die nicht die steuerliche Gemeinnützigkeit aufweisen.⁹⁵ Gleichzeitig gibt es gemeinnützige Organisationen, die keine Spenden sammeln.⁹⁶

Das Gemeinnützigkeitsrecht ist durch ein Nebeneinander von Abgabenordnung und Einzelsteuergesetzen gekennzeichnet: Während die verschiedenen steuerlichen Vergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen enthalten sind, regelt die Abgabenordnung in den §§ 51 bis 68 AO die allgemeinen Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit. Danach müssen gemeinnützige Organisationen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, wobei die Abgabenordnung in § 51 bestimmt, dass nur „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ i. S. d. Körperschaftssteuergesetzes gemeinnützig sein können. Solche Körperschaften werden abschließend in § 1 Abs. 1 KStG definiert. Nach dieser Definition gehören neben den Kapitalgesellschaften auch die sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts (rechtsfähige Vereine

⁹² Ähnlich Hüttemann (2008), § 1, Rn. 1.

⁹³ Zu den Vorteilen der steuerlichen Gemeinnützigkeit vgl. im Detail Abschnitt 2.4.3.

⁹⁴ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff.

⁹⁵ Gemäß Abschnitt 2.1 zählen politische Parteien zum Bereich spendensammelnder Organisationen, da sie auch grundsätzlich Spenden vereinnahmen. Politische Parteien können aber nicht die steuerliche Gemeinnützigkeit beanspruchen (vgl. Buchna (2008), S. 89).

⁹⁶ Als Beispiel kann der Paritätische Wohlfahrtsverband Landesverband Berlin e. V. angeführt werden. Diese Organisation vereinnahmt keine Spenden, ist aber trotzdem gemeinnützig.

und Stiftungen) zu den Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 KStG.⁹⁷ Zudem zählen die nicht rechtsfähigen Körperschaften und Vermögensmassen (nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten und Stiftungen und andere Zweckvermögen⁹⁸ des privaten Rechts) und die juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu den Körperschaften i. S. v. § 1 Abs. 1 KStG.⁹⁹ Darüber hinaus muss die steuerbegünstigte Tätigkeit nach der Satzung oder sonstigen Verfassung sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung verwirklicht werden, und zwar selbstlos, ausschließlich und unmittelbar.

Im Folgenden werden die Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit erläutert. Anschließend werden Steuervergünstigungen sowie außersteuerliche Vorteile der steuerlichen Gemeinnützigkeit aufgezeigt.

2.4.2 Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit

2.4.2.1 Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke

Um im steuerlichen Sinne gemeinnützig zu sein, müssen die Organisationen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen. Steuerbegünstigte Zwecke ist dabei der Oberbegriff für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke.

Eine allgemeine Definition des Begriffs „gemeinnützige Zwecke“ enthält § 52 Abs. 1 S. 1 AO. Danach verfolgt eine Organisation gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Welche Betätigungen unter den Voraussetzungen des § 52 Abs. 1 AO als eine Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind, bestimmt sich nach dem Zweckkatalog des

⁹⁷ Vgl. Schauhoff (2005c), § 5, Rn. 1.

⁹⁸ Zum Begriff des „Zweckvermögens“ vgl. Streck (1975), S. 135.

⁹⁹ Darüber hinaus zählen zu den Körperschaften i. S. d. Körperschaftssteuergesetzes die Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG) und die Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG). Dagegen gehören weder Gesellschaften in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG noch Personengesellschaften und natürliche Personen zu den Körperschaften i. S. d. Körperschaftssteuergesetzes, sodass diese aufgrund der gesetzlichen Definition in § 51 S. 2 AO nicht die Gemeinnützigkeit beanspruchen können (vgl. Schauhoff (2005c), § 5, Rn. 2; BFH v. 25.06.1984, BStBl. 1984 II, S. 751).

§ 52 Abs. 2 AO.¹⁰⁰ § 52 Abs. 2 AO hat dabei grundsätzlich abschließende Bedeutung. Um eine gewisse Entwicklungsoffenheit des Zweckkatalogs zu gewährleisten, enthält § 52 Abs. 2 S. 2 AO allerdings eine Öffnungsklausel. Danach kann ein Zweck, der nicht unter den Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 AO fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend fördert, für gemeinnützig erklärt werden.

Mildtätigkeit bedeutet selbstlose Unterstützung entweder der in § 53 S. 1 Nr. 1 AO genannten hilfsbedürftigen Personen oder der wirtschaftlich bedürftigen Personen, die die Voraussetzungen des § 53 S. 1 Nr. 2 AO erfüllen. Nach § 53 Nr. 1 AO sind Personen hilfsbedürftig, wenn sie infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind.¹⁰¹

Nach § 54 Abs. 1 AO verfolgt eine Organisation kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern. Somit betrifft § 54 AO lediglich Fördereinrichtungen, die Religionsgemeinschaften in der Rechtsform der Körperschaft des öffentlichen Rechts fördern. Soweit eine Religionsgemeinschaft nicht als Körperschaft des öffentlichen Rechts organisiert ist, kann sie selbst nur über § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO die Steuerbegünstigung erlangen.¹⁰² § 54 Abs. 2 AO enthält eine beispielhafte Aufzählung kirchlicher Zwecke.

2.4.2.2 Unmittelbarkeit, Ausschließlichkeit und Selbstlosigkeit der Zweckverfolgung

Eine Voraussetzung der steuerlichen Gemeinnützigkeit ist die unmittelbare Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks. Der Zweck wird nach § 57 AO unmittelbar verfolgt, wenn die Organisation den steuerbegünstigten Zweck selbst verwirklicht. Eine unmittelbare Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke kann nach § 57 Abs. 1 S. 2 AO auch durch die Einschaltung einer Hilfsperson erfolgen, wenn die Bindung zwischen der Organisation und der Hilfsperson in tatsächlicher und rechtlicher Beziehung so gestaltet ist, dass sich ihre Tätigkeit

¹⁰⁰ Vgl. hierzu im Detail Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Aufl., Stuttgart 2008, § 52 AO, Rn. 10ff, Schleder (2008), S. 59ff.

¹⁰¹ Vgl. hierzu im Detail Hüttemann (2008), § 3, Rn. 157ff.; Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 53 AO, Rn. 1ff.

¹⁰² Vgl. Hüttemann (2008), § 3, Rn. 177.

wie eine eigene Tätigkeit der Organisation darstellt.¹⁰³ Die Hilfsperson kann dabei eine natürliche oder juristische Person sein.¹⁰⁴ Von dem Grundsatz der Unmittelbarkeit gibt es allerdings Ausnahmen.¹⁰⁵

Die steuerbegünstigten Zwecke müssen ausschließlich verfolgt werden. Dies ist nach § 56 AO dann der Fall, wenn in der Satzung keine anderen als die steuerbegünstigten Zwecke aufgeführt sind und nach der tatsächlichen Geschäftsführung auch keine anderen Zwecke verfolgt werden. Die Steuervergünstigung entfällt, wenn auch nur ein nicht begünstigter Zweck verfolgt wird, die Organisation also zum Teil gemeinnützigen, zum Teil nicht gemeinnützigen Zwecken dient.¹⁰⁶ Allerdings enthält die Abgabenordnung Ausnahmen von dem Ausschließlichkeitsgebot.¹⁰⁷

Der Begriff „Selbstlosigkeit“ wird in § 55 AO definiert. Nach dieser Definition geschieht eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, „wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind.“ Mit dem zweiten Halbsatz verweist § 55 Abs. 1 S. 1 AO auf die Vorschriften über die gemeinnützige Mittelverwendung in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, Abs. 2 und 3 AO. Im Folgenden wird zunächst auf das Verbot einer vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke eingegangen. Anschließend werden die Vorschriften in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, Abs. 2 und 3 AO erläutert.

Nach § 55 Abs. 1 S. 1 AO geschieht eine Förderung oder Unterstützung selbstlos, wenn die Organisation nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwe-

¹⁰³ Beispielsweise wird die Organisation unmittelbar tätig, wenn für sie fremdes Personal im Wege der Arbeitnehmerüberlassung tätig wird (vgl. BFH v. 26.04.1995, BStBl 1995 II, S. 767).

¹⁰⁴ Vgl. Schleder (2008), S. 124.

¹⁰⁵ Zu den Ausnahmen vom Unmittelbarkeitsgebot zählen eine Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 2 AO), die Überlassung von Personal (§ 58 Nr. 3 AO) und die Überlassung von Räumen (§ 58 Nr. 4 AO) (vgl. hierzu im einzelnen Hüttemann (2008), § 4, Rn. 59ff.; Heuer/Habighorst (2003), S. 929).

¹⁰⁶ Vgl. Hüttemann (2008), § 4, Rn. 6.

¹⁰⁷ Der Grundsatz der Ausschließlichkeit unterliegt gewissen Ausnahmen. So kann eine Stiftung nach § 58 Nr. 5 AO einen Teil ihres Einkommens zur Unterstützung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen verwenden. Eine teilweise Verfolgung privatnütziger Zwecke gestatten auch § 58 Nr. 8 und 9 AO betreffend gesellige Zusammenkünfte und einer Förderung des bezahlten Sports (vgl. hierzu im Detail Hüttemann (2008), § 4, Rn. 18ff.).

cke verfolgt. Diese Voraussetzung bezieht sich sowohl auf die Organisation selbst als auch auf ihre Mitglieder.¹⁰⁸ Die Tätigkeit der Organisation darf also nicht auf die Vermehrung des eigenen Vermögens oder auf die Förderung der Erwerbstätigkeit ihrer Mitglieder gerichtet sein.¹⁰⁹ Dies wirft die Frage auf, welche Bedeutung das Selbstlosigkeitsgebot für die Zulässigkeit wirtschaftlicher Betätigung von gemeinnützigen Organisationen hat.

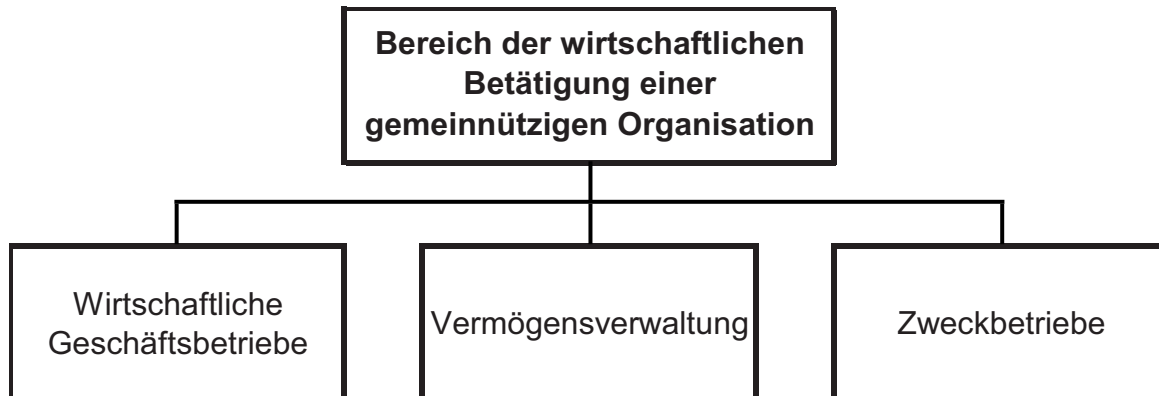


Abbildung 1: Unterteilung des Bereichs der wirtschaftlichen Betätigung¹¹⁰

Der Bereich der wirtschaftlichen Betätigung einer gemeinnützigen Organisation lässt sich in drei Gruppen unterteilen: Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe (vgl. *Abbildung 1*). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 S. 1 AO eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden.¹¹¹

Die Vermögensverwaltung erfüllt zwar alle Merkmale des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, zählt aber nach der Definition des § 14 S. 1 AO nicht zu dieser Gruppe, da sie ausdrücklich durch das Negativmerkmal „die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht“ aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgenommen wird. § 14 S. 3 AO enthält eine beispielhafte Erläuterung, was unter einer Vermögensverwaltung zu verstehen ist (z. B. die verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen).¹¹²

¹⁰⁸ Vgl. Tipke, in: Tipke/Kruse, § 55, Rn. 5ff.

¹⁰⁹ Vgl. Schleder (2008), S. 106.

¹¹⁰ Vgl. analog Hüttemann (2008), § 6, Rn. 1f.

¹¹¹ Vgl. hierzu ausführlich Hüttemann (2008), § 6, Rn. 1ff.

¹¹² Vgl. hierzu im Detail Thiel/Eversberg (2007), S. 191; Schauhoff (2005d), § 6, Rn. 61ff.; Lorenz/Steer (1983), S. 2658.

Ein Zweckbetrieb liegt gemäß § 65 AO dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten Zwecke der Organisation zu verwirklichen, diese Zwecke nur mit seiner Hilfe erfüllt werden können und er mit gleichen oder ähnlichen Unternehmen nur insoweit in Wettbewerb tritt, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.¹¹³ Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen.¹¹⁴ In den §§ 66 – 68 AO unterstellt das Gesetz bei bestimmten wirtschaftlichen Betätigungen die Zweckbetriebseigenschaft. Das bedeutet, dass solche Betätigungen als Zweckbetrieb angesehen werden, ohne dass eine Prüfung der allgemeinen Voraussetzungen eines Zweckbetriebs nach § 65 AO erfolgt.¹¹⁵ Der Zweckbetrieb unterscheidet sich von der Vermögensverwaltung und dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dadurch, dass er nicht der Mittelbeschaffung, sondern der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke einer gemeinnützigen Organisation dient.¹¹⁶

Vom Bereich der wirtschaftlichen Betätigung ist der ideelle Bereich abzugrenzen. Der ideelle Bereich einer gemeinnützigen Organisation bildet den Kernbereich ihrer steuerbegünstigten Betätigung. In diesem Bereich werden keine Leistungen um der von Dritten erbrachten Gegenleistungen willen erbracht.¹¹⁷

Grundsätzlich darf eine gemeinnützige Organisation wirtschaftlich tätig sein. Es besteht lediglich ein Verbot einer „in erster Linie“ wirtschaftlichen Betätigung.¹¹⁸ Dies führt zu der Frage, was unter dem Begriff „in erster Linie“ zu verstehen ist. Im Schrifttum ist nicht eindeutig geklärt, wann eine in erster Linie wirtschaftliche Betätigung vorliegt.¹¹⁹ Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss eine Gewichtung zwischen der wirtschaftlichen Betätigung und der Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke erfolgen. Gibt die wirtschaftliche Betätigung bei einer Gesamtbetrachtung der Organisation das Gepräge, so sollen keine Selbstlosigkeit und damit keine steuerliche Gemeinnützigkeit vorliegen.¹²⁰ Die

¹¹³ Zu den Voraussetzungen des Vorliegens eines Zweckbetriebs vgl. im Detail Wallenhorst (2009d), Kap. G., Rn. 40ff.

¹¹⁴ Vgl. BFH v. 13.03.1991, BStBl. 1992 II, S. 101.

¹¹⁵ Vgl. BFH v. 04.06.2003, BStBl. 2004 II, S. 660; Dehesselles (2003), S. 539.

¹¹⁶ Vgl. Hüttemann (2008), § 6, Rn. 47.

¹¹⁷ Vgl. Lindemann (2008), S. 692; Schick (2001), S. 49.

¹¹⁸ Vgl. Thiel (1992), S. 1900f.

¹¹⁹ Vgl. Hüttemann (2002), S. 1338ff.; Bopp (1999), S. 123ff.

¹²⁰ Vgl. BMF v. 15.02.2002, DStR 2002, S. 449.

Finanzverwaltung lässt aber völlig offen, welche Kriterien bei dieser „Gesamtbetrachtung“ den Ausschlag geben sollen (z. B. das Verhältnis der Einnahmen aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben zu den anderen Einnahmen der Organisation o. ä.).¹²¹ Auch bei einem Überwiegen der Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ist nicht von vornherein ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit anzunehmen. So ist nach der Rechtsprechung die Selbstlosigkeit gewahrt, wenn zwar ein umfangreicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb besteht, aber die Mittel, die nicht zur Sicherung ihrer Existenz notwendig sind, für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.¹²² Im Falle, dass die Organisation lediglich einen Zweckbetrieb unterhält, ist die Selbstlosigkeit stets gewahrt.¹²³

Neben der Voraussetzung, dass die Organisation nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt, müssen die in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5, Abs. 2 und 3 AO genannten Voraussetzungen gegeben sein. Nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO darf eine gemeinnützige Organisation die Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke verwenden.¹²⁴ Eine Verwendung in diesem Sinne ist dabei nicht nur der „Verbrauch“ von Mitteln zur Deckung von Aufwendungen, die durch die Zweckverwirklichung veranlasst sind, sondern auch die Bildung von nutzungsgebundenen Vermögen. Dies ist dann der Fall, wenn Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet werden, die steuerbegünstigten Zwecken dienen.¹²⁵

¹²¹ Zur Kritik an der Geprägetheorie vgl. Seer/Wolsztynski (2002), S. 214ff.; Hüttemann (1991), S. 53ff.

¹²² Vgl. BFH v. 15.07.1998, DStR 1998, S. 1710.

¹²³ Vgl. Buchna (2008), S. 292.

¹²⁴ Mittel i. S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sind sämtliche Vermögenswerte der Organisation (vgl. BFH v. 23.10.1991, BStBl. 1992 II, S. 62). Dazu zählen sowohl die Mittel des ideellen Bereichs (vor allem Mitgliedsbeiträge, Spenden und Zuschüsse) als auch Gewinne aus Zweckbetrieben und Erträge aus der Vermögensverwaltung (vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 16; Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 55 AO, Rn. 4). Darüber hinaus unterliegen die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben der Bindung des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO, allerdings nur insoweit, als sie nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung nicht für die Sicherung des wirtschaftlichen Erfolgs des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs benötigt werden (vgl. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Aufl., Stuttgart 2008, § 55 AO, Rn. 5; Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 55 AO, Rn. 4). Die Verwendungspflicht nach § 55 Abs. 1 AO erstreckt sich aber nicht auf Mittel, die durch Gesetz oder Vertrag auf Dauer gebunden sind. Damit wird ausgeschlossen, dass das Vermögen einer Organisation langfristig verbraucht wird und die Organisation ihre Tätigkeit einstellen müsste (vgl. Wallenhorst (2009c), Kap. C, Rn. 82).

¹²⁵ Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO.

Entgegen des Wortlauts des § 55 Abs. 1 S. 1 AO können Organisationen zwar ihre Verwaltungs- und Werbeaufwendungen aus ihren Mitteln bestreiten.¹²⁶ Eine absolute oder prozentuale Obergrenze für die Verwaltungs- und Werbeaufwendung enthält das Gesetz aber nicht. Ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit ist nicht erkennbar, solange diese Aufwendungen in angemessener Relation zu den Mitteln stehen, die unmittelbar für die steuerbegünstigten Zwecke ausgegeben werden.¹²⁷ In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bereits der Begriff „Verwaltungskosten“ nicht gesetzlich geregelt ist und somit vielfach unterschiedlich verstanden wird.¹²⁸

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO dürfen die Mitglieder oder Gesellschafter keine Gewinnanteile oder auch keine sonstigen Zuwendungen aus den Mitteln der Organisation erhalten. Auch die Verwendung von Mitteln für die unmittelbare und mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien ist in § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO ausdrücklich verboten.¹²⁹

Für die Annahme der Selbstlosigkeit muss nach § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO sicherstellt werden, dass die Mitglieder oder Gesellschafter nach ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Organisation nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und nicht mehr als den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten. Nach § 55 Abs. 2 AO kommt es bei der Ermittlung des gemeinen Werts auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

Nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO liegt Selbstlosigkeit nicht vor, wenn die Organisation eine Person durch Ausgaben, die nicht dem steuerbegünstigten Zweck entsprechen, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt. Dieses Begünstigungsverbot gilt grundsätzlich für alle Rechtsbeziehungen zu

¹²⁶ Vgl. Geserich (2001), S. 604. Zu weiteren Ausnahmen hinsichtlich der ausschließlichen Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke vgl. Wallenhorst (2009c), Kap. C, Rn. 94ff.; Hüttemann (2008), § 5, Rn. 37ff.; Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 55 AO, Rn. 5ff.

¹²⁷ Vgl. BFH v. 23.09.1998, BFH/NV 1999, S. 105; BMF v. 15.05.2000, BStBl. 2000 I, S. 814.

¹²⁸ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 41.

¹²⁹ Nach § 55 Abs. 3 AO gelten die Regelungen für Mitglieder der Körperschaft (§ 55 Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 AO) „bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß“.

Dritten, die nicht Mitglied im Sinne von § 55 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 AO sind.¹³⁰ Leistungen an solche Dritte müssen entweder durch die steuerbegünstigten Zwecke gerechtfertigt sein oder eine angemessene Gegenleistung für eine Leistung des Dritten darstellen.¹³¹

Eine Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO der Grundsatz der Vermögensbindung für steuerbegünstigte Zwecke im Falle der Auflösung oder Aufhebung der Organisation oder bei Wegfall ihres bisherigen steuerbegünstigten Zwecks. Diese Regelung soll verhindern, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigung gebildet hat, später zu nicht begünstigten Zwecken verwendet wird.¹³²

Darüber hinaus ist die Selbstlosigkeit nur dann gewahrt, wenn die Körperschaft ihre Mittel zeitnah i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO für ihre steuerbegünstigten Zwecke einsetzt. Zeitnah ist die Verwendung, wenn die in einem Wirtschaftsjahr zugeflossenen Mittel spätestens im Laufe des folgenden Wirtschaftsjahres für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.¹³³ Vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung gibt es allerdings Ausnahmen.¹³⁴ Als eine Ausnahme werden Rücklagen zugelassen, in denen Mittel angesammelt werden, die ohne die zulässige Rücklagenbildung eigentlich den steuerbegünstigten Zwecken zuzuführen wären. Die Rücklagen können dabei in zweckgebundene Rücklagen (§ 58 Nr. 6 AO), freie Rücklagen (§ 58 Nr. 7 AO) und sonstige Rücklagen unterschieden werden.

Nach § 58 Nr. 6 AO dürfen für bestimmte künftige Vorhaben gegenwärtige Mittel in eine Projektrücklage eingestellt werden.¹³⁵ Eine Rücklagenbildung ist aber nur dann zulässig, soweit dies zur nachhaltigen Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist. Dabei bedarf es einer konkreten Zeit- und

¹³⁰ Dazu zählen z. B. die Organmitglieder, Arbeitnehmer und sonstige Dritte, aber auch eine Tochtergesellschaft (vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 67).

¹³¹ Vgl. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Aufl., Stuttgart 2008, § 55 AO, Rn. 11f.

¹³² Vgl. Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 55 AO, Rn. 25.

¹³³ § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO.

¹³⁴ Zu den Ausnahmen vgl. im Detail Wallenhorst (2009c), Kap. C, Rn. 85ff.; Hüttemann (2008), § 5, Rn. 6ff.; Gersch, in: Klein, Abgabenordnung, 9. Aufl., München 2006, § 55 AO, Rn. 18.

¹³⁵ Zum Begriff „Mittel“ vgl. Fußnote 121.

Zielvorstellung über die Verwendung der Rücklage.¹³⁶ Das Gesetz lässt eine solche Rücklagenbildung zu, um auch größere Projekte zu ermöglichen, die aus den laufenden Einnahmen eines Jahres nicht finanziert werden können.¹³⁷ Die Projektrücklage hat dabei stets temporären Charakter und ist aufzulösen, falls das beabsichtigte Projekt realisiert werden kann oder seine Durchführung endgültig aufgegeben wird.¹³⁸ Im Rahmen von § 58 Nr. 6 AO ist auch die Bildung einer sog. Betriebsmittelrücklage zulässig. Im Anwendungserlass heißt es dazu: „Die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode ist zulässig.“¹³⁹ Dabei ist ein Vorhalten von Mitteln für „periodisch wiederkehrende Ausgaben“ nur dann erforderlich, wenn die Einnahmen der Organisation nicht gleichbleibend sind, sondern gewissen zeitlichen Schwankungen unterliegen.¹⁴⁰

Nach § 58 Nr. 7 AO dürfen freie Rücklagen gebildet werden. Freie Rücklagen sind weder zweckgebunden noch müssen sie zeitnah verwendet werden.¹⁴¹ Die Mittel sind nur irgendwann den steuerbegünstigten Zwecken zuzuführen.¹⁴² Die freie Rücklage wird zum einen aus dem „Überschuss der Einnahmen über die Unkosten aus der gesamten Vermögensverwaltung“¹⁴³ gebildet. Von den Überschüssen der Vermögensverwaltung kann jährlich bis zu einem Drittel den freien Rücklagen zugeführt werden. Weitere Bemessungsgrundlage der Zuführung sind zum anderen 10% der sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel eines Jahres.¹⁴⁴ Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind „sonstige Mittel“ sowohl die Überschüsse bzw. Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben als auch die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich.¹⁴⁵ Überschüsse aus Vermögensverwaltung sind dagegen nicht einzubeziehen.¹⁴⁶ Dieser Betrag, erhöht um bis zu ein

¹³⁶ Vgl. Schröder (2005), S. 1239.

¹³⁷ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 6.

¹³⁸ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 112.

¹³⁹ AEAO Nr. 10 zu § 58 AO.

¹⁴⁰ Vgl. Buchna (2008), S. 197.

¹⁴¹ Vgl. Ley (1999), S. 631.

¹⁴² Vgl. Wallenhorst (2009c), Kap. C, Rn. 142.

¹⁴³ § 58 Nr. 7a Alt. 1 AO.

¹⁴⁴ Vgl. § 58 Nr. 7a Alt. 2 AO.

¹⁴⁵ Vgl. AEAO Nr. 14 zu § 58 Nr. 7.

¹⁴⁶ Vgl. Hüttemann (2002), S. 1343.

Drittel der Überschüsse aus Vermögensverwaltung ergibt den Gesamtbetrag der Rücklage aus § 58 Nr. 7a AO.

Darüber hinaus ist es nach § 58 Nr. 7b AO steuerlich unschädlich, dass eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften ansammelt oder im Jahr des Zuflusses verwendet. Durch diese Regelung soll es gemeinnützigen Organisationen ermöglicht werden, ihre Gesellschafterstellung auch bei Kapitalerhöhung gegen Einlagen durch Ausübung der Bezugsrechte zu erhalten.¹⁴⁷ Über die in § 58 Nr. 6 und 7 AO genannten Rücklagen hinaus dürfen gemeinnützige Organisationen auch noch weitere Rücklagen bilden. Hierzu zählen Rücklagen im Bereich der Vermögensverwaltung und Rücklagen im Bereich eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.¹⁴⁸

Nach § 58 Nr. 11 und 12 AO dürfen gemeinnützige Körperschaften bestimmte Mittel ihrem Vermögen zuführen.¹⁴⁹ Dabei enthält § 58 Nr. 11 AO eine Aufzählung bestimmter Mittel, die eine gemeinnützige Organisation abweichend von § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO ihrem Vermögen zuführen darf.¹⁵⁰ Nach § 58 Nr. 12 AO ist es zudem steuerlich unschädlich, wenn eine Stiftung im Jahr ihrer Errichtung und in den beiden folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Zweckbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführt.¹⁵¹

¹⁴⁷ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 130.

¹⁴⁸ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 132ff.; BMF v. 14.12.1994, BStBl. 1995 I, S. 40.

¹⁴⁹ Das Vermögen einer Körperschaft im Sinne von § 58 Nr. 11 und 12 AO umfasst nur die Vermögenswerte, die nicht den Rücklagen zuzuordnen sind, aber gleichwohl nicht der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO unterliegen. (Hüttemann (2008), § 5, Rn. 142).

¹⁵⁰ Vgl. hierzu im Detail Hüttemann (2008), § 5, Rn. 146–153.

¹⁵¹ Vgl. Buchna (2008), S. 213f. Über die in § 58 Nr. 11 und 12 AO geregelten Fälle hinaus ist anerkannt, dass Gewinn aus sog. Vermögensumschichtungen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgenommen sind, d. h. dem Vermögen zugeführt werden können (vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 156–159).

2.4.2.3 Anforderungen an die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung sowie der Grundsatz der Vermögensbindung

Für die Anerkennung als gemeinnützige Organisation verlangt § 59 AO, dass sich aus dem Inhalt der Satzung der Organisation ergibt, welche Art steuerbegünstigter Zwecke sie verfolgt, dass diese mit den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO übereinstimmen und dass diese ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden. Als Satzung im Sinne dieser Vorschrift sind die Satzung nach § 25 BGB, das Stiftungsgeschäft oder die Stiftungssatzung sowie eine sonstige Verfassung zu verstehen.¹⁵²

Nach § 60 Abs. 1 AO müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass allein aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Daher genügt in einer Satzung die bloße Angabe, dass gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt werden, nicht den Anforderungen des § 60 Abs. 1 AO.¹⁵³ Vielmehr muss immer der konkret verfolgte steuerbegünstigte Zweck in der Satzung benannt werden.¹⁵⁴ § 60 Abs. 1 AO verlangt über die Angabe des verfolgten Zwecks hinaus auch satzungsmäßige Angaben über die konkrete Art der Verwirklichung des verfolgten Zwecks.¹⁵⁵

§ 60 AO wird durch § 61 AO ergänzt. In § 61 Abs. 1 AO wird auf den in § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO festgelegten Grundsatz der Vermögensbindung Bezug genommen. Danach muss der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Organisation oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt sein, dass allein aufgrund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. § 61 Abs. 1 AO verlangt somit bereits bei Gründung eine ver-

¹⁵² Vgl. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Aufl., Stuttgart 2008, § 59 AO, Rn. 2; Buchna (2008), S. 214.

¹⁵³ Vgl. BFH v. 20.07.1988, BFH/NV 1989, S. 479.

¹⁵⁴ Vgl. Buchna (2008), S. 218.

¹⁵⁵ Vgl. Blesinger, in: Kühn/v. Wedelstädt, 19. Aufl., Stuttgart 2008, § 60 AO, Rn. 2.

bindliche satzungsmäßige Festlegung des Zwecks, für den das Vermögen der Organisation bei Auflösung oder Zweckfortfall verwendet werden soll.¹⁵⁶

Neben der Aufstellung einer den gesetzlichen Erfordernissen entsprechenden Satzung muss nach § 63 AO die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein sowie den Bestimmungen entsprechen, die in der Satzung hierzu enthalten sind, und nicht darüber hinausgehen.¹⁵⁷ Mit dieser Regelung knüpft das Gesetz an das Erfordernis der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit an und verlangt zusätzlich die Übereinstimmung von Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung.¹⁵⁸

Gemäß § 63 Abs. 3 AO hat die Organisation den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen. Dieses soll es insbesondere der Finanzverwaltung ermöglichen, die Einhaltung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben zu überprüfen.¹⁵⁹ Der Gesetzgeber schreibt in § 63 Abs. 3 AO allerdings nicht eine bestimmte Form der Aufzeichnung (z. B. doppelte Buchführung) vor.¹⁶⁰

Darüber hinaus dient die Aufzeichnungspflicht den gemeinnützigen Organisationen dazu, die Ordnungsmäßigkeit der Mittelverwendung nachzuweisen.¹⁶¹ Einer Mittelverwendungsrechnung im engeren Sinne bedarf es nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch erst dann, wenn eine Organisation ihre Mittel nicht sofort verwendet, d. h., über einen Mittelvortrag verfügt oder Rücklagen gebildet hat.¹⁶²

¹⁵⁶ Vgl. Hüttemann (2008), § 4, Rn. 138. Zu den Ausnahmen von der satzungsmäßigen Vermögensbindung vgl. § 62 AO.

¹⁵⁷ Zu den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung vgl. im Detail Wallenhorst (2009c), Kap. C, Rn. 182ff.

¹⁵⁸ Vgl. Buchna (2008), S. 228f.

¹⁵⁹ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 184.

¹⁶⁰ Vgl. Hoppen (2005), § 18, Rn. 52.

¹⁶¹ Vgl. Hüttemann (2008), § 5, Rn. 185.

¹⁶² AEO Nr. 27 zu § 55 AO. Die Mittelverwendungsrechnung ist eine „Nebenrechnung“, mit der nachgewiesen werden soll, dass eine zunächst aufgeschobene Mittelverwendung zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt ist. Der Anwendungserlass enthält dabei keine verbindlichen Vorgaben über die Gliederung einer Mittelverwendungsrechnung. Auch die Finanzverwaltung hat bisher darauf verzichtet, ein Schema herauszugeben. Somit bleibt es den Organisationen überlassen, nach welchem Schema sie eine Mittelverwendungsrechnung

2.4.3 Vorteile der steuerlichen Gemeinnützigkeit

2.4.3.1 Steuerbegünstigungen

Durch die steuerliche Gemeinnützigkeit kann eine spendensammelnde Organisation zahlreiche Steuerbegünstigungen beanspruchen. Innerhalb der Steuerbegünstigungen lassen sich dabei direkte und indirekte Steuerbegünstigungen unterscheiden.¹⁶³

Die direkten Steuerbegünstigungen richten sich an die Organisationen selbst und enthalten bestimmte Steuerbefreiungen, Steuerermäßigungen oder sonstige Sonderregelungen. Dagegen richten sich die indirekten Steuervergünstigungen an Dritte wie z. B. Spender. Sie erhalten gewisse Steuerentlastungen, wenn sie gemeinnützige Organisationen durch Geld- oder Sachzuwendungen und/oder durch nebenberufliche ehrenamtliche Arbeit unterstützen.¹⁶⁴ Einen Überblick der direkten Steuerbegünstigungen gibt Abbildung 2:¹⁶⁵

Steuerart	Norm	Wirkung
Körperschaftsteuer	§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG	Befreiung
Gewerbesteuer	§ 3 Nr. 6 S. 1 GewStG	Befreiung
Grundsteuer	§ 3 Abs. 1 Nr. 3 b GrStG	Befreiung
Erbschaftsteuer und Schenkungssteuer	§ 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchst. b ErbStG	Befreiung
Umsatzsteuer	§ 4 a UStG	Vorsteuer-Vergütung
	§ 4 Nr. 16, 18, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 27 UStG	Befreiung
	§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a S. 1 UStG	ermäßigter Steuersatz
	§ 23 a UStG	Vorsteuer- Pauschalisierung

Abbildung 2: Steuervergünstigungen gemeinnütziger Organisationen¹⁶⁶

erstellen. In den letzten Jahren sind im Schrifttum verschiedene Vorschläge für eine Mittelverwendungsrechnung entwickelt worden (vgl. z. B. Hoppen (2005), § 18, Rn. 54).

¹⁶³ Vgl. Hüttemann (2008), § 1, Rn. 25.

¹⁶⁴ Vgl. Hüttemann (2008), § 1, Rn. 25.

¹⁶⁵ Vgl. hierzu im Detail Hüttemann (2008), § 7, Rn. 1ff., § 9, Rn. 1ff.

¹⁶⁶ In Anlehnung an Bott (2005), § 7, Rn. 2.

Die Befreiungsregelungen in den Einzelsteuergesetzen enthalten meistens die ausdrückliche Einschränkung, dass die Steuervergünstigungen insoweit ausgeschlossen sind, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird.¹⁶⁷ Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs begründet also eine partielle Steuerpflicht der spendensammelnden Organisation, d. h., die Organisation unterliegt mit den Einnahmen, dem Überschuss und dem Vermögen dieses Betriebs grundsätzlich der normalen Besteuerung.¹⁶⁸

Von der partiellen Steuerpflicht ausgenommen sind nach § 64 Abs. 1 AO die Zweckbetriebe im Sinne von §§ 65 bis 68 AO. Des Weiteren gilt für gemeinnützige Organisationen eine besondere Besteuerungsfreigrenze: Nach § 64 Abs. 3 AO unterliegt der Gewinn aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben erst dann der Körperschaftssteuer und der Gewerbesteuer, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer die Grenze von 35.000 Euro übersteigen.¹⁶⁹

Zu der Gruppe der indirekten Steuervergünstigungen zählt zunächst der Spendenabzug. Der Spendenabzug ist nach der gesetzlichen Regelung in § 10b Abs. 1 S. 1 EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 GewStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG auf Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung beschränkt.¹⁷⁰ Unter einer Zuwendung sind „Wertabgaben zu verstehen, die aus dem geldwerten Vermögen des Spenders zur Förderung des begünstigten Zwecks abfließen“. ¹⁷¹ Sie muss dabei unentgeltlich im Sinne von fremdnützig sowie freiwillig geleistet werden.¹⁷² Der Begriff der Zuwendung umfasst nicht nur Geldzuwendungen, sondern auch die Zuwendung von Wirtschaftsgütern, d. h. Sachspenden.¹⁷³ Die Unterscheidung

¹⁶⁷ Vgl. Hüttemann (2008), § 6, Rn. 61.

¹⁶⁸ Vgl. Schleder (2008), S. 160; Orth (2007), S. 972.

¹⁶⁹ Darüber hinaus wird die partielle Steuerpflicht durch weitere Sonderregelungen abgemildert. Als Beispiele sind die Verrechnungsmöglichkeit zwischen den Ergebnissen mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe sowie das Wahlrecht, den Gewinn aus bestimmten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben pauschal zu ermitteln, anzuführen (vgl. hierzu im einzelnen Hüttemann (2008), § 1, Rn. 28).

¹⁷⁰ Mit der Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts im Jahr 2007 ist die Unterscheidung zwischen steuer- und spendenbegünstigten Zwecken entfallen. Somit sind nun alle nach den §§ 52 bis 54 AO als steuerbegünstigt anerkannten Zwecke auch spendenbegünstigt. Dies bedeutet, dass eine gemeinnützige Organisation für alle ihre satzungsmäßigen Zwecke spendenbegünstigte Zuwendungen entgegennehmen kann.

¹⁷¹ So BFH v. 20.02.1991, BStBl. II 1991, S. 690; BFH v. 23.05.1989, BStBl. II 1989, S. 879.

¹⁷² Vgl. Hüttemann (2008), § 8, Rn. 43ff.

¹⁷³ Dazu etwa BFH v. 23.05.1989, BStBl. II 1989, S. 879.

zwischen Geld- und Sachspenden ist erforderlich, weil die Zuwendung von Sachspenden eine Reihe von Sonderfragen aufwirft. So bedarf es bei Sachspenden zunächst einer Bewertungsvorschrift, d. h., die Spende ist in Geld zu beziffern.¹⁷⁴

Der Begriff der Zuwendung umfasst neben Spenden auch Mitgliedsbeiträge. Diese Unterscheidung hat u. a. Bedeutung für die Abzugsfähigkeit. So sind nach den gesetzlichen Regelungen Mitgliedsbeiträge an Organisationen nicht abziehbar, die folgende Zwecke fördern:

- den Sport (§ 52 Abs. 2 Nr. 21 AO),
- kulturelle Betätigungen, die vor allem der Freizeitgestaltung dienen,
- die Heimatpflege und Heimatkunde (§ 52 Abs. 2 Nr. 22 AO) oder
- Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 33 AO.

Das Einkommenssteuerrecht kennt keinen unbeschränkten Abzug von Zuwendungen, sondern bestimmt in § 10b EStG verschiedene Abzugsgrenzen, die nebeneinander anzuwenden sind. So können nach § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG Zuwendungen bis zu 20% des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden.¹⁷⁵ Alternativ besteht auch die Möglichkeit, Zuwendungen bis zu vier Promille „der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter“¹⁷⁶ abzuziehen.¹⁷⁷ Für abziehbare Zuwendungen, die diese Höchstgrenze überschreiten oder im Veranlagungszeitraum der Zuwendung nicht berücksichtigt werden können, besteht nach § 10b Abs. 1 S. 3 und 4 EStG ein zeitlich unbegrenzter Spendenvortrag. Gemeinnützige Zuwendungen werden auch im Rahmen der Körperschaftssteuer und der Ge-

¹⁷⁴ Vgl. Hüttemann (2008), § 8, Rn. 32; Eversberg/Geckle/Gnauk-Stuwe/Goetze/Sontheimer/Wagner (2007), S. 89; Maßgebend ist insoweit grundsätzlich der gemeine Wert (vgl. § 10b Abs. 3 S. 3 EStG). Hingegen ist bei Wirtschaftsgütern, die unmittelbar vor der Zuwendung einem Betriebsvermögen entnommen worden sind, der Entnahmewert zuzüglich der bei der Entnahme angefallenen Umsatzsteuer anzusetzen, d. h. wahlweise der Teilwert oder der Buchwert (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 und 5 EStG).

¹⁷⁵ Der Gesamtbetrag der Einkünfte meint die um den Alterentlastungsfreibetrag, den Entlastungsfreibetrag für Alleinerziehende und den Freibetrag für Land- und Fortwirte geminderte Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG).

¹⁷⁶ Hierzu im Detail vgl. Hüttemann (2008), § 8, Rn. 149ff.

¹⁷⁷ Vgl. § 10b Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

werbsteuer steuermindernd berücksichtigt.¹⁷⁸ Die Regelungen hinsichtlich der Abzugsgrenzen entsprechen weitgehend der Regelung in § 10b EStG.¹⁷⁹

Zusätzlich zum generellen Spendenabzug sind Spenden in den Vermögensstock einer Stiftung des öffentlichen Rechts oder einer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreiten Stiftung bis zu einem Betrag von 1 Mio. Euro bei der Ermittlung des Einkommens und Gewerbeertrags steuerlich abziehbar. Dieser Höchstbetrag kann innerhalb eines Zehnjahreszeitraums nur einmal in Anspruch genommen werden.¹⁸⁰

In formeller Hinsicht setzt der Spendenabzug beim Zuwendenden die Vorlage einer entsprechenden Zuwendungsbestätigung voraus, die bestimmte, gesetzlich vorgeschriebene Angaben enthalten muss und von der Empfängerorganisation ausgestellt wird.¹⁸¹ Für Zuwendungen bis zu einer Höhe von 200 Euro gilt nach § 50 Abs. 2 EStDV ein vereinfachter Nachweis. Danach genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts.¹⁸²

Zur Gruppe der indirekten Steuervergünstigungen zählen darüber hinaus die Freibeträge für Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit. Nach § 3 Nr. 26a EStG sind Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder im Auftrag einer gemeinnützigen Organisation bis zur Höhe von 500 Euro im Jahr von der Einkommensteuer befreit. Überschreiten die Einnahmen für die begünstigte nebenberufliche Tätigkeit den steuerfreien Betrag von 500 Euro, so dürfen nach § 3 Nr. 26a S. 3 EStG die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c EStG nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen. Für nebenberufliche Tätigkeiten (z. B. als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer o. ä., künstlerische und pflegerische Tätigkeiten) wird ein Freibetrag von 2100 Euro gewährt (§ 3 Nr. 26 EStG). Hinsichtlich des Umfangs der Steuerbefreiung und des Abzugs von Betriebsausgaben und Wer-

¹⁷⁸ Vgl. hierzu im einzelnen Hüttemann (2008), § 8, Rn. 174ff.

¹⁷⁹ Zu den Unterschieden vgl. Hüttemann (2008), § 8, Rn. 174ff.

¹⁸⁰ Vgl. § 10b Abs. 1a EStG, § 9 Nr. 5 S. 3 GewStG und im Detail Hüttemann (2007), S. 2056f.

¹⁸¹ Vgl. im Detail Schleder (2008), 352ff.

¹⁸² Vgl. im Einzelnen Geueke (2008), S. 709; Schleder (2008), 355ff.

bungskosten kann auf die Ausführungen zu § 3 Nr. 26a EStG verwiesen werden.

2.4.3.2 Außersteuerliche Vorteile

Über die aufgezeigten steuerlichen Vergünstigungen hinaus ist die steuerliche Gemeinnützigkeit noch mit bestimmten außersteuerlichen Vorteilen verbunden. Zunächst werden öffentliche Zuwendungen zur Förderung einer bestimmten Tätigkeit oder die Nutzung von öffentlichen Einrichtungen häufig davon abhängig gemacht, dass die begünstigte Organisation die steuerliche Gemeinnützigkeit besitzt.¹⁸³ Gemeinnützige Organisationen sind zudem vielfach von staatlichen Gebühren und Kosten befreit.¹⁸⁴ Darüber hinaus erhalten sie günstigere Konditionen bei der Kreditaufnahme.¹⁸⁵

Des Weiteren sei auf die Regelungen hingewiesen, nach denen ein Ermittlungs- oder Strafverfahren gegen die Zahlung eines Geldbetrags an eine gemeinnützige Organisation eingestellt (§ 153a Abs. 1 S. 1 StPO) und bei der Strafaussetzung zur Bewährung einer Zahlung an eine gemeinnützige Organisation auferlegt werden können (§ 56b Abs. 2 Nr. 2 und 3 StGB). Damit wird den Organisationen eine zusätzliche Finanzierungsquelle eröffnet.¹⁸⁶ Schließlich geht mit der steuerlichen Gemeinnützigkeit ein positives Image einher, welches gemeinnützige Organisationen bei Aktivitäten zur Finanzierung ihrer Tätigkeit, wie bei Wohltätigkeitsbasaren oder der Vermarktung des Logos, auszunutzen versuchen.¹⁸⁷

¹⁸³ Vgl. Hüttemann (2008), § 1, Rn. 47.

¹⁸⁴ Vgl. Hilgenstock/Stegner (2003), S. 34.

¹⁸⁵ Vgl. Schauhoff (2005a), Einleitung, Rn. 48.

¹⁸⁶ Zu möglichen Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.7.

¹⁸⁷ Vgl. Schauhoff (2005a), Einleitung, Rn. 48.

2.5 Rechtsformen spendensammelnder Organisationen

2.5.1 Rechtsformen spendensammelnder Organisationen in Deutschland

Spendensammelnde Organisationen können in verschiedenen Rechtsformen auftreten. Beispielhaft können der eingetragene Verein, die Stiftung des Privatrechts und die Kapitalgesellschaft¹⁸⁸ genannt werden.

Vor diesem Hintergrund kommt die im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie zu dem Ergebnis, dass 78,2% der untersuchten Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins auftreten.¹⁸⁹ Auf die Rechtsform der Stiftung des Privatrechts legten sich 13,8% der untersuchten Organisationen fest. Lediglich 6,9% der untersuchten Organisationen firmieren in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft. Rechtlich unselbstständig, d. h. eingegliedert in einen Rechtsträger, sind 1,1% der untersuchten Organisationen.¹⁹⁰

Die vielfache Entscheidung für die Rechtsform des eingetragenen Vereins kann damit begründet werden, dass der eingetragene Verein durch eine Vielzahl an Merkmalen gekennzeichnet ist, die aus Sicht der spendensammelnden Organisationen für die Wahl dieser Rechtsform sprechen. So wird zur Vereinsgründung kein Vermögen vorausgesetzt.¹⁹¹ Darüber hinaus ermöglicht das Vereinsrecht auf einfache und praktikable Art den Mitgliedern des Vereins regelmäßige monatliche oder jährliche Beiträge aufzuerlegen, um daraus Mittel für die Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke zu erhalten.¹⁹²

¹⁸⁸ Unter den Begriff „Kapitalgesellschaft“ fallen in dieser Untersuchung die Aktiengesellschaft (AG) und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH).

¹⁸⁹ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff.

¹⁹⁰ Als Beispiel für eine rechtlich unselbstständige spendensammelnde Organisation kann „Brot für die Welt“ genannt werden. Rechtsträger von „Brot für die Welt“ ist das Diakonische Werk der EKD e. V. Im Schrifttum wird vertreten, dass sich spendensammelnde Organisationen in Deutschland vor allem in der Rechtsform des Vereins und der Stiftung organisieren. Andere als diese Rechtsformen werden nicht oder in nicht nennenswertem Umfang gewählt (vgl. DZI (Hrsg.) (2008), S. 4; Siebart (2006), S. 31; van Randenborgh (2005a), § 1, Rn 4; Schmidt (2001), S. 32).

¹⁹¹ Vgl. Nowotny/Fida (2007), S. 216.

¹⁹² Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 64f.

Ein Grund für die Wahl der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts kann darin liegen, dass mit einer Stiftung oftmals schon rein begrifflich „Gutes tun“, „Wohlfahrt“, „Mildtätigkeit“ und „Gemeinnützigkeit“ verbunden werden.¹⁹³ Dies kann bei der Sammlung von Spenden einen Vorteil darstellen. Dagegen kann in der Vermögensausstattung einer Stiftung des Privatrechts ein Grund dafür gesehen werden, warum nach der empirischen Untersuchung bei spendensammelnden Organisationen die Rechtsform des eingetragenen Vereins dominiert, da zur Vereinsgründung kein Vermögen vorausgesetzt wird.¹⁹⁴

Die Rechtsform der Kapitalgesellschaft ist für spendensammelnde Organisationen nach der empirischen Untersuchung bedeutungslos. Ein Grund für die seltene Wahl dieser Rechtsform kann darin liegen, dass sich rein begrifflich mit dieser Rechtsform keine gemeinnützige Assoziation verknüpft.¹⁹⁵ Kapitalgesellschaften sind zudem einmaligen und laufenden Kosten ausgesetzt. Einmalige Kosten entstehen hier beispielsweise mit der Eintragung ins Handelsregister und etwaigen notariellen Beglaubigungen und Beurkundungen. Laufende Kosten sind auf eventuelle Pflichtprüfungen sowie die Durchführung von Gesellschafter- bzw. Hauptversammlungen zurückzuführen.¹⁹⁶

Auch die Rechtsform der Personengesellschaft ist für spendensammelnde Organisationen unbedeutend. Der Grund hierfür liegt darin, dass der Gesetzgeber spendensammelnden Organisationen unter bestimmten Voraussetzungen für verschiedene Steuerarten eine weitgehende Steuerbefreiung einräumt, diese Steuerbegünstigungen aber ausschließlich Körperschaften i. S. d. § 1 Abs. 1 KStG gewährt.¹⁹⁷ Da Personengesellschaften nicht unter den gesetzlichen Katalog in § 1 Abs. 1 KStG fallen, können zwar spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform einer Personengesellschaft steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, erhalten hierfür aber keine unmittelbaren steuerlichen Begünstigungen. Somit treten spendensammelnde Organisationen grundsätzlich nicht in der Rechtsform einer Personengesellschaft auf.

¹⁹³ Vgl. van Randenborgh (2005a), § 1, Rn. 6.

¹⁹⁴ Vgl. Nowotny/Fida (2007), S. 216.

¹⁹⁵ Vgl. van Randenborgh (2005a), § 1, Rn. 6.

¹⁹⁶ Vgl. Eberhartinger/Hirschler (2007), S. 1560.

¹⁹⁷ Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.4.

2.5.2 Rechtsform des Vereins

2.5.2.1 Erscheinungsformen des Vereins

Hinsichtlich der Erscheinungsform eines Vereins unterscheidet das Bürgerliche Gesetzbuch (BGB) zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Vereinen.¹⁹⁸ Wirtschaftliche Vereine sind solche, deren Zweck satzungsgemäß vorwiegend und dauernd auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.¹⁹⁹ Demgegenüber sind nichtwirtschaftliche Vereine nach dem Wortlaut des § 21 BGB solche, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb abzielt. Jedoch zählen zu den nichtwirtschaftlichen Vereinen nicht nur die Vereine, die keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, sondern auch die, bei denen der Hauptzweck der Satzung ein steuerbegünstigter ist und dennoch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, um damit Nebenzwecke zu erfüllen oder um damit erst die Möglichkeit zu haben, die steuerbegünstigten Zwecke verwirklichen zu können.²⁰⁰

Die wesentliche Bedeutung der Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Vereinen liegt hinsichtlich der steuerlichen Gemeinnützigkeit darin, dass der wirtschaftliche Verein zumindest einen Satzungszweck enthält, der nicht den Anforderungen der §§ 51ff. AO entspricht. Somit können wirtschaftliche Vereine nicht gemeinnützig sein.²⁰¹ Da spendensammelnde Organisationen in Deutschland regelmäßig die steuerliche Gemeinnützigkeit anstreben, treten solche Organisationen grundsätzlich nicht als wirtschaftlicher Verein auf.

Bei den nichtwirtschaftlichen Vereinen wird zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Vereinen unterschieden (*vgl. Abbildung 3*). Der Unterschied zwischen beiden Erscheinungsformen besteht darin, dass dem nichtrechtsfähigen Verein die Rechtsfähigkeit fehlt.²⁰² Beispielsweise kann der rechtsfähige Ver-

¹⁹⁸ Vgl. §§ 21, 22 BGB.

¹⁹⁹ Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 7.

²⁰⁰ Vgl. Märkle/Alber (2004), S. 24. Zur Abgrenzung zwischen dem wirtschaftlichen und nichtwirtschaftlichen Verein vgl. im Detail Schad (1998), S. 186ff.; Schmidt (1987), S. 556.

²⁰¹ Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 9. Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.4.

²⁰² Zu den Rechten und Pflichten aus dem Erhalt der Rechtsfähigkeit vgl. im Detail Reichert (2007), Rn. 313–338; Friedrich (1994a), S. 61.

ein eigenes Vermögen erwerben. Er ist grundbuchfähig und kann als Eigentümer, Hypotheken- oder Grundschuldgläubiger oder als Inhaber eines sonstigen dinglichen Rechts im Grundbuch eingetragen werden. Der rechtsfähige Verein ist grundsätzlich prozessfähig, d. h., er kann vor Gericht klagen oder verklagt werden.²⁰³ Will dagegen der nichtrechtsfähige Verein klagen, müssen alle Mitglieder als Kläger auftreten.²⁰⁴

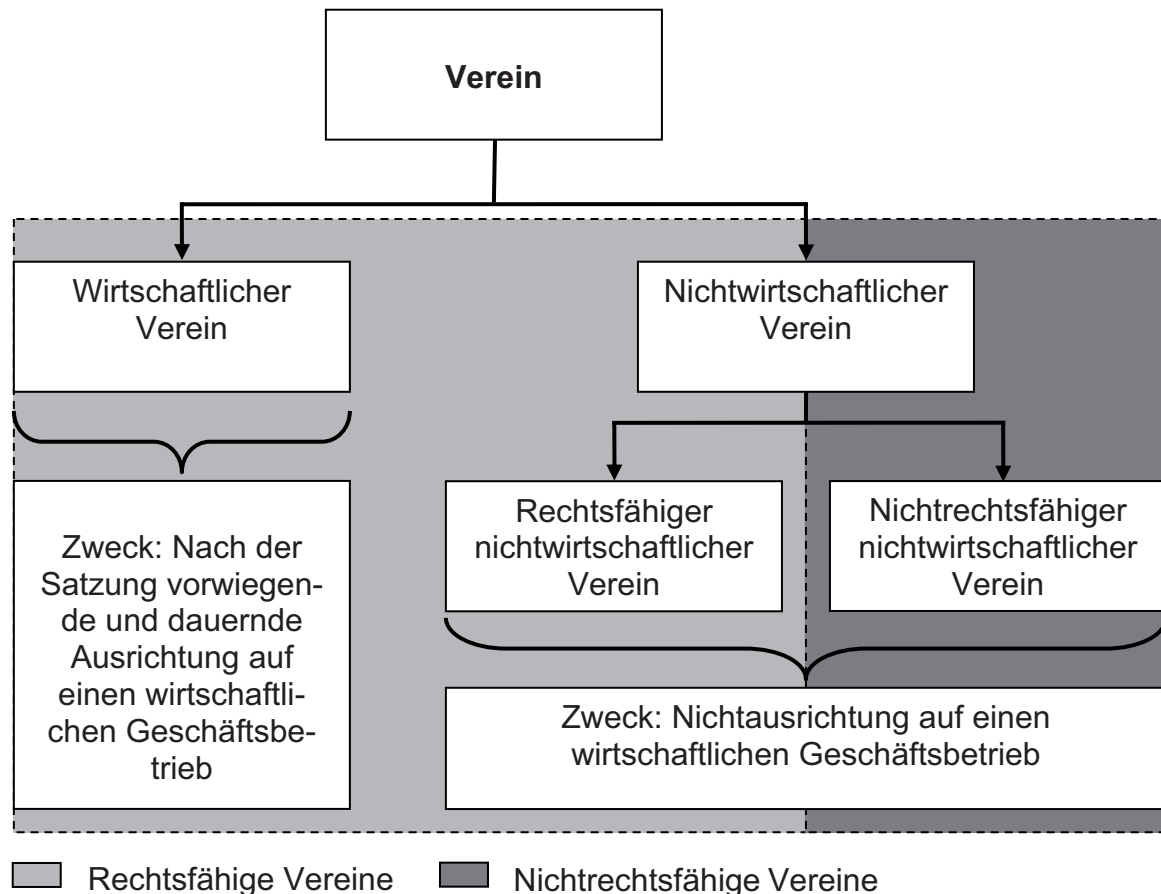


Abbildung 3: Erscheinungsformen von Vereinen

²⁰³ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 23.

²⁰⁴ Eine Ausnahme hiervon bilden politische Parteien (§ 3 des Parteiengesetzes v. 24.7.1967 BGBl. 1967 I S. 773, zuletzt geändert durch Gesetz v. 28.6.2002 BGBl. 2002 I S. 2268) und Gewerkschaften (BGH v. 11.7.1968, NJW 1968, S. 1830), denen wegen ihrer allgemeinen Bedeutung auch die aktive Parteifähigkeit zuerkannt worden ist.

2.5.2.2 Rechtsfähiger und nichtrechtsfähiger nichtwirtschaftlicher Verein

Der rechtsfähige nichtwirtschaftliche Verein²⁰⁵ erhält seine Rechtsfähigkeit mit Eintragung in das Vereinsregister.²⁰⁶ Nach § 56 BGB erfolgt die Eintragung jedoch nur dann, wenn die Zahl der Vereinsmitglieder mindestens sieben beträgt. Andernfalls wird die Eintragung gemäß § 60 BGB abgelehnt.²⁰⁷

Eine weitere Voraussetzung für die Eintragung des Vereins ist zudem das Vorhandensein einer Satzung. Der Inhalt der Satzung kann in den Grenzen der zwingenden Vorschriften des BGB weitgehend frei bestimmt werden.²⁰⁸ Entsprechend § 57 Abs. 1 BGB muss die Satzung allerdings den Zweck des Vereins, seinen Namen und seinen Sitz enthalten und ergeben, dass der Verein eingetragen werden soll. Enthält die Satzung diese Mindestangaben nicht, ist die Eintragung unzulässig. Die Eintragung kann auch noch später aus dem Vereinsregister gemäß §§ 142, 143, 159 FGG gelöscht werden.²⁰⁹

Die §§ 57–59 BGB enthalten Soll-Angaben einer Satzung. Gemäß § 57 Abs. 2 BGB soll sich der Name des Vereins vom Namen anderer an demselben Ort oder in derselben Gemeinde bestehender eingetragener Vereine deutlich unterscheiden. Zudem soll eine Satzung Bestimmungen über den Eintritt und Austritt der Mitglieder, die Mitgliedsbeiträge, die Bildung des Vorstands sowie die Voraussetzungen und die Form der Berufung der Mitgliederversammlung und die Beurkundung ihrer Beschlüsse enthalten.²¹⁰ Die Satzung soll dabei

²⁰⁵ In der Praxis und in Schrifttum wird der rechtsfähige nichtwirtschaftliche Verein auch als eingetragener Verein bezeichnet.

²⁰⁶ Vgl. Eyles (1994), S. 1995. Im Rahmen der Eintragung muss anhand des Wortlauts der Satzung und der vom Verein tatsächlich entfalteten Tätigkeit überprüft werden, ob eine nichtwirtschaftliche Zwecksetzung vorliegt. Wird die Rechtsform des rechtskräftigen nichtwirtschaftlichen Vereins nur vorgeschoben, verfolgt der Verein in Wahrheit aber unmittelbare wirtschaftliche Interessen seiner Mitglieder, muss die Eintragung abgelehnt werden.

²⁰⁷ Zu den Ausnahmen von dieser Voraussetzung vgl. Friedrich (1994a), S. 63. Wird ein Verein unter Verstoß gegen die Mindestmitgliederzahl in das Vereinsregister eingetragen, ist die Eintragung trotzdem wirksam. Allerdings müssen immer mindestens zwei Mitglieder vorhanden sein, da es sonst an einem für den Verein wesentlichen Merkmal fehlt (vgl. Friedrich (1994a), S. 63).

²⁰⁸ Satzungsbestimmungen dürfen nicht gegen ein gesetzliches Verbot (§ 134 BGB) oder gegen die guten Sitten (§ 138 BGB) verstoßen.

²⁰⁹ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 28.

²¹⁰ Vgl. § 58 BGB.

von mindestens sieben Gründern unterschrieben und datiert sein.²¹¹ Enthält die Satzung eine der genannten Soll-Vorschriften nicht, ist der Eintragungsantrag zurückzuweisen.²¹² Eine trotz des Mangels erfolgte Eintragung ist jedoch gültig. Eine Löschung aus dem Vereinsregister darf also wegen Verstoßes gegen diese „Soll-Angaben“ nicht erfolgen.²¹³

Eine Mitgliedschaft im rechtsfähigen nichtwirtschaftlichen Verein kann von natürlichen und juristischen Personen durch Teilnahme am Gründungsakt oder durch späteren Beitritt erworben werden.²¹⁴ Sie ist der Ausdruck für die Gesamtheit aller Rechte und Pflichten der Vereinsmitglieder im Verhältnis zueinander und im Verhältnis zum Verein.²¹⁵ Die Mitgliedschaftsrechte werden dabei eingeteilt in Mitverwaltungsrechte und Vorteilsrechte.²¹⁶ Zu den Mitverwaltungsrechten zählt vor allem das Recht auf Teilnahme an der vereinsinternen Willensbildung. Dies umfasst u. a. das Recht auf Teilnahme an der Mitgliederversammlung und das Stimmrecht bei der Beschlussfassung.²¹⁷ Die Vorteilsrechte umfassen u. a. das Recht, die Einrichtungen des Vereins nach Maßgabe einer evtl. bestehenden Benutzungsordnung in Anspruch zu nehmen.²¹⁸ Jedes Mitglied hat grundsätzlich ein Anspruch auf Gleichbehandlung durch die Vereinsorgane. Das bedeutet aber nicht, dass allen Mitgliedern zwingend immer dieselben Rechte zustehen. So kann die Satzung unterschiedliche Mitgliedergruppen mit unterschiedlichen Mitgliederrechten ausstatten.²¹⁹

Den Mitgliedschaftsrechten stehen Pflichten gegenüber, die nach ihrem Inhalt in Beitragspflichten, Treuepflichten und Mitverwaltungspflichten eingeteilt werden.²²⁰ Nach der Beitragspflicht müssen die Mitglieder im Regelfall einen Mitgliedsbeitrag entrichten. Dagegen kennt das Vereinsrecht keine Kapitaleinzah-

²¹¹ Vgl. § 59 Abs. 3 BGB.

²¹² Vgl. § 60 BGB.

²¹³ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 28.

²¹⁴ Vgl. Schmidt (2001), S. 36; Friedrich (1994a), S. 65.

²¹⁵ Vgl. Burhoff (2008), S. 109.

²¹⁶ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 50.

²¹⁷ Vgl. Märkle/Alber (2004), S. 79.

²¹⁸ Vgl. Friedrich (1994a), S. 61.

²¹⁹ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 55. So ist es bspw. zulässig, wenn die Satzung bestimmten Kategorien von Mitgliedern das Stimmrecht allgemein oder jedenfalls das Stimmrecht zu bestimmten Themenbereichen entzieht. Auch kann die Satzung anderen Mitgliedern erhöhte Stimmrechte zubilligen oder ihnen erhöhte Beitragsleistungen auferlegen.

²²⁰ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 63.

lungsverpflichtungen der Mitglieder.²²¹ Die Treuepflicht umfasst die Pflicht des Mitglieds, alles zu unterlassen, was dem Vereinszweck schadet.²²² Sie müssen die Satzung und die sonstigen Ordnungen des Vereins beachten sowie die Weisungen befolgen, welche die Vereinsorgane im Rahmen ihrer Zuständigkeit nach diesen Regelungen geben.²²³ Nach der Mitverwaltungspflicht kann die Satzung den Vereinsmitgliedern bestimmte Aufgaben auferlegen. In Betracht kommen die Teilnahme an Mitgliederversammlungen oder auch die Pflicht, unter bestimmten Voraussetzungen ein Vereinsamt zu übernehmen.²²⁴

Die Mitgliederversammlung ist das oberste Organ eines rechtsfähigen nicht-wirtschaftlichen Vereins. Aufgabe der Mitgliederversammlung ist die Überwachung der übrigen Vereinsorgane und die Entlastung des Vorstands.²²⁵ Darüber hinaus entscheidet sie gemäß § 32 Abs. 1 BGB in allen Vereinsangelegenheiten, die nicht dem Vorstand oder anderen Organen zugewiesen sind.²²⁶ Neben der Mitgliederversammlung muss der Verein entsprechend § 26 Abs. 1 BGB einen Vorstand haben. Der Vorstand vertritt den Verein nach § 26 Abs. 2 BGB gerichtlich und außergerichtlich.²²⁷ Je nach Art, Größe und Untergliederungen des Vereins kann es sinnvoll sein, vor allem über die Satzung des Vereins weitere Organe vorzusehen. Dabei kommen z. B. der besondere Vertreter²²⁸, ein Aufsichtsrat²²⁹ oder der erweiterte Vorstand²³⁰ in Betracht.²³¹

²²¹ Vgl. Friedrich (1994a), S. 65.

²²² Vgl. Burhoff (2008), S. 118.

²²³ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 67.

²²⁴ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 66. Des Weiteren kann bereits die Satzung vorsehen, dass die Mitglieder an Veranstaltungen des Vereins organisatorisch oder sonst helfend mitzuwirken haben.

²²⁵ Vgl. Grünhaupt (2008), S. 671; Märkle/Alber (2004), S. 60.

²²⁶ Zum Organ der Mitgliederversammlung vgl. im Detail van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 78–117; Märkle/Alber (2004), S. 60–69.

²²⁷ Zum Organ des Vorstands vgl. im Detail van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 120–154; Märkle/Alber (2004), S. 69–77

²²⁸ Neben dem Vorstand kann gem. § 30 BGB durch die Satzung als zusätzliches Organ der besondere Vertreter bestimmt werden. Dem besonderen Vertreter ist von der Satzung ein eigener Tätigkeits- und Verantwortungsbereich zugewiesen. Für diesen Aufgabenkreis erlangt er eine gewisse Selbstständigkeit neben dem Vorstand (vgl. hierzu im Detail van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 156).

²²⁹ Als Kontrollorgan kann die Satzung die Bestellung eines Aufsichtsrats vorsehen. Neben Kontrollaufgaben übernimmt der Aufsichtsrats vor allem auch Beratungsfunktionen (vgl. hierzu im einzelnen van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 161).

²³⁰ Insbesondere bei größeren Vereinen, die entweder wirtschaftlich oder auch räumlich selbstständige Abteilungen besitzen, kommt es in Betracht, einzelnen Teilen des Vorstands bestimmte Aufgaben wie z. B. die Bewältigung von Verwaltungsaufgaben aufzuerlegen. Durch die besondere Hervorhebung einzelner Vorstandsmitglieder besteht damit

Auf nichtrechtsfähige Vereine finden gemäß § 54 S. 1 BGB die Vorschriften über die Gesellschaft bürgerlichen Rechts Anwendung. Rechtsprechung und Lehre sind jedoch dazu übergegangen, auf den nichtrechtsfähigen Verein die Vorschriften für den rechtsfähigen Verein anzuwenden, sofern es sich nicht um Vorschriften handelt, die Rechtsfähigkeit voraussetzen.²³²

2.5.3 Rechtsform der Stiftung

2.5.3.1 Begriff und Wesensmerkmale der Stiftung

Eine Stiftung wird errichtet, wenn ein Stifter oder eine Mehrzahl von Stiftern in einem Stiftungsgeschäft förmlich den Willen bekunden, zur Verwirklichung eines bestimmten Zwecks auf Dauer eine Stiftung zu errichten und diese mit einem hierzu benötigten Vermögen und einer zweckentsprechenden Organisation auszustatten. Im Ergebnis sind der Stiftungszweck, das Stiftungsvermögen und die Stiftungsorganisation die drei wesentlichen den Stiftungsbegriff prägenden Elemente.²³³

Der Zweck einer Stiftung wird vom Stifter im Stiftungsgeschäft bestimmt.²³⁴ Er drückt den freien Willen des Stifters aus und prägt die Individualität einer Stiftung.²³⁵ Die Stiftung ist während ihrer gesamten Lebensdauer grundsätzlich an die vorgegebene Zweckbestimmung gebunden.²³⁶ Dabei ist jeder Zweck zugelassen, der mit der Rechtsordnung in Einklang steht, also weder das Gemeinwohl gefährdet noch geltendes Recht verletzt.²³⁷

der Gesamtvorstand aus diesen geschäftsführenden Vorstandsmitgliedern und dem erweiterten Vorstand (vgl. hierzu im Detail van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 164).

²³¹ Vgl. van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 155.

²³² Vgl. Friedrich (1994b), S. 105. Zu den Besonderheiten beim nichtrechtsfähigen nichtwirtschaftlichen Verein vgl. im Detail Märkle/Alber (2004), S. 99–116; van Randenborgh (2005b), § 2, Rn. 168–181; Friedrich (1994b), S. 105f.

²³³ Vgl. Brede (2005), S. 82; Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 1.

²³⁴ Vgl. Ebersbach (1972), S. 16.

²³⁵ Vgl. Sandberg (2001), S. 45; Ebersbach (1972), S. 16.

²³⁶ Vgl. von Campenhausen (2009a), § 1, Rn. 9. Zur Änderung des Stiftungszweck vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 60.

²³⁷ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 57.

Mit Stiftungsvermögen i. d. S. ist das sog. Grundstockvermögen gemeint, das der Stiftung durch das Stiftungsgeschäft übertragen worden ist.²³⁸ Es ist grundsätzlich in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten, um die Leistungskraft der Stiftung dauerhaft sicherzustellen.²³⁹ Das Grundstockvermögen kann durch Zustiftungen erhöht werden, soweit sich aus der Zuwendung ergibt, dass sie der Stärkung des Grundstockvermögens dienen soll und nicht zum Verbrauch bestimmt ist.²⁴⁰ Aus den Erträgen des Grundstockvermögens und ggf. aus Zuwendungen Dritter (z. B. Spenden) werden dann die Aufgaben der Stiftung finanziert.²⁴¹

Vermögensverwaltung und Durchführung der Stiftungsaufgaben verlangen eine Stiftungsorganisation. Indem der Stiftung eine eigene organisatorische Struktur verliehen oder bei der nichtrechtsfähigen Stiftung ein Rechtsträger bestimmt wird, wird die Stiftung erst handlungsfähig.²⁴² Die Stiftung unterscheidet sich vom Verein durch ihre fehlende Verbandsstruktur. Sie hat keine Mitglieder, sondern nur Empfänger der Stiftungsleistungen, die sog. Destinatäre.²⁴³

Im Ergebnis sind die Zweckbestimmung, eine Vermögensausstattung und eine nichtverbandmäßige Organisation allen Stiftungen gemein.²⁴⁴ Die Merkmale treten in der Praxis jeweils mehr oder weniger deutlich hervor, sodass der Stiftungsbegriff verschiedene Erscheinungsformen abdeckt.

²³⁸ Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 40; Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 62.

²³⁹ Vgl. Ebersbach (1972), S. 18. Eine Ausnahme gilt nur, wenn sich aus dem Stiftungszweck selbst eine zeitliche Begrenzung der Stiftung ergibt, wo mit dem Ende der Stiftung auch das Grundstockvermögen verbraucht ist (vgl. Wallenhorst (2009), Kap. A, Rn. 41).

²⁴⁰ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 64.

²⁴¹ Vgl. von Campenhausen (2009a), § 1, Rn. 12; Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 40; Toepler/Sprengel (2003), S. 567ff.

²⁴² Vgl. Ebersbach (1972), S. 21.

²⁴³ Vgl. Ebersbach (1972), S. 20; Schwarz (1996), S. 18.

²⁴⁴ Vgl. Ebersbach (1972), S. 184.

2.5.3.2 Erscheinungsformen der Stiftung

Stiftungen gehören entweder zu den Stiftungen des Privatrechts²⁴⁵ oder zu den Stiftungen des öffentlichen Rechts²⁴⁶. Sowohl bei den Stiftungen des Privatrechts als auch bei den Stiftungen des öffentlichen Rechts ist zwischen rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen²⁴⁷ Stiftungen zu unterscheiden. (vgl. *Abbildung 4*).²⁴⁸

Die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts besitzt eine eigene Rechtspersönlichkeit. Das bedeutet, dass sie als Träger von Rechten und Pflichten zu verstehen ist und somit selbst im eigenen Namen im Rechtsverkehr auftreten, klagen und verklagt werden kann.²⁴⁹ Die Rechtsvorschriften finden sich dabei in den §§ 80–88 des BGB mit Verweisen auf das Vereinsrecht und in den Landesstiftungsgesetzen.²⁵⁰

²⁴⁵ Gleichbedeutende Bezeichnungen sind Stiftungen des bürgerlichen Rechts und privatrechtliche Stiftungen.

²⁴⁶ Stiftungen des öffentlichen Rechts werden auch als öffentlich-rechtliche Stiftungen bezeichnet.

²⁴⁷ Nichtrechtsfähige Stiftungen werden auch als fiduziarische, unselbstständige, treuhänderische oder Treuhandstiftungen bezeichnet.

²⁴⁸ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 5; Orth (2004), S. 27; Sandberg (2001), S. 47; Dewald (1990), S. 20. Neben den rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen des privaten Rechts und den rechtsfähigen und nichtrechtsfähigen Stiftungen des öffentlichen Rechts gibt es Rechtsgebilde, die sich Stiftung nennen, obwohl sie eine andere Rechtsform haben. Das gilt vor allem für Vereine, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaften, die sich den Namen einer Stiftung beilegen (vgl. Sandberg (2001), S. 50f.). Ein Beispiel ist die Robert-Bosch-Stiftung, die rechtlich eine GmbH ist (weitere Beispiele bei Riehmer (1993), S. 217ff.; Römer (1990), S. 128ff.).

²⁴⁹ Vgl. Ebersbach (1972), S. 24.

²⁵⁰ Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 37; Hof (2003), S. 783; Dewald (1990), S. 18f. Das Stiftungsrecht des jeweiligen Bundeslandes gilt für die rechtsfähigen Stiftungen des Privatrechts, die ihren Sitz in dem jeweiligen Bundesland haben (§ 80 BGB). In erster Linie gilt als Sitz der Stiftung, wenn nichts anderes in der Satzung bestimmt ist, der Ort, an dem die Verwaltung geführt wird. Im Zweifel gilt der letzte Wohnsitz des Stifters als Sitz (§ 83 BGB).

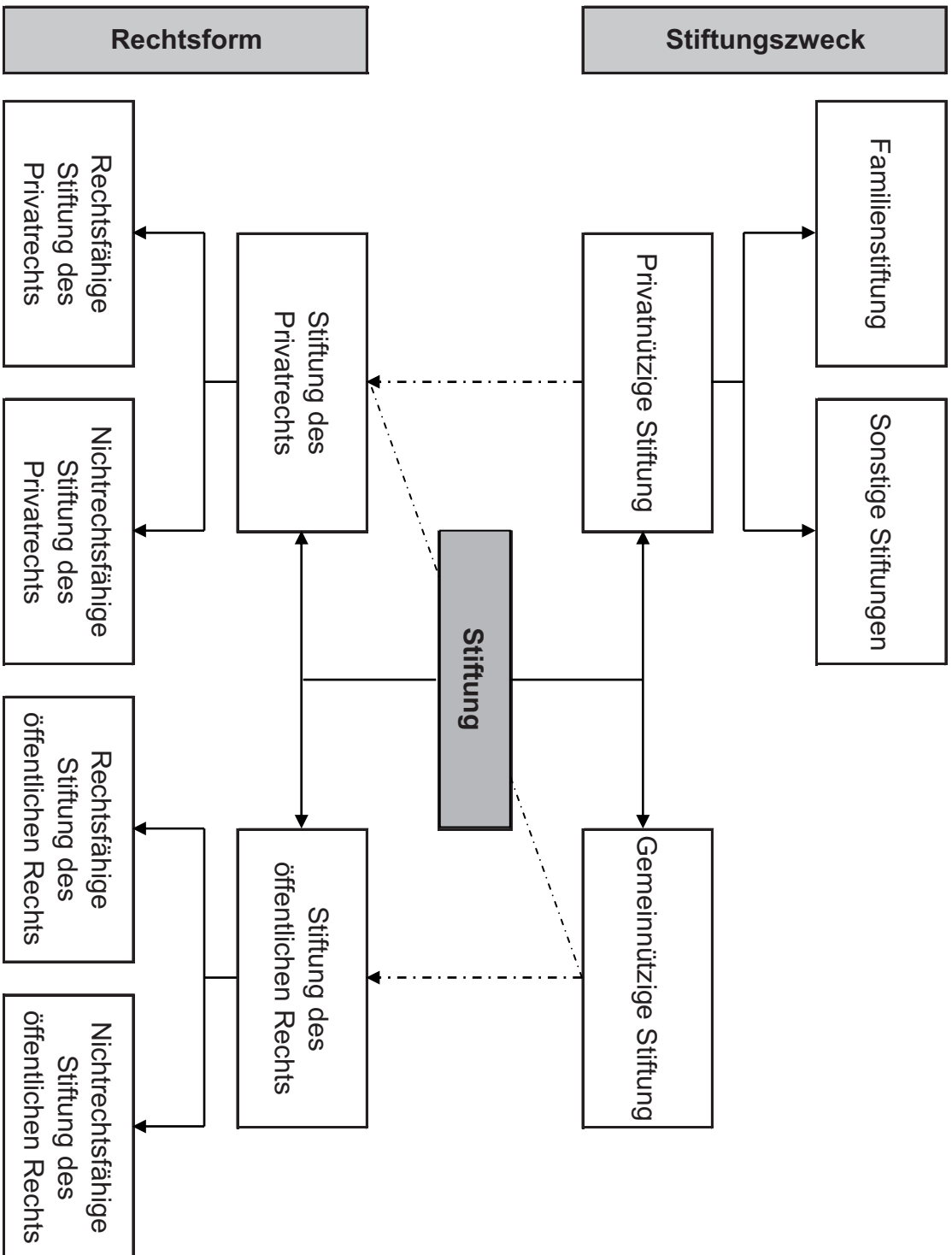


Abbildung 4: Stiftungsformen

Die nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts hat im Gegensatz zur rechtsfähigen keine eigene Rechtspersönlichkeit.²⁵¹ Sie entsteht durch Zuwendung des Stiftungsvermögens durch den Stifter an eine natürliche oder juristische Person mit der Maßgabe, das übertragene Vermögen dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen.²⁵² Der Gesetzgeber hat keine Regelungen über die nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts in das BGB und in die Landesstiftungsgesetze aufgenommen. Die herrschende Meinung im Schrifttum verneint auch die direkte oder analoge Anwendung der §§ 80–88 BGB und der Landesstiftungsgesetze. Es finden nur die allgemeinen Regeln des Schuld- und Erbrechts Anwendung, die für das jeweilige Stiftungsgeschäft gelten.²⁵³

Die rechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts zählt zu den selbstständigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts.²⁵⁴ Sie ist ein eigenständiger Verwaltungsträger und damit befähigt, bestimmte Verwaltungsfunktionen durch eigenes Verwaltungshandeln wahrzunehmen.²⁵⁵ Voraussetzung für die Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts ist die Errichtung durch einen Stiftungsakt des Stifters. Auch ist grundsätzlich ein staatlicher Hoheitsakt erforderlich.²⁵⁶ Im Gegensatz zur rechtsfähigen Stiftung des öffentlichen Rechts ist die nichtrechtsfähige Stiftung des öffentlichen Rechts kein selbstständiger Verwaltungsträger. Sie benötigt stets ein Muttergemeinwesen, z. B. Staat, Gemeinde, Kirche, in das sie organisatorisch eingegliedert ist und das ihre Aufgaben und Interessen wahrnimmt.²⁵⁷

²⁵¹ Vgl. Westebbe (1993), S. 33; Strickrodt (1977), S. 177; Ebersbach (1972), S. 24.

²⁵² Vgl. Ebersbach (1972), S. 24.

²⁵³ Vgl. Hof (2009d), § 36, Rn. 11; Hof (2003), S. 783; Schlüter (2003), S. 873; Schmidt (2001), S. 34f.; Westebbe (1993), S. 23.

²⁵⁴ Vgl. Sandberg (2001), S. 47.

²⁵⁵ Vgl. Ebersbach (1972), S. 25. Beispiele für rechtsfähige Stiftungen des öffentlichen Rechts sind die Bundesstiftungen Stiftung Preußischer Kulturbesitz und Stiftung Haus der Geschichte der Bundesrepublik Deutschland.

²⁵⁶ Vgl. von Campenhausen (2009c), § 18, Rn. 1; Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 5; Riehmer (1993), S. 52; Ebersbach (1972), S. 25. Der Stiftungsakt bildet das Gegenstück zu dem auf die Entstehung einer Stiftung des Privatrechts gerichteten Stiftungsgeschäft.

²⁵⁷ Vgl. Ebersbach (1972), S. 25. Zur Abgrenzung der privatrechtlichen Stiftungen von den öffentlich-rechtlichen Stiftungen vgl. von Campenhausen (2009b), § 16, Rn. 1ff.; Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 53; Ebersbach (1972), S. 186.

Aus der Gesamtheit aller Stiftungen haben sich Sonderformen herausgebildet. Hier sind vor allem die Familienstiftung²⁵⁸, die kirchliche Stiftung²⁵⁹ und die kommunale Stiftung²⁶⁰ zu nennen.²⁶¹ Die Besonderheit dieser Stiftungsformen ist darin zu sehen, dass für sie in den Landesstiftungsgesetzen oftmals Sonderbestimmungen gelten.²⁶²

Nach dem Gegenstand ihres Stiftungszwecks können Stiftungen in privatnützige und gemeinnützige²⁶³ Stiftungen unterschieden werden (vgl. *Abbildung 4*).²⁶⁴ Der Zweck einer gemeinnützigen Stiftung richtet sich auf die Förderung des kulturellen, wirtschaftlichen oder sozialen Wohls der Allgemeinheit.²⁶⁵ Dabei kommen ihre Leistungen der Allgemeinheit ohne weitere Eingrenzung des Kreises der Begünstigten zugute. Gemeinnützige Stiftungen gehören entweder zu den Stiftungen des Privatrechts oder zu den Stiftungen des öffentlichen Rechts.²⁶⁶

Privatnützige Stiftungen dienen dem Interesse eines kleinen Personenkreises, der durch Familien-, Vereins-, Betriebszugehörigkeit oder in ähnlicher Weise eng begrenzt und überschaubar ist.²⁶⁷ Ihre unmittelbare Aufgabe besteht nicht darin, öffentliche Zwecke zu erfüllen, sondern private Interessen der begünstigten Personen zu fördern.²⁶⁸ Privatnützige Stiftungen können nur in der

²⁵⁸ Vgl. hierzu im Detail Pöllath/Richter (2009), § 13, Rn. 1ff.

²⁵⁹ Vgl. hierzu im Einzelnen von Campenhausen (2009d-j), §§ 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28; Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 55–57.

²⁶⁰ Vgl. hierzu im Detail von Campenhausen (2009k-q), §§ 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35; Pues/Scheerbarth (2008), S. 7f.

²⁶¹ Vgl. zu weiteren Sonderformen Hof (2003), S. 769.

²⁶² Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 55ff.; von Campenhausen (2009b), § 2, Rn. 6ff.

²⁶³ Die gemeinnützigen Stiftungen werden auch als öffentliche Stiftungen bezeichnet. Gegen beide Bezeichnungen ist eingewendet worden, sie seien nicht eindeutig genug, sodass sie leicht zu Missverständnissen führen (dazu ausführlich Ebersbach (1972), S. 26 f.).

²⁶⁴ Vgl. von Campenhausen (2009b), § 2, Rn. 3; Hof (2003), S. 774; Sandberg (2001), S. 51. Stiftungen, die gleichzeitig mehrere Zwecke verfolgen, ohne dass diese ganz überwiegend privat oder öffentlich wären, werden als gemischte Stiftungen bezeichnet (vgl. Sorg (1984), S. 27).

²⁶⁵ Vgl. Ebersbach (1972), S. 26.

²⁶⁶ Vgl. Hof (2003), S. 775; Sandberg (2001), S. 51. Dieser Gemeinnützigkeitsbegriff darf nicht mit dem steuerlichen verwechselt werden. Der Begriff der steuerlichen Gemeinnützigkeit stellt auf die §§ 51–68 AO ab (vgl. Abschnitt 2.4). Ein auf die Allgemeinheit bezogener Stiftungszweck hat zwar grundsätzlich gemeinwohlorientierten Charakter, die Stiftung muss aber nicht zwangsläufig gemeinnützig im Sinne des Steuerrechts sein (vgl. Kronke (1988), S. 58).

²⁶⁷ Vgl. Sorg (1984), S. 26.

²⁶⁸ Vgl. Ebersbach (1972), S. 28.

Rechtsform der Stiftung des Privatrechts organisiert sein, denn die Förderung von privaten Interessen bestimmter Einzelpersonen kann nicht die Hauptaufgabe einer Stiftung des öffentlichen Rechts sein, da es sich bei dieser um eine Einrichtung der öffentlichen Verwaltung handelt.²⁶⁹

Die im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie „Merkmale spendensammelnder Organisationen“ kommt zu dem Ergebnis, dass sämtliche Organisationen, die die Rechtsform der Stiftung ausgewählt haben, als Stiftung des Privatrechts organisiert sind.²⁷⁰ Im Folgenden wird somit nur die Stiftung des Privatrechts eingehend betrachtet.²⁷¹

2.5.3.3 Rechtsfähige Stiftung des Privatrechts

Zur Entstehung einer rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts sind nach § 80 BGB ein Stiftungsgeschäft und die Anerkennung des Stiftungsgeschäfts durch die zuständige Landesbehörde erforderlich.²⁷² Das Stiftungsgeschäft, eine verbindliche Erklärung des Stifters, eine Stiftung zu errichten und sie zur dauerhaften Verfolgung eines bestimmten Zwecks mit Vermögen auszustatten, kann vom Stifter als einseitiges nicht-empfangsbedürftiges Rechtsgeschäft unter Lebenden (§ 81 BGB) oder als Verfügung von Todes wegen in testamentarischer oder erbvertraglicher Form (§ 83 BGB) vorgenommen werden.²⁷³

Das Stiftungsgeschäft hat die Grundordnung der Stiftung zu bestimmen, die in § 81 BGB als Satzung bezeichnet wird.²⁷⁴ Der Mindestinhalt der Satzung wird dabei durch § 81 Abs. 1 S. 2 BGB bestimmt. Zwingend erforderlich sind nach dieser Vorschrift Anordnungen über Zweck, Vermögensausstattung und Sitz der Stiftung sowie Regelungen über den Namen der Stiftung und die Bildung des Stiftungsvorstands.²⁷⁵ Werden diese Anforderungen erfüllt, ist die Stiftung grundsätzlich anzuerkennen. Soweit in einzelnen Bundesländern noch Soll-

²⁶⁹ Vgl. Ebersbach (1972), S. 28.

²⁷⁰ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff.

²⁷¹ Zur Stiftung des öffentlichen Rechts vgl. im Detail von Campenhausen (2009c-i), §§ 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21.

²⁷² Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 38; Berndt (2003), S. 114; Schmidt (2001), S. 32.

²⁷³ Vgl. hierzu im Detail Weger/Weger (2003), S. 799ff.; Ebersbach (1972), S. 48–55.

²⁷⁴ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 19.

²⁷⁵ Zu den Anforderungen vgl. im Detail Hof (2009a), § 6, Rn. 136ff.

Vorschriften über weitere Satzungsbestimmungen bestehen, enthalten diese Anregungen für den Stifter zur Satzungsgestaltung. Allerdings handelt es sich bei diesen Soll-Vorschriften um kein zwingendes Recht.²⁷⁶

In § 81 BGB ist geregelt, dass durch das Stiftungsgeschäft ein Vermögen zur Erfüllung des Stiftungszwecks gewidmet werden muss. Weder das BGB noch die Stiftungsgesetze der Länder kennen dabei eine Mindestkapitalausstattung.²⁷⁷ Das Stiftungsvermögen muss jedoch vom Stifter so bemessen sein, dass gemäß § 80 Abs. 2 BGB die dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert erscheint.²⁷⁸ Die Stiftungsgesetze der Länder schreiben vor, dass das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten ist.²⁷⁹ Der Grundsatz der Vermögenserhaltung verbietet also eine Aufzehrung oder Teilaufzehrung des Vermögens zugunsten des Stiftungszwecks.²⁸⁰ Neben der Erhaltung des Stiftungsvermögens schreiben die Stiftungsgesetze der Länder vor, dass die Vermögenserträge ausschließlich für die Stiftungszwecke verwendet werden.²⁸¹ Diese Verpflichtung verbietet eine beliebige Ansammlung der Erträge im Vermögen.²⁸²

Nach §§ 86, 26 Abs. 2 S. 1 BGB muss die rechtsfähige Stiftung des Privatrechts einen Vorstand haben. Er vertritt die Stiftung gerichtlich und außerge-

²⁷⁶ Vgl. Hof (2009a), § 6, Rn. 116; Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 19. Die Soll-Vorschriften in den Landesstiftungsgesetzen betreffen beispielsweise Regeln über die Anzahl, Berufung, Amtsdauer und Abberufung der Mitglieder der Stiftungsorgane, den Geschäftsbereich und die Vertretungsmacht der Stiftungsorgane sowie die Einberufung, Beschlussfähigkeit und Beschlussfassung durch die Organe, aber auch Regeln über die Beurkundung von Beschlüssen und etwaige Rechte derer, die durch die Stiftung bedacht sind. Zur Änderung der Satzung vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 75ff.

²⁷⁷ Vgl. Riehmer (1993), S. 22.

²⁷⁸ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 61.

²⁷⁹ So auch Carstensen (2003), S. 537.

²⁸⁰ In Ausnahmefällen darf das Stiftungsvermögen angegriffen, teilaufgezehrt oder aufgezehrt werden (vgl. hierzu Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 41; Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 129f.).

²⁸¹ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 126. Verwendet für den Stiftungszweck bedeutet nicht nur die unmittelbare Erfüllung, indem beispielsweise eine bestimmte Maßnahme, die vom Stiftungszweck gedeckt wird, finanziert wird. Vielmehr gehören alle Aufwendungen, die der Zweckerfüllung dienen, wie z. B. die Bezahlung öffentlicher Abgaben, Verwaltungskosten oder Instandhaltungskosten, dazu.

²⁸² Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 127. Regelmäßig ist vorgesehen, dass die Vermögenserträge nur ausnahmsweise dem Stiftungsvermögen zugeführt werden dürfen, wenn dies die Satzung vorsieht oder wenn die Zuführung zum Stiftungsvermögen zum Ausgleich von Vermögensverlusten erforderlich ist (vgl. dazu im Detail Carstensen (1996), S. 58ff.).

richtlich.²⁸³ Die Stiftungssatzung kann neben dem Vorstand für bestimmte Geschäfte, vor allem die laufende Geschäftsführung, die Bestellung besonderer Vertreter vorsehen. Mangels abweichender Regelung erstreckt sich deren Vertretungsmacht auf alle Rechtsgeschäfte, die der ihnen zugewiesene Geschäftsbereich gewöhnlich mit sich bringt.²⁸⁴ Außer dem Vorstand und dem besonderen Vertreter können die Satzungen von Stiftungen zusätzlich noch weitere Organe vorsehen. Je nach Ausgestaltung in der Satzung haben diese Organe echte Entscheidungsbefugnis, indem sie beispielsweise den Vorstand in seiner Tätigkeit, überwachen. In diesen Fällen handelt es sich um Kontrollorgane, die vielfach als Kuratorium, Verwaltungsrat oder Stiftungsbeirat bezeichnet werden.²⁸⁵ Neben den Kontrollorganen kann es auch beratende Organe geben, an deren Vorschläge der Vorstand aber nicht gebunden ist.²⁸⁶

Um die unabhängige und dauerhafte Verwirklichung des Stifterwillens zu gewährleisten, wird die Stiftungstätigkeit durch die staatliche Stiftungsaufsicht begleitet. Die Stiftungsaufsicht achtet dabei auf Einhaltung der vom Stifter gesetzten und vom Staat anerkannten Satzungsbestimmungen und obliegt den Bundesländern, die in ihren jeweiligen Landesstiftungsgesetzen detaillierte Regelungen getroffen haben.²⁸⁷

2.5.3.4 Nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts

Die nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts zeichnet sich wie die rechtsfähige Stiftung durch eine nichtverbandsmäßige Struktur, die Dauerhaftigkeit des mit ihr verfolgten Zwecks und der dazu erforderlichen Vermögenswidmung aus.²⁸⁸ Der Unterschied zwischen beiden Stiftungsformen besteht lediglich darin, dass die nichtrechtsfähige Stiftung des Privatrechts keine juristische Person ist und deswegen eines rechtsfähigen Trägers bedarf, der die mit der Vermögenswidmung der Stiftung verbundenen Rechte und Pflichten wahr-

²⁸³ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 67; Ebersbach (1972), S. 98ff. Nach den Landesstiftungsgesetzen ist die Vertretungsmacht des Vorstands durch Genehmigungsvorbehalte für bestimmte Arten von Rechtsgeschäften eingeschränkt.

²⁸⁴ Vgl. §§ 86, 30 BGB.

²⁸⁵ Vgl. Hof (2009b), § 8, Rn. 77ff.; Dewald (1990), S. 21.

²⁸⁶ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 74.

²⁸⁷ Vgl. Hof (2009c), § 10, Rn. 1ff.; Büermann (2003), S. 835ff.; Carstensen (1996), S. 781.

²⁸⁸ Vgl. Hof (2009d), § 36, Rn. 1; Ebersbach (1972), S. 170.

nimmt, vor allem für die Stiftung im Rechtsverkehr handelt.²⁸⁹ Als Stiftungsträger kommen dabei juristische Personen (z. B. Staat, Gemeinden, Universitäten), ausnahmsweise auch natürliche Personen in Betracht.²⁹⁰

Um die Erfüllung des Stifterwillens zu gewährleisten, werden im Gründungsgeschäft einer nichtrechtsfähigen Stiftung des Privatrechts meistens ähnliche Bestimmungen getroffen wie in der Satzung einer rechtsfähigen Stiftung.²⁹¹ Die Satzung muss dabei wegen des Vertragscharakters des Stiftungsgeschäfts mit dem Stiftungsträger ausgehandelt werden, da sie dessen Verpflichtungen konkretisiert und festschreibt.²⁹²

Bei der nichtrechtsfähigen Stiftung des Privatrechts entfallen das stiftungsrechtliche Anerkennungsverfahren und die staatliche Stiftungsaufsicht, sodass diese gegenüber der rechtsfähigen Stiftung des Privatrechts bevorzugt werden kann.²⁹³ Als weitere Vorteile der nichtrechtsfähigen Stiftung des Privatrechts gelten u. a. die Freiheit von staatlicher Einwirkung bei Satzungsänderung und Auflösung.²⁹⁴ Steuerlich besteht kein Unterschied zur rechtsfähigen Stiftung, da nichtrechtsfähige Stiftungen im Gesetz ausdrücklich als Körperschaften genannt sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Damit hängt die Möglichkeit der steuerlichen Gemeinnützigkeit nicht von der Rechtsfähigkeit der Stiftung ab.²⁹⁵

²⁸⁹ Vgl. Westebbe (1993), S. 33f.

²⁹⁰ Vgl. Ebersbach (1972), S. 173.

²⁹¹ Vgl. Ebersbach (1972), S. 174.

²⁹² Vgl. Hof (2009d), § 36, Rn. 119.

²⁹³ Vgl. Schauhoff (2005b), § 3, Rn. 182.

²⁹⁴ Vgl. Hof (2009d), § 36, Rn. 12.

²⁹⁵ Vgl. Wallenhorst (2009a), Kap. A, Rn. 50.

2.6 Leistungen und Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen

2.6.1 Kennzeichen der Leistungen spendensammelnder Organisationen

Zur Verfolgung ihrer satzungsmäßigen Zwecke erstellen spendensammelnde Organisationen bestimmte satzungsmäßige Leistungen.²⁹⁶ Als Beispiele können der Kauf und die Verteilung von Nahrungsmitteln an Menschen in Somalia, der Bau einer Gesundheitsstation in Laos oder die Unterhaltung einer Aufzuchtstation für Seehunde in Deutschland genannt werden.

Allgemein können die satzungsmäßigen Leistungen spendensammelnder Organisationen in zwei Gruppen eingeteilt werden. Zum einen kann sie darin bestehen, dass erhaltene Ressourcen (z. B. Geld, Sachgüter) unverändert an die Leistungsempfänger weitergeleitet werden. Die satzungsmäßige Leistung der Organisation entspricht dann der Überbrückung der räumlichen Distanz zwischen Ressourcengeber und Leistungsempfänger (z. B. die Verteilung von gesammelten Altkleidern an Bedürftige). Zum anderen können spendensammelnde Organisationen eine Verwertung der erhaltenen Ressourcen vornehmen. Die spendensammelnden Organisationen produzieren dann mit diesen Ressourcen satzungsmäßige Leistungen in Form von materiellen Gütern oder Dienstleistungen, die sie an bestimmte Leistungsempfänger abgeben (z. B. Kauf und Verteilung von Nahrungsmitteln für Menschen in Somalia).²⁹⁷ In der Praxis überwiegt bei der Mehrheit der Organisationen die Produktion von satzungsmäßigen Leistungen (*vgl. Abbildung 5*).

Die satzungsmäßigen Leistungen spendensammelnder Organisationen werden an die Leistungsempfänger entgeltlich oder unentgeltlich abgeben, wobei Letzteres überwiegt. Falls die satzungsmäßigen Leistungen entgeltlich an die Leistungsempfänger abgegeben werden, kann dieses entweder kostende-

²⁹⁶ Neben den satzungsmäßigen Leistungen erbringen spendensammelnde Organisationen vor allem im Rahmen wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe Leistungen, die nicht unmittelbar der Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke dienen. In diesem Abschnitt wird auf solche Leistungen nicht weiter eingegangen.

²⁹⁷ Nachfolgend werden die Begriffe „materielle Güter“ und „Dienstleistungen“ unter den Begriff „satzungsmäßige Leistungen“ subsumiert.

ckend oder mit einem Gewinnaufschlag erfolgen. Die Abgabe von satzungsmäßigen Leistungen gegen Entgelt lässt sich damit begründen, um so zusätzliche Ressourcen zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke zu erhalten.²⁹⁸ Im Falle der Unentgeltlichkeit bestimmt sich das Leistungsangebot nicht über den Preis durch Angebot und Nachfrage, sondern regelmäßig über die Höhe der bei den spendensammelnden Organisationen zur Verfügung stehenden Ressourcen.²⁹⁹

Zur Erstellung der satzungsmäßigen Leistungen setzen spendensammelnde Organisationen häufig Kooperationspartner ein (z. B. Kirchen, kirchliche Gruppen, Gewerkschaften, Genossenschaften oder Ärzteverbände).³⁰⁰ Dabei stellen die Organisationen den Kooperationspartnern Ressourcen zur Verfügung. Im Gegenzug leiten die Kooperationspartner die erhaltenen Ressourcen entweder unverändert an die Leistungsempfänger weiter oder produzieren mit den Ressourcen satzungsmäßige Leistungen (*vgl. Abbildung 5*).

Einige der spendensammelnden Organisationen sind unter einer internationalen Dachorganisation tätig. Als Beispiele können hier das Deutsche Komitee für UNICEF oder Plan International Deutschland genannt werden. In diesen Fällen erstellen die nationalen Organisationen selbst regelmäßig keine satzungsmäßigen Leistungen, sondern leiten die erhaltenen Ressourcen nach Abzug der Kosten für die nationale Organisation an die Dachorganisation weiter. Die Dachorganisationen verwenden dann die Ressourcen zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke, indem sie die Ressourcen entweder unverändert an die Leistungsempfänger weiterleiten oder mit den Ressourcen satzungsmäßige Leistungen produzieren. Hierzu setzen sie vielfach Kooperationspartner ein (*vgl. Abbildung 5*).

²⁹⁸ Beispielhaft gibt das Deutsche Medikamenten Hilfswerk action medeor e. V. Medikamente sowohl entgeltlich als auch unentgeltlich an Leistungsempfänger ab.

²⁹⁹ Ähnlich Nährlich (1998), S. 70.

³⁰⁰ Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 46.

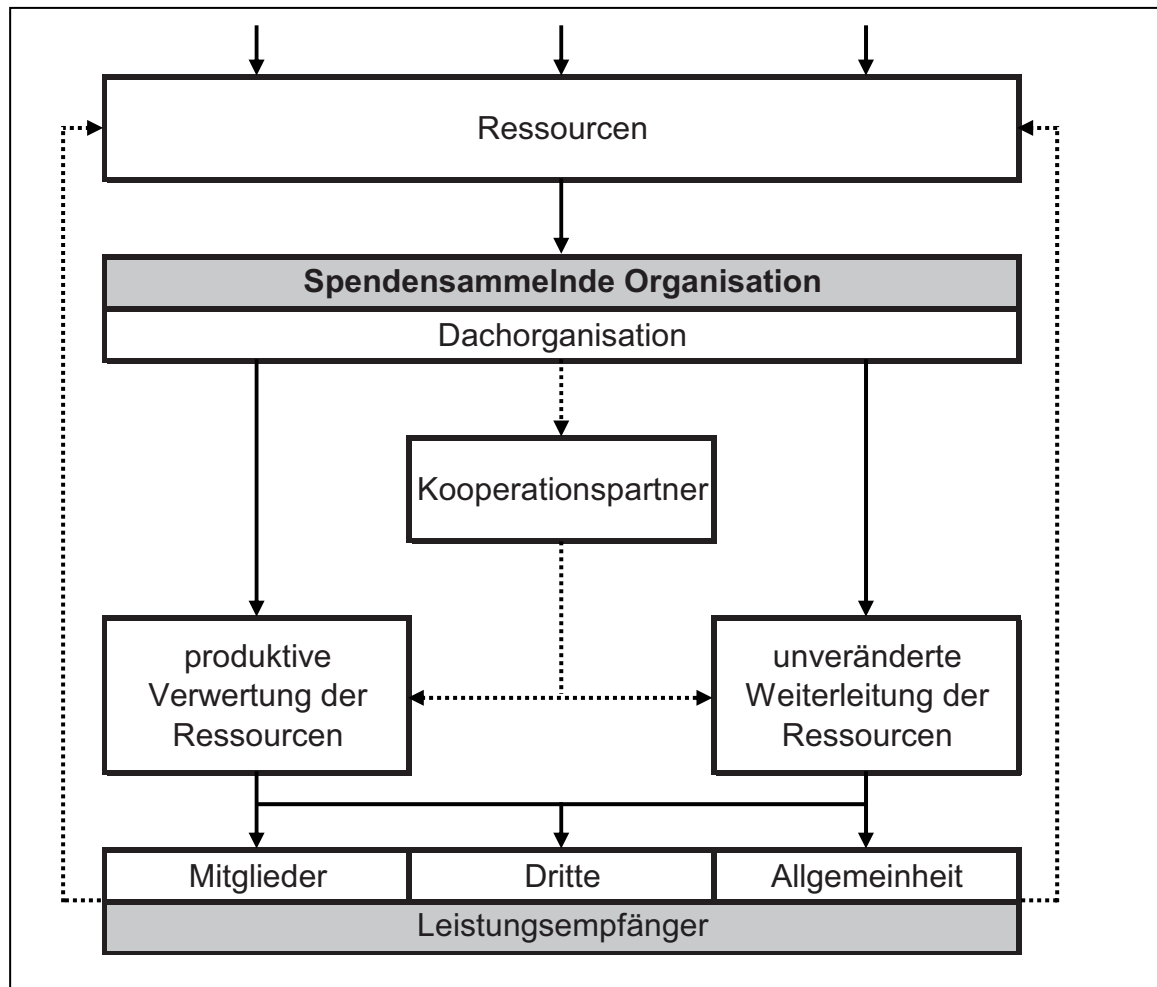


Abbildung 5: Ressourcenfluss bei spendensammelnden Organisationen

Ein weiteres Kennzeichen der satzungsmäßigen Leistungen spendensammelnder Organisationen liegt darin, dass sie diese vielfach im Rahmen von Projekten erstellen. Ein Projekt ist dabei ein Vorhaben, das im Wesentlichen durch Einmaligkeit der Bedingungen in ihrer Gesamtheit gekennzeichnet ist, wie z. B.: Zielvorgabe, zeitliche, finanzielle, personelle oder andere Bedingungen, Abgrenzungen gegenüber anderen Vorhaben und projektspezifische Organisation.³⁰¹

Die Dauer von Projekten spendensammelnder Organisationen ist entweder zeitlich unbegrenzt oder begrenzt. Hinsichtlich zeitlich begrenzter Projekte sind drei Fälle zu unterscheiden: Einige Projekte sind von vornherein so angelegt, dass sie nach einer festgelegten Zeit vollständig eingestellt werden.³⁰² Andere

³⁰¹ Vgl. Dudenredaktion (Hrsg.) (2007), S. 847; Mühlenkamp (2000), S. 42ff.

³⁰² Vgl. Hartnick (2007), S. 47.

Projekte sind so geplant, dass sie von der spendensammelnden Organisation durchgeführt und nach einer vorher festgelegten Zeit von anderen Organisationen oder den Leistungsempfängern fortgeführt werden.³⁰³ Wieder andere Projekte sind zwar zeitlich begrenzt, die Projektgruppe ist aber langfristig angelegt. Als Beispiel hierfür kann ein Stipendienprogramm für ein Wissenschaftsgebiet genannt werden, bei dem der einzelne Wissenschaftler nur für eine begrenzte Zeit ein Stipendium erhält, während das Programm der Stipendienförderung dauerhaft angelegt ist.³⁰⁴

Ein weiteres Merkmal von Projekten spendensammelnder Organisationen ist ihre weitgehende Unabhängigkeit. Dies bedeutet, dass der Erfolg oder Misserfolg eines Projektes keine oder kaum Auswirkungen auf andere zeitgleich laufende Projekte hat. Darüber hinaus sind bei spendensammelnden Organisationen die einzelnen Förderbereiche (z. B. Gesundheit, Bildung, Landwirtschaft) überwiegend oder vollständig voneinander unabhängig. Während einige spendensammelnde Organisationen sich dabei auf einen Förderbereich beschränken, arbeiten andere Organisationen in diversen Bereichen.³⁰⁵

Schließlich sind viele Projekte neuartig. Auch wenn auf den ersten Blick vergleichbare Projekte bereits durchgeführt worden sind, sind die Rahmenbedingungen der einzelnen Projekte grundsätzlich so unterschiedlich, dass die Projektplanung, -durchführung und -kontrolle nicht ohne Weiteres auf ähnliche Projekte übertragbar sind. Die Möglichkeit der Standardisierung ist damit eingeschränkt.³⁰⁶

³⁰³ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 44.

³⁰⁴ Vgl. Hartnick (2007), S. 47.

³⁰⁵ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 44.

³⁰⁶ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 44.

2.6.2 Ermittlung der Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen

Die Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen können allgemein in drei Gruppen unterteilt werden: Mitglieder, Dritte und die Allgemeinheit.³⁰⁷ Die Gruppe der Mitglieder umfasst in dieser Untersuchung sämtliche Leistungsempfänger, die durch Teilnahme am Gründungsakt einer spendensammelnden Organisation oder späteren Beitritt eine Mitgliedschaft an dieser erworben haben.³⁰⁸ Als Beispiel für eine spendensammelnde Organisation, die ihre Leistungen nur an Mitglieder abgibt, kann ein Sportverein genannt werden, deren Leistungsangebot ausschließlich seinen Mitgliedern zur Verfügung steht.

Als Dritte sind sämtliche Leistungsempfänger anzusehen, die nicht Mitglieder der Organisation sind und zumindest als bestimmte Gruppe oder als bestimmtes Individuum identifiziert werden können. Unterhält beispielsweise eine spendensammelnde Organisation eine Krankenstation für Robben und Seevögel, können diese Tierarten als begünstigte Gruppe identifiziert werden. Somit sind sie der Gruppe der Dritten zuzuordnen.

Zur Gruppe der Allgemeinheit sind sämtliche Leistungsempfänger zu zählen, die weder der Gruppe der Mitglieder noch der Gruppe der Dritten zugeordnet werden können. Führt z. B. eine Organisation ein Projekt zur Verhinderung von Meeresverschmutzung durch, so kann keine bestimmte Gruppe bzw. kein bestimmtes Individuum als Leistungsempfänger identifiziert werden. Vielmehr ist die Allgemeinheit als Leistungsempfänger anzusehen, da diese von den Maßnahmen profitiert. Dabei gibt es in der Praxis neben Organisationen, die ausschließlich an eine dieser Gruppen ihre Leistungen abgeben, auch Mischformen.

³⁰⁷ So auch Kotler (1978), S. 29ff.

³⁰⁸ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.5.2.2.

2.7 Finanzierung spendensammelnder Organisationen

2.7.1 Mögliche Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen

Spendensammelnde Organisationen benötigen zur Erstellung ihrer satzungsmäßigen Leistungen Geld und/oder geldwerte Güter.³⁰⁹ Im Folgenden werden zunächst mögliche Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen aufgezeigt.³¹⁰ Anschließend werden hinsichtlich der Bedeutung der einzelnen Finanzierungsquellen für spendensammelnde Organisationen die Ergebnisse der im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführten empirischen Studie „Merkmale spendensammelnder Organisationen“ dargestellt.

Erwerbswirtschaftlichen Unternehmen stehen als traditionelle Finanzierungsquellen u. a. die Einlagen- bzw. Beteiligungsfinanzierung und die Kreditfinanzierung zur Verfügung.³¹¹ Bei spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform des Vereins kommt eine Finanzierung über Einlagen oder Beteiligungen nicht als Finanzierungsform in Betracht, da es bei Vereinen weder Kapitaleinzahlungsverpflichtungen der Mitglieder noch ein Nennkapital gibt.³¹² Im Vergleich zum Verein hat eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts keine Mitglieder. Somit kann ex definitione keine Einlagen- oder Beteiligungsfinanzierung erfolgen.³¹³

Aus der Bandbreite der Instrumente der Kreditfinanzierung kommen als für spendensammelnde Organisationen zugängliche Kreditformen Bankdarlehen

³⁰⁹ Die Beschaffung von Geld und geldwerten Gütern wird Finanzierung genannt (vgl. Olfert/Reichel (2008), S. 30). Unter geldwerten Gütern werden in dieser Untersuchung materielle Güter verstanden, die entweder direkt oder indirekt zur Erbringung der satzungsmäßigen Leistungen benötigt werden. Zum Begriff „geldwerte Güter“ vgl. auch Becker (2008), S. 103.

³¹⁰ Bei den hier dargestellten Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen kann kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben werden.

³¹¹ Die Einlagen- und Beteiligungsfinanzierung umfasst allgemein alle Formen der Beschaffung von Eigenkapital durch Kapitaleinlagen von bisher bereits vorhandenen oder neu hinzutretenden Gesellschaftern eines Unternehmens (vgl. Perridon/Steiner (2007), S. 350; Wöhe/Bilstein (2002), S. 12ff.).

³¹² Vgl. analog Doll (2006), S. 51; Ähnlich auch Littich (2007), S. 332. Zu den Rechten und Pflichten der Vereinsmitglieder vgl. Abschnitt 2.5.2.1.

³¹³ Vgl. analog Doll (2006), S. 52. Ähnlich auch Littich (2007), S. 332.

infrage.³¹⁴ Bankdarlehen werden im Regelfall nur bei guter Bonität und gegen valide dingliche Sicherheiten ausgegeben.³¹⁵ Bei der Besicherung von Darlehen spendensammelnder Organisationen können sich Banken regelmäßig mangels Masse nicht auf Gegenstände des Anlagevermögens stützen, sodass Cashflow-Prognosen für die Kreditwürdigkeitsprüfung bei Darlehenvergabe von primärer Bedeutung sind. Da spendensammelnde Organisationen vor allem über Einnahmen verfügen, die stark volatil und schwer prognostizierbar sind, schneiden sie bei der Kreditwürdigkeitsprüfung jedoch regelmäßig schlechter ab, als erwerbswirtschaftliche Unternehmen, die über regelmäßige, nachhaltige Einnahmen verfügen.³¹⁶

Im Ergebnis eignen sich für spendensammelnde Organisationen die Einlagen- bzw. Beteiligungsfinanzierung und die Kreditfinanzierung nicht bzw. nur eingeschränkt. An die Stelle dieser Finanzierungsformen treten bei spendensammelnden Organisationen vor allem die Finanzierung aus Spenden und Zuwendungen der öffentlichen Hand.

Kennzeichnend für spendensammelnde Organisationen ist die zumindest teilweise Finanzierung durch die Sammlung von Spenden.³¹⁷ Zu den Spenden zählen dabei auch Erbschaften oder Vermächtnisse, sofern sie freiwillig und ohne Gegenleistung erfolgt sind.³¹⁸ Die in der Praxis am häufigsten anzutreffende Spendenform, die Geldspende, fließt den Organisationen entweder in Form von Bargeld, z. B. während Haus- und Straßensammlungen sowie Kirchenkollekten, oder auf dem Überweisungsweg zu. Hierbei kann es sich um einen einmaligen Geldbetrag, aber auch um regelmäßige Transaktionen wie z. B. bei Patenschaften handeln.³¹⁹

Die Dominanz der Geldspende im Vergleich zur Sachspende liegt zum einen darin begründet, dass Geldspenden der spendensammelnden Organisation

³¹⁴ Vgl. analog Littich (2007), S. 332; Doll (2006), S. 54ff. Zum Bankdarlehen vgl. im Detail Perridon/Steiner (2007), S. 409ff., 418f., 420f.

³¹⁵ Vgl. Doll (2006), S. 67.

³¹⁶ Vgl. analog Littich (2007), S. 333.

³¹⁷ Zum Begriff „Spenden“ vgl. Abschnitt 2.1.1.

³¹⁸ Vgl. Borgmann-Quade (1982), S. 225; IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 202, Rn. 1.

³¹⁹ Vgl. Borgmann-Quade (1982), S. 225. Zum Begriff „Patenschaften“ vgl. im Einzelnen Eisert (2008), S. 338ff.

eine maximale Flexibilität der Verwertung ermöglichen; zum anderen sind sie im Vergleich zur Übertragung von Sachgütern i. d. R. mit niedrigeren Transaktionskosten verbunden.³²⁰ Beispielsweise fallen bei Sachspenden, die nicht sofort verwertet werden können, zusätzlich Lagerkosten an, die den Wert der Spende mindern. Handelt es sich bei den Sachspenden um Güter, die nicht unmittelbar zur Erstellung satzungsmäßiger Leistungen verwendet oder direkt an den Leistungsempfänger weitergeleitet werden können, muss die Spendenorganisation diese über Austauschprozesse auf Gütermärkten umwandeln. Diese Umwandlung erfolgt über den Verkauf der Güter und die Beschaffung tatsächlich benötigter Leistungen. Dadurch entstehen der Organisation Kosten, die den Wert der Spende mindern.³²¹

Spenden können in zweckgebundener Form erfolgen. Dies bedeutet, dass die spendensammelnde Organisation die Spende für einen bestimmten Zweck, z. B. für ein bestimmtes Projekt, für einen bestimmten Förderbereich (z. B. Bildung) oder für eine bestimmte Region (z. B. Nothilfe für Erdbebenopfer in Pakistan) verwenden muss.³²² Die Unsicherheit der Höhe des zukünftigen Spendenaufkommens ist ein weiteres Merkmal dieser Finanzierungsquelle.³²³ Beispielsweise kann die Höhe des jährlichen Spendenaufkommens in Abhängigkeit von der ökonomischen Situation der Spender, der Berichterstattung über Spenden und spendensammelnde Organisationen in den Medien oder aktuelle Ereignisse (z. B. Hungerkatastrophen oder Überschwemmungen) schwanken.

Auch Zuwendungen des Bundes oder der Länder stellen für spendensammelnde Organisationen eine mögliche Finanzierungsquelle dar. Definiert werden Zuwendungen im § 23 der Bundeshaushaltsordnung (BHO) und der Landeshaushaltsordnungen (LHO) als „Ausgaben- und Verpflichtungsermächtigungen für Leistungen an Stellen außerhalb der Verwaltung des Bundes oder der Länder zur Erfüllung bestimmter Zwecke“. Neben Zuwendungen vom Bund und von den Ländern können spendensammelnde Organisationen Zuwendungen von Institutionen wie Weltbank oder Europäische Kommission er-

³²⁰ Vgl. Notheis (1995), S. 84. Zum Begriff „Transaktionskosten“ vgl. im Detail Demsetz (1968), S. 33ff.; Coase (1974), 384ff.; Hammes/Poser (1992), S. 885ff.

³²¹ Vgl. Notheis (1995), S. 81; Holscher (1976), S. 41.

³²² Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 51; Hartnick (2007), S. 28.

³²³ Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 51f.

halten. In dieser Untersuchung werden sämtliche dieser Zuwendungen dem Begriff „Zuwendungen der öffentlichen Hand“ subsumiert.

Zuwendungen der öffentlichen Hand werden aufgrund politischer Entscheidungen und/oder durch institutionelle Verhandlungen und nicht aufgrund einer marktlichen Koordination von Angebot und Nachfrage gewährt.³²⁴ Spendensammelnde Organisationen, die Gelder von der öffentlichen Hand für die Finanzierung ihrer Leistung in Anspruch nehmen, müssen zum einen ein gesellschaftliches Akzeptanzniveau erreichen, das ihnen eine Exklusivität für die Leistungserstellung sichert;³²⁵ zum anderen werden sie eng mit der öffentlichen Hand zusammenarbeiten müssen.³²⁶ Die Höhe der Zuwendungen der öffentlichen Hand werden z. B. von der Haushaltslage des Bundes und der Länder beeinflusst.³²⁷

Zuwendungen der öffentlichen Hand sind nach institutioneller Förderung und Projektförderung zu unterscheiden. Bei der institutionellen Förderung handelt es sich um eine relativ pauschale Subventionierung der Organisationsziele und nicht um einzelne klar definierte Projekte für die Verwendung der Mittel.³²⁸ Dagegen werden bei Zuwendungen im Rahmen der Projektförderung einzelne Projekte, die sich fachlich, zeitlich und kostenmäßig abgrenzen lassen, gefördert. Im Bereich der Zuwendungen stellt die Projektförderung den Regelfall dar.³²⁹

Weitere mögliche Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen sind die Vereinnahmung von Bußgeldern und Mitgliedsbeiträgen. Ein Bußgeld wird in dieser Untersuchung als eine Geldauflage aus Straf-, Ermittlungs- oder Gnadenverfahren definiert, die durch ein Gericht einer spendensammelnden Organisation zugewiesen werden kann.³³⁰ Mitgliedsbeiträge sind Zahlungen, die ein Mitglied aufgrund der Satzung oder einer Beitragsordnung an die

³²⁴ Vgl. Halfar (1998), S. 403.

³²⁵ Vgl. Halfar (1998), S. 403f.

³²⁶ Vgl. Halfar (1998), S. 411.

³²⁷ Vgl. Mühlkamp (2000), S. 51f.

³²⁸ Vgl. Halfar (1999), S. 48.

³²⁹ Vgl. Halfar (1999), S. 49. Neben der Unterscheidung der Finanzierungsformen „institutionell“ und „projektbezogen“ sind die Finanzierungsformen der Vollfinanzierung und Teilfinanzierung zu differenzieren (vgl. Halfar (1999), S. 49ff.).

³³⁰ Vgl. Billeter/List-Gessler (2008), S. 410.

spendensammelnde Organisation leistet, soweit es sich nicht nur um eine Fördermitgliedschaft ohne echte Mitgliedschaftsrechte handelt. Fördermitgliedschaften sind dagegen zu den Spenden zu zählen.³³¹

Als weitere mögliche Finanzierungsquelle spendensammelnder Organisationen ist das Sponsoring zu nennen. Sponsoring beinhaltet die Bereitstellung von Geld, Sach- oder Dienstleistungen durch den Sponsor für eine von ihm ausgewählte Spendenorganisation, verbunden mit der Absicht des Sponsors, dieses Engagement mithilfe festgelegter Gegenleistungen der Organisation für bestimmte, meistens kommunikative Ziele zu nutzen.³³² Der Unterschied zur Finanzierung durch die Sammlung von Spenden liegt also in der vertraglich konkretisierten Gegenleistung. Der Sponsor erwartet sich von der Nutzung dieses vertraglichen Rechts im Regelfall einen Image- oder Kommunikationsgewinn.³³³

Spendensammelnde Organisationen erstellen teilweise im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs Leistungen, die sie mit einem Gewinnaufschlag an bestimmte Leistungsempfänger verkaufen.³³⁴ Diese Gewinne stehen dann zusätzlich zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke bereit.³³⁵

Spendensammelnde Organisationen verwenden erhaltene Mittel regelmäßig nicht unmittelbar im Zugangszeitpunkt. So erhalten spendensammelnde Organisationen einen Großteil ihrer Spenden in der Weihnachtszeit. Die Verwendung der Spenden kann jedoch erst in den nächsten Perioden erfolgen. Im Zeitraum zwischen Zugang und Verwendung werden die Mittel dann von den Organisationen etwa in Wertpapieren oder als Festgeld angelegt. Mit der Ver-

³³¹ Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 208, Rn. 42.

³³² Vgl. Haurert (2008), S. 447ff.; Alberti (2001), S. 10; Drees (1992), S. 18. Zum Sponsoring im Detail vgl. Bruhn (2003); Haibach (2006), S. 209ff.; Drees (1992). Als Beispiel für eine Gegenleistung kann die Verwendung des Firmenlogos des Sponsors bei bestimmten Werbemitteln der spendensammelnden Organisation genannt werden.

³³³ Vgl. Doll (2006), S. 94.

³³⁴ Zu den Begriffen „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ und „Zweckbetrieb“ vgl. im Detail Abschnitt 2.4.2.2.

³³⁵ So betreiben einige Organisationen Shops, in denen u. a. Lebensmittel (wie z. B. Kaffee, Tee, Honig und Schokolade) aus fairem Handel verkauft werden. Die damit erwirtschafteten Gewinne werden dann zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet.

mögensanlage sollen Einnahmen erwirtschaftet werden, die zusätzlich zur Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke bereitstehen.

2.7.2 Empirische Ergebnisse hinsichtlich der Bedeutung einzelner Finanzierungsquellen für spendensammelnde Organisationen

Die im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie „Merkmale spendensammelnder Organisationen“ kommt hinsichtlich der Einnahmen im ideellen Bereich zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2008 sämtliche der untersuchten Organisationen Spenden, 63,2% der untersuchten Organisationen Zuwendungen der öffentlichen Hand, 58,6% der untersuchten Organisationen Bußgelder sowie 47,1% der untersuchten Organisationen Mitgliedsbeiträge vereinnahmten (vgl. *Abbildung 6*).³³⁶

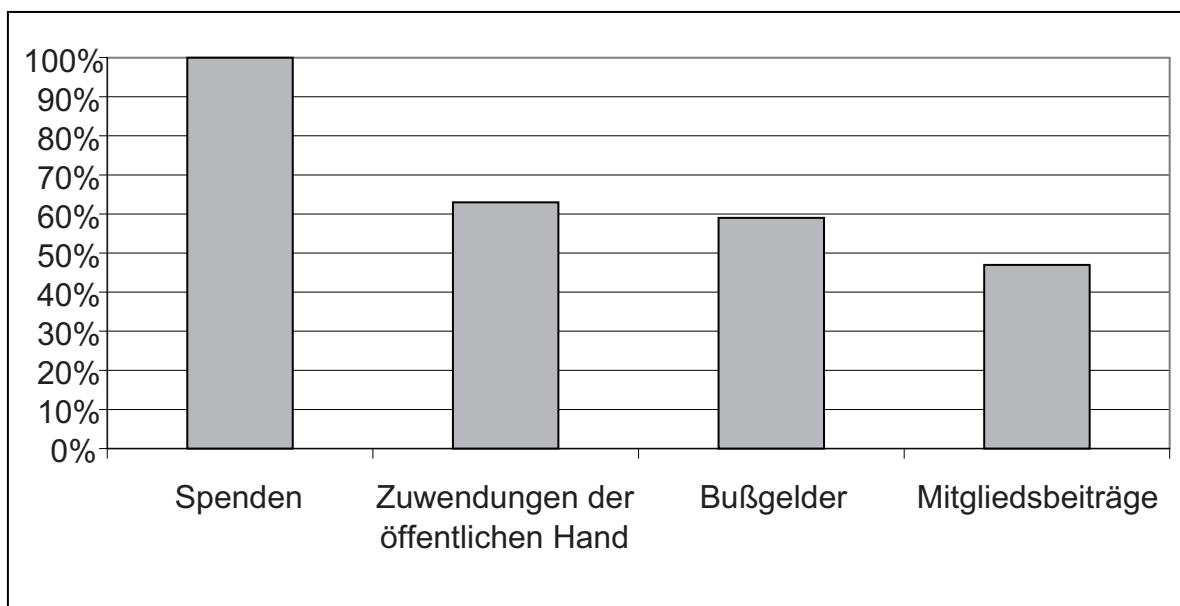


Abbildung 6: Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen

Die untersuchten Organisationen vereinnahmten im Jahr 2008 insgesamt im ideellen Bereich ca. 1,4 Mrd. Euro. Von den Gesamteinnahmen entfielen 60,1% auf Spenden, 33,2% auf Zuwendungen der öffentlichen Hand, 5,4% auf Mitgliedsbeiträge und 0,4% auf Bußgelder (vgl. *Abbildung 7*).

³³⁶ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff.

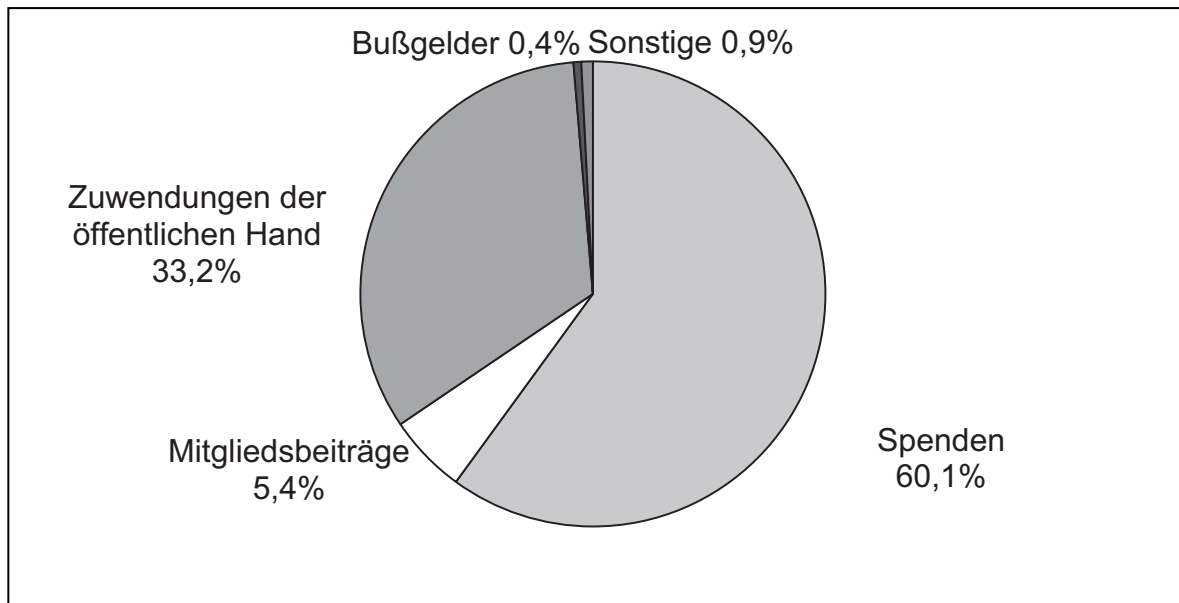


Abbildung 7: Gesamteinnahmen des ideellen Bereichs aufgegliedert nach Arten

Im Ergebnis kommen Spenden als Finanzierungsquelle spendensammelnder Organisationen im Vergleich zu den anderen Einnahmearten des ideellen Bereichs die größte Bedeutung zu.

2.8 Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen

Bei spendensammelnden Organisationen werden im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, bei denen Mitarbeiter nahezu ausschließlich gegen Entgelt tätig sind, häufig auch ehrenamtliche Mitarbeiter beschäftigt.³³⁷ So kommt die im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2008 bei 67,8% der untersuchten Organisationen sowohl hauptamtliche als auch ehrenamtliche Mitarbeiter tätig gewesen sind. Bei 17,2% der untersuchten Organisationen sind ausschließlich ehrenamtliche Mitarbeiter, bei 15% der untersuchten Organisationen ausschließlich hauptamtliche Mitarbeiter beschäftigt gewesen.³³⁸

³³⁷ Vgl. von Eckardstein (2007), S. 274. Zur Bedeutung ehrenamtlicher Mitarbeiter siehe etwa Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 503ff.; Priller/Zimmer (2008), S. 70ff.

³³⁸ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff. Neben ehrenamtlichen und hauptamtlichen Mitarbeitern werden in spendensammelnden Organisationen außerdem oft Zivildienstleistende tätig, teilweise zusätzlich solche Mitarbeiter, denen Beschäftigungsmöglichkeiten geschaffen werden, weil für sie auf dem ersten Arbeitsmarkt keine solchen mehr bestehen. Gemeint sind hier staatlich geförderte oder finanzierte Program-

Eine Tätigkeit wird dann als ehrenamtlich bezeichnet, wenn sie entweder vollständig unentgeltlich ausgeübt wird oder die Vergütung weit unterhalb des auf dem Markt erzielbaren Entgelts für eine vergleichbare Tätigkeit liegt.³³⁹ Gleichzeitig muss die Tätigkeit innerhalb einer Organisation zur Befriedigung eines kollektiven Eigenbedürfnisses oder für Dritte ausgeübt werden.³⁴⁰

Der Einsatz ehrenamtlicher Mitarbeiter setzt voraus, dass sie bereits von einem gesicherten Lebensunterhalt ausgehen können. Sie müssen entweder anderweitig versorgt sein (z. B. hauptamtliches Beschäftigungsverhältnis) oder können auf einen durch Vermögen gesicherten Lebensunterhalt zurückgreifen. Diese anderweitigen Verpflichtungen führen vielfach dazu, dass Ehrenamtliche in den spendensammelnden Organisationen nur wenig Zeit pro Woche oder Monat einbringen können und ihre Verfügbarkeit mit anderen Verpflichtungen abstimmen müssen.

Kennzeichnend für eine ehrenamtliche Tätigkeit ist, dass von einer gänzlich von monetären Anreizen freien Motivation ausgegangen werden muss.³⁴¹ Vielmehr engagieren sich ehrenamtliche Mitarbeiter mit ihrer Arbeitskraft deshalb, weil es ihnen um die gute Sache, Hilfe in einer Notsituation, die Sorge um das Wohl der Mitmenschen oder ähnliche Ziele geht.³⁴² Im Mittelpunkt ihres Handelns steht das Ziel, den Nutzen eines anderen Individuums zu erhöhen. Diese Motivation kann als altruistisch bezeichnet werden.³⁴³

Bei dem Motiv der Eigenwertkomponente erzielt der Ehrenamtliche aus dem Arbeitsprozess einen Nutzen. Der Ehrenamtliche erhält dann aus seiner Tätigkeit etwas, was ihm der Leistungsempfänger im Sinne einer ausdrücklichen Gegenleistung nicht gibt. Im Schrifttum werden die hinter dem Eigenwert der

me zur Beschäftigungsförderung, z. B. für behinderte Menschen oder Arbeitsbeschaffungsmaßnahmen gem. §§ 260ff. SGB III oder die Schaffung von Arbeitsgelegenheiten gem. § 16 Abs. 3 SGB II.

³³⁹ Vgl. Siebart (2006), S. 88; Bock (1988), S. 294.

³⁴⁰ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 505. Im Schrifttum wird somit eine Tätigkeit, die nur der Befriedigung individueller Eigenbedürfnisse oder der Befriedigung von Bedürfnissen der eigenen Haushaltsmitglieder dient, nicht als ehrenamtliche Tätigkeit bezeichnet (vgl. Badelt (1985), S. 7f.). Aus Vereinfachungsgründen wird in der weiteren Untersuchung eine Tätigkeit dann als ehrenamtlich bezeichnet, wenn sie unentgeltlich ausgeübt wird.

³⁴¹ Vgl. Mayerhofer (2003), S. 98; Brooks (2002), S. 261f.

³⁴² Vgl. Baxmann (1999), S. 81.

³⁴³ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 514.

Arbeit stehenden Motive meist als persönliche Motive Ehrenamtlicher bezeichnet.³⁴⁴ Dazu zählen beispielsweise soziale Integration, Erwerb von sozialem Status oder sinnvolle Freizeitgestaltung.³⁴⁵

Auch wenn ehrenamtliche Arbeit als Arbeitsleistung ohne unmittelbares monetäres Entgelt definiert wird, können Ehrenamtliche für ihre Tätigkeit dennoch eine Gegenleistung erhalten. In diesem Sinn ist ehrenamtliche Tätigkeit auch als Tauschverhalten zu verstehen.³⁴⁶ Beispiele für Gegenleistungen, die dem Ehrenamtlichen zufließen können, sind Informationen und Einfluss, insbesondere die Mitwirkungs- und Mitentscheidungsmöglichkeiten in spendensammelnden Organisationen. Zusammenfassend können die Motive für eine ehrenamtliche Tätigkeit in folgende Motivklassen eingeteilt werden:³⁴⁷

- Altruismus,
- Tauschverhalten,
- intrinsische Motive, die sich aus der Tätigkeit ergeben bzw. persönliche Motive.

In der Realität ist eine ehrenamtliche Tätigkeit dabei oft durch eine Mischung von mehreren Motiven zu erklären. Darüber hinaus sind die Grenzen zwischen den genannten Motiven nicht immer exakt zu ziehen.³⁴⁸

³⁴⁴ Vgl. z. B. Braun/Röhrig (1986), S. 92.

³⁴⁵ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 515.

³⁴⁶ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 515. Die Grenze zur Eigenwertkomponente ist fließend, weil bei den durch ehrenamtliche Tätigkeit erzielten persönlichen Vorteilen der Ursprung der Gegenleistung oft nicht exakt lokalisiert werden kann. Tausch liegt jedenfalls dann vor, wenn die Gegenleistung unmittelbar vom Leistungsempfänger ausgeht, in allen anderen Fällen wird die Grenze zum Eigenwert erreicht.

³⁴⁷ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 514 ff. Andere Autoren wählen andere Motivklassen und andere Begrifflichkeiten, die jedoch inhaltlich nicht wesentlich von den in dieser Untersuchung vorgestellten Motivklassen abweichen (vgl. hierzu ausführlich den Sammelband Witt/Blümle/Schauer/Anheier (Hrsg.) (1999)).

³⁴⁸ Vgl. Badelt/More-Hollerweger (2007), S. 514.

2.9 Bildung eines Teilgebiets spendensammelnder Organisationen und Einordnung in den Bereich der Non-Profit-Organisationen

2.9.1 Bildung eines Teilgebiets spendensammelnder Organisationen als Gegenstand der Untersuchung

In Abschnitt 2.2 wurden die konstitutiven Merkmale des Bereichs spendensammelnder Organisationen ermittelt. Im Anschluss wurden für die ermittelten Merkmale ihre Ausprägungen hinsichtlich des Bereichs spendensammelnder Organisationen bestimmt und erläutert. Zusammenfassend verdeutlicht Abbildung 8 die wesentlichen Ergebnisse dieser Analyse:

Merkmalsausprägungen	Merkmale
Sach- und Formalziele, jedoch Sachzieldominanz	Ziele
Steuerlich gemeinnützig / nicht steuerlich gemeinnützig, jedoch vor allem als steuerlich gemeinnützig anerkannt	Besteuerung
Eingetragener Verein, Stiftung des Privatrechts, GmbH, etc., jedoch vor allem als eingetragener Verein oder Stiftung des Privatrechts organisiert	Rechtsformen
Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder, Mitgliedsbeiträge, Überschüsse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben und/oder Vermögensanlage etc., jedoch kommen Spenden eine besondere Bedeutung zu	Finanzierungsquellen
Mitglieder, Dritte, Allgemeinheit	Leistungsempfänger
Hauptamtliche und/oder ehrenamtliche Mitarbeiter	Mitarbeiterstruktur

Abbildung 8: Merkmale und Merkmalsausprägungen des Bereichs spendensammelnder Organisationen

Im Folgenden wird durch eine an den Untersuchungszielen ausgerichtete Kombination von Merkmalsausprägungen ein Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen gebildet, der Gegenstand der weiteren Untersuchung ist.

Spendensammelnde Organisationen verfolgen sowohl Sachziele als auch Formalziele, wobei bei solchen Organisationen eine Sachzieldominanz herrscht.³⁴⁹ Hinsichtlich der Mitarbeiterstruktur sind bei solchen Organisationen hauptamtliche und/oder ehrenamtliche Mitarbeiter beschäftigt.³⁵⁰

In den Abschnitten 2.4 und 2.5 konnte festgestellt werden, dass solche Organisationen vielfach gemeinnützig und vor allem in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts organisiert sind.³⁵¹ Vor diesem Hintergrund beschränkt sich die weitere Untersuchung auf gemeinnützige spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts.

Hinsichtlich der Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen konnte aufgezeigt werden, dass den Organisationen neben der Sammlung von Spenden grundsätzlich weitere Finanzierungsquellen, wie z. B. Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder und Mitgliedsbeiträge, zur Verfügung stehen.³⁵² Allerdings kommt Spenden als Finanzierungsquelle für spendensammelnde Organisationen eine besondere Bedeutung zu.³⁵³

Die Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen können grundsätzlich in die Gruppen Mitglieder, Dritte und Allgemeinheit unterteilt werden.³⁵⁴ Die weitere Untersuchung beschränkt sich auf Organisationen, die ihre satzungsmäßigen Leistungen an Dritte und die Allgemeinheit abgeben. Dagegen werden Organisationen, die ihre satzungsmäßigen Leistungen ausschließlich an ihre Mitglieder abgeben, in der weiteren Untersuchung nicht weiter betrachtet.

Bei Organisationen, die ihre satzungsmäßigen Leistungen ausschließlich an ihre Mitglieder abgeben, kann angenommen werden, dass von den Organisationen gesammelte Spenden primär von den Mitgliedern geleistet werden. In

³⁴⁹ Zu den Zielen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.3.

³⁵⁰ Zur Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen vgl. ausführlich Abschnitt 2.8.

³⁵¹ Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit und zur Rechtsform spendensammelnder Organisationen vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.4 und 2.5.

³⁵² Zu den Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.7.

³⁵³ Hierzu vgl. ausführlich Abschnitt 2.7.2.

³⁵⁴ Zu den Leistungsempfängern spendensammelnder Organisationen vgl. Abschnitt 2.6.

diesen Fällen erscheinen die gesetzlichen Vorschriften und anderen Bestimmungen (z. B. Satzungsbestimmungen hinsichtlich der Rechte von Mitgliedern) ausreichend, um den Mitgliedern die für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger benötigten Informationen bereitzustellen.³⁵⁵ Zudem stehen die Mitglieder in direkter Verbindung zu den Entscheidungsträgern der Organisation, sodass sie sich z. B. häufig unmittelbar über die Verwendung der Spenden informieren können.

Abbildung 9 verdeutlicht das in dieser Untersuchung betrachtete Teilgebiet spendensammelnder Organisationen. Somit werden in der weiteren Untersuchung lediglich solche spendensammelnden Organisationen betrachtet, die diese Merkmalsausprägungen aufweisen.

Ziele	Sach- und Formalziele, jedoch Sachzieldominanz
Besteuerung	Steuerlich gemeinnützig
Rechtsformen	Eingetragener Verein, Stiftung des Privatrechts
Finanzierungsquellen	Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder, Mitgliedsbeiträge, Überschüsse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben und/oder Vermögensanlage etc., jedoch kommen Spenden eine besondere Bedeutung zu
Leistungsempfänger	Dritte, Allgemeinheit
Mitarbeiterstruktur	Hauptamtliche und/oder ehrenamtliche Mitarbeiter

Abbildung 9: Teilgebiet des Bereichs spendensammelnder Organisationen

³⁵⁵ Zu den gesetzlichen Vorschriften vgl. im Detail Abschnitt 4.1.

2.9.2 Einordnung des Teilgebiets spendensammelnder Organisationen in den Bereich der Non-Profit-Organisationen

In Deutschland werden spendensammelnde Organisationen regelmäßig als Non-Profit-Organisationen bezeichnet, jedoch fehlt eine Begründung für diese Zuordnung. Im Folgenden wird untersucht, ob die in der weiteren Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen den Non-Profit-Organisationen zuzuordnen sind.³⁵⁶ Hierzu werden zunächst verschiedene Definitionsversuche des Begriffs „Non-Profit-Organisation“ dargestellt. Nach Auswahl einer Definition für diese Untersuchung wird dann mittels derselben festgestellt, ob die in der weiteren Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen den Non-Profit-Organisationen zuzuordnen sind. Die Beantwortung dieser Fragestellung ist für die weitere Untersuchung von besonderer Bedeutung, denn nur so kann auf Erkenntnisse zurückgegriffen werden, die bereits im Schrifttum zu Non-Profit-Organisationen gewonnen wurden.

Die erste Gruppe von Definitionsversuchen des Begriffs „Non-Profit-Organisation“ stellt das fehlende Gewinnziel in den Mittelpunkt der Betrachtung. Demnach sind all jene Organisationen den Non-Profit-Organisationen zuzuordnen, bei denen das Gewinnziel innerhalb des Zielsystems gänzlich fehlt. Ein Vertreter dieser Gruppe ist BURLA, der Non-Profit-Organisationen „als Betriebe, die keine Gewinnziele verfolgen“ definiert.³⁵⁷ BURLA bezeichnet das Fehlen des Gewinnziels als das einzige Kriterium, das auf alle Non-Profit-Organisationen zutrifft.³⁵⁸ Auch ANTHONY und YOUNG definieren Non-Profit-Organisationen über dieses Kriterium: „Since, by definition, a nonprofit organization does not have a goal to earn profit”.³⁵⁹

Dagegen vertritt HORAK die Auffassung, dass die Bedeutung des Gewinnziels für eine Non-Profit-Organisation nicht zu unterschätzen ist. So könnte eine Non-Profit-Organisation durch Gewinnerzielung mit einer Leistung eine andere

³⁵⁶ Zum Gegenstand dieser Untersuchung vgl. im Detail Abschnitt 2.9.1.

³⁵⁷ Burla (1989), S. 75.

³⁵⁸ Vgl. Burla (1989), S. 75.

³⁵⁹ Anthony/Young (1994), S. 12.

Leistung finanzieren.³⁶⁰ Auch SCHULZE kommt in ihrer Untersuchung zu dem Ergebnis, dass Non-Profit-Organisationen das Gewinnziel verfolgen können.³⁶¹ Somit halten HORAK und SCHULZE eine Definition von Non-Profit-Organisationen über das Kriterium des fehlenden Gewinnziels für nicht geeignet.³⁶²

Der zweite Definitionsversuch stellt auf das Kriterium der Sachzieldominanz ab. Diesem Definitionsversuch nach sind Non-Profit-Organisationen durch die Dominanz eines Sachziels innerhalb des Zielsystems gekennzeichnet. Zu den Vertretern dieser Gruppe zählen HASITSCHKA/HRUSCHKA. Ihrer Auffassung nach sind als Non-Profit-Organisationen solche Organisationen zu bezeichnen, bei denen das dominierende Sachziel „in der Abgabe von Realgütern bzw. im Transfer von Nominalgütern zu sehen ist“.³⁶³

Dem Abgrenzungskriterium der Sachzieldominanz folgt auch SCHWARZ. Er bezeichnet als Non-Profit-Organisationen all jene Organisationen, „die sich in Zwecksetzung, Aufgaben und Struktur von Erwerbswirtschaften unterscheiden. Ihr markantestes Merkmal ist die Nicht-Gewinnorientierung, wodurch – positiv ausgedrückt – ihre Bedarfswirtschaftlichkeit (Erbringen spezifischer Leistungen) zum Hauptzweck wird“.³⁶⁴ Dabei ist festzustellen, dass SCHWARZ Non-Profit-Organisationen sowohl über das Kriterium der Sachzieldominanz als auch über das Kriterium des fehlenden Gewinnziels definiert. Dieses Ergebnis kann nachvollzogen werden, da eine Definition über die Sachzieldominanz nur eine Dominanz der Sachziele im Zielsystem der Non-Profit-Organisationen beschreibt. Eine Aussage über die Stellung des Gewinnziels innerhalb des Zielsystems der Organisation ist damit nicht verbunden. So definiert SCHAAD Non-Profit-Organisationen zwar auch über das Kriterium der Sachzieldominanz, lässt aber im Gegensatz zu SCHWARZ das Gewinnziel neben den dominierenden Sachzielen zu: „Sie alle haben gemein-

³⁶⁰ Vgl. Horak (1995a), S. 16. Diese Argumentation wird durch Tatbestände in der Realität bestätigt. So wird das Deutsche Rote Kreuz in der Literatur immer wieder als Beispiel für eine Non-Profit-Organisation genannt. Das Deutsche Rote Kreuz erzielt mit der Durchführung von Rettungstransporten Gewinn. Dieser Gewinn wird für die Durchführung anderer satzungsmäßiger Leistungen, z. B. der Auslandshilfe, eingesetzt.

³⁶¹ Vgl. Schulze (1997), S. 233. Die Arbeit von SCHULZE beschäftigt sich ausschließlich mit der Erforschung des Begriffs der „Non-Profit-Organisation“.

³⁶² Vgl. Horak (1995a), S. 16; Schulze (1997), S. 233.

³⁶³ Hasitschka/Hruschka (1982), S. 8.

³⁶⁴ Schwarz (1985), S. 91.

sam, dass ihr Organisationszweck nicht primär auf die Erzielung von Gewinnen, sondern auf Bedarfsdeckung ausgerichtet ist [...]. Die explizite Betonung des Bedarfsdeckungsziels grenzt die nichterwerbswirtschaftlichen Organisationen klar von den nach Gewinnmaximierung strebenden erwerbswirtschaftlichen Organisationen des marktlichen Sektors ab“.³⁶⁵

SCHULZE konnte in ihrer Untersuchung zu dem Begriff der „Non-Profit-Organisation“ keine Dominanz des Sachziels über alle Non-Profit-Organisationen feststellen, da eine Vielzahl von Organisationen ihre Bedarfswirtschaftlichkeit nur durch die Gewinnerzielung mit anderen Leistungen erfüllen kann. Bei diesen Organisationen sollte das Gewinnziel gleichwertig zu den Sachzielen angesehen werden.³⁶⁶

Die dritte Gruppe definiert Non-Profit-Organisationen über das Kriterium der „Nondistribution constraint“.³⁶⁷ Nach diesem Definitionsversuch werden als Non-Profit-Organisationen diejenigen bezeichnet, bei denen ein Gewinn nicht an die Mitglieder oder Eigentümer (Organisationsbeteiligten) der Organisation verteilt wird. Diesem Definitionsversuch folgt HORAK: „Die Theorie der NPO legt als einziges Kriterium, das auf alle NPO zutrifft, das Verbot der Gewinnverteilung auf Mitglieder der Organisation fest“.³⁶⁸

Im Rahmen des „Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project“³⁶⁹ wurde ein weiterer Ansatz zur Definition des Begriffs der Non-Profit-Organisation entwickelt. Nach diesem Ansatz ist eine Organisation dann als Non-Profit-Organisation zu bezeichnen, wenn sie nachfolgende Kriterien erfüllt:³⁷⁰

³⁶⁵ Schaad (1995), S. 1.

³⁶⁶ Vgl. Schulze (1997), S. 220.

³⁶⁷ Vgl. für viele etwa Maßmann (2003), S. 9f.

³⁶⁸ Horak (1995a), S. 17.

³⁶⁹ Das Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project nahm im Mai 1990 seine Forschungstätigkeit auf. Ziel des Projekts ist es, bestehende Wissenslücken über Bedeutung, Struktur, Geschichte, rechtliche Rahmenbedingungen und die Rolle des Dritten Sektors in einer breit angelegten Studie zu schließen (vgl. z. B. Salamon/Anheier (1996)).

³⁷⁰ Zur Abgrenzung und Definition vgl. etwa Salamon/Anheier (1996), S. 14f.; Badelt/Meyer/Simsa (2007), S. 7.

- *Mindestmaß an formaler Organisation:* Die Organisation muss ein Minimum an formaler Organisation aufweisen. Eine formale Organisation zeigt sich beispielsweise in formalisierten Strukturen der Entscheidungsfindung oder in Regelungen von Verantwortlichkeiten und Organisationsgrenzen.³⁷¹ Ad hoc organisierte, informelle und temporäre Zusammenkünfte gelten demnach nicht als Non-Profit-Organisation.³⁷²
- *Private (vom Staat getrennte) Trägerschaft:* Die Organisation muss als private Organisation und getrennt von staatlichen Einrichtungen auftreten. Das Kriterium schließt aber nicht aus, dass die Organisation von der öffentlichen Hand finanziell unterstützt wird oder sogar von der öffentlichen Hand abhängig ist.³⁷³ Juristische Personen des Privatrechts erfüllen das Kriterium, bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts kommt es auf die Ausübung von Hoheitsgewalt an.³⁷⁴
- *Gewinnausschüttungsverbot:* Der Organisation ist es untersagt Gewinne bzw. Überschüsse an Eigentümer oder Mitglieder (Organisationsbeteiligte) auszuschütten. Jedoch ist es der Organisation erlaubt, Gewinne zu erwirtschaften. Sie müssen nur in der Organisation verbleiben und für die Organisationsziele verwendet werden.³⁷⁵
- *Autonomie:* Die Organisation muss über ein Minimum an Selbstverwaltung verfügen, d. h., wichtige Entscheidungen müssen von der Organisation bzw. von ihren Entscheidungsträgern selbst getroffen werden können.³⁷⁶ Wird eine Organisation im juristischen Sinne vollständig von außen kontrolliert, ist sie nach diesem Kriterium nicht zu den Non-Profit-Organisationen zu zählen.³⁷⁷

³⁷¹ Vgl. Meyer (2007), S. 1250.

³⁷² Vgl. Simsa (2001), S. 81.

³⁷³ Vgl. Badelt/Meyer/Simsa (2007), S. 7; Anheier/Toepler (2005), S. 21.

³⁷⁴ Vgl. Meyer (2007), S. 1251. Nach BADELT/MEYER/SIMSA könnte eine Organisation als „privat“ klassifiziert werden, wenn sie nicht mehr als 5% ihrer Aktivitäten hoheitlichen Aufgaben widmet (vgl. Badelt/Meyer/Simsa (2007), S. 9f.).

³⁷⁵ Vgl. Simsa (2001), S. 81.

³⁷⁶ Vgl. Siebart (2006), S. 45; Simsa (2001), S. 81.

³⁷⁷ Vgl. Badelt/Meyer/Simsa (2007), S. 7.

- *Freiwilligkeit*: Die Organisation muss durch ein Minimum an Freiwilligkeit gekennzeichnet sein. Das Kriterium ist beispielsweise dann erfüllt, wenn in einer Organisation ehrenamtliche Tätigkeit geleistet wird oder sie Spenden erhält.³⁷⁸

Eine Organisation kann den einzelnen Kriterien in unterschiedlichem Ausmaß entsprechen.³⁷⁹ Sofern sie jedoch alle fünf Merkmale wenigstens zu einem Mindestmaß erfüllt, handelt es sich nach der im Rahmen des „Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project“ entwickelten Definition um eine Non-Profit-Organisation.³⁸⁰

Die in dieser Untersuchung verwendete Definition folgt der im Rahmen des „Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project“ entwickelten Definition, da sie „klar der äußerlichen Zuordenbarkeit dient und nicht an der Operationslogik dieser Organisationen orientiert ist“.³⁸¹

Der Gegenstand der weiteren Untersuchung sind gemeinnützige spendensammelnde Organisationen.³⁸² Die steuerliche Gemeinnützigkeit ist u. a. an die Voraussetzung geknüpft, dass Mitglieder oder Gesellschafter einer spendensammelnden Organisation keine Gewinne aus den Mitteln der Organisation erhalten dürfen.³⁸³ Somit erfüllen die in der weiteren Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen das Kriterium des Gewinnausschüttungsverbots. Auch entsprechen die in der weiteren Untersuchung betrachteten Organisationen dem Kriterium der Freiwilligkeit, da sie sich zumindest teilweise durch die Sammlung von Spenden finanzieren.³⁸⁴

Die in der weiteren Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen sind entweder in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder in

³⁷⁸ Vgl. Siebart (2006), S. 45.

³⁷⁹ Vgl. Badelt/Meyer/Simsa (2007), S. 8.

³⁸⁰ Vgl. Hartnick (2007), S. 8.

³⁸¹ So auch Siebart (2006), S. 40. Die im Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project entwickelte Definition wird auch in anderen Untersuchungen zu Non-Profit-Organisationen zunehmend zugrunde gelegt (vgl. u. a. Siebart (2006), S. 46f.; Pfaffenzeller (2003), S. 77; Weiß (1998), S. 11–13).

³⁸² Vgl. hierzu Abschnitt 2.9.1.

³⁸³ Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit vgl. ausführlich Abschnitt 2.4.

³⁸⁴ Vgl. hierzu Abschnitt 2.9.1.

der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts organisiert.³⁸⁵ Aufgrund der Organisation in diesen Rechtsformen wird von den hier betrachteten Organisationen das Kriterium der privaten Trägerschaft erfüllt.

Mit der Organisation in den Rechtsformen des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts sind bestimmte Organisationsstrukturen verbunden. So müssen spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins als Organe eine Mitgliederversammlung und einen Vorstand, in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts einen Vorstand haben. Diese Organe besitzen dabei bestimmte Befugnisse.³⁸⁶ Vor diesem Hintergrund erfüllen die in der weiteren Untersuchung betrachteten Organisationen die Kriterien der Autonomie und der formalen Organisationsstruktur. Im Ergebnis können die in der weiteren Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen den Non-Profit-Organisationen zugeordnet werden.

³⁸⁵ Vgl. hierzu Abschnitt 2.9.1.

³⁸⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.5.

3. Anforderungen an die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender

3.1 Begriff und Zwecke der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen

Bei spendensammelnden Organisationen ist unter Rechnungslegung die zusammenfassende zahlenmäßige Abbildung des gesamten organisationsbezogenen Geschehens solcher Organisationen in einer Periode zu verstehen.³⁸⁷ Des Weiteren zählen zur Rechnungslegung ergänzende Angaben und Erläuterungen, die zum Verständnis der zahlenmäßigen Abbildung und zur weitergehenden Rechenschaft notwendig sind.³⁸⁸

Wesentliche Instrumente der Rechnungslegung sind die stichtagsbezogene Bilanz als Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden sowie die zeitraumbezogene GuV als Gegenüberstellung von Aufwand und Ertrag zur Ermittlung des Erfolgs der Abrechnungsperiode. Des Weiteren zählen zu den wesentlichen Instrumenten der Rechnungslegung der Anhang, der die Bilanz und GuV erläutern, ergänzen, korrigieren und entlasten soll, sowie der Lagebericht, der die Informationen der Bilanz, der GuV und des Anhangs verdichten sowie sachlich und zeitlich ergänzen soll.³⁸⁹

Die Rechnungslegung kann in die Prozessstufen „Aufstellung“, „Prüfung“ und „Publizität“ unterteilt werden (vgl. *Abbildung 10*). Einheitlich für alle rechnungslegenden Organisationen ist zunächst die Aufstellung von Rechnungslegungsinstrumenten. Prüfung als zweite Stufe des Rechnungslegungsprozesses setzt zwingend die erste Stufe der Aufstellung der Rechnungslegungsinstrumente als Grundlage der Prüfung voraus. Eine Prüfung kann gesetzlich vorgeschrie-

³⁸⁷ Vgl. analog Pellens/Fülbier/Gassen/Sellhorn (2008), S. 2f.; Pellens (2007), S. 1546.

³⁸⁸ Vgl. analog Schneider (1997), S. 6; Schellhorn (1995), S. 10; Leffson (1987), S. 64, 78. Ein Rechnungslegungssystem bildet die Gesamtheit der Regeln, nach denen die Rechnungslegung einer Organisation erfolgt. Neben nationalen Rechnungslegungssystemen wie dem Handelsgesetzbuch (HGB) existiert mit den vom International Accounting Standards Board (IASB) verabschiedeten International Financial Reporting Standards (IFRS) ein internationales Rechnungslegungssystem, das zunehmend neben bzw. an die Stelle nationaler Systeme tritt. So müssen seit Anfang 2005 kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen in der Europäischen Union (EU) ihre Konzernabschlüsse nach IFRS erstellen (vgl. Pellens (2007), S. 1546).

³⁸⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 2f., S. 36 und S. 568; Pellens (2007), S. 1546.

ben sein, sich aus den Statuten der Organisation ergeben oder freiwillig durchgeführt werden. Die Publizität der Rechnungslegungsinstrumente setzt zwar die Aufstellung dieser, jedoch nicht zwingend die Prüfung der Rechnungslegungsinstrumente voraus. Wie die Prüfung kann die Publizität der Rechnungslegungsinstrumente gesetzlich vorgeschrieben sein, sich aus den Statuten der Organisation ergeben oder freiwillig durchgeführt werden.³⁹⁰

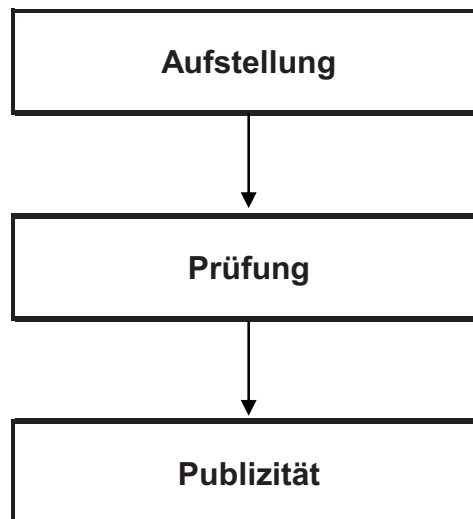


Abbildung 10: Prozessstufen der Rechnungslegung

Die Zwecke der Rechnungslegung lassen sich in eine Informationsfunktion und eine Einkommensbemessungsfunktion gliedern.³⁹¹ Andere im Schrifttum bezeichnete Funktionen wie Gläubigerschutz, Gewinnermittlung und Rechenschaft stellen keine originären Zwecke dar, da sie sich den Zwecken der Informationsvermittlung und Einkommensbemessung subsumieren lassen bzw. die Vorgabe von mindestens einem dieser beiden Zwecke voraussetzen.³⁹²

Entsprechend der Einkommensbemessungsfunktion verfolgt die Rechnungslegung den Zweck, den zur Ausschüttung zur Verfügung stehenden Gewinn zu

³⁹⁰ Ähnlich Löwe (2003), S. 53f. Für Handelsbilanzen vgl. ähnlich Federmann (2000), S. 34.

³⁹¹ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 16ff.; Pellens (2007), S. 1546; Siegel (2007), S. 177; Schneider (2001), S. 849; Kubin (1998), S. 528; Ballwieser (1996), S. 7. Anstelle der Einkommensbemessungsfunktion wird im Schrifttum auch von der Ausschüttungsbemessungsfunktion oder der Zahlungsbemessungsfunktion gesprochen (vgl. hierzu bspw. Bitz/Schneeloch/Wittstock (2003), S. 33; Schildbach (1986), S. 5f.); zur Kritik an den Begriffen „Ausschüttungsbemessungsfunktion“ und „Zahlungsbemessungsfunktion“ vgl. Schneider (1997), S. 84ff.

³⁹² Vgl. Krönert (2001), S. 8.

ermitteln.³⁹³ Für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ist dieser Zweck nicht relevant, da solche Organisationen gemeinnützig sind und die steuerliche Gemeinnützigkeit u. a. an die Voraussetzung geknüpft ist, dass Mitglieder oder Gesellschafter einer Spendenorganisation keine Gewinne aus den Mitteln der Organisation erhalten dürfen.³⁹⁴

Eine gewisse Einkommensbemessungsfunktion ergibt sich jedoch bezüglich der Kapitalerhaltung bei spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts.³⁹⁵ Danach kommt der Rechnungslegung der Zweck zu, die Überschüsse zu ermitteln, die für die Leistungsempfänger ausgeschüttet bzw. verwendet werden können, ohne dabei das Grundstockvermögen der spendensammelnden Organisation anzugreifen.³⁹⁶ Diese Einkommensbemessungsfunktion lässt sich aber der Informationsfunktion unterordnen, „denn die Ausschüttung von Erträgen unterliegt der Disposition des Stiftungsmanagements, setzt also Selbstinformation voraus“.³⁹⁷

Die Informationsfunktion der Rechnungslegung kann grundsätzlich in die beiden Subfunktionen der Informationsfunktion i. e. S. und der Rechenschaftsfunktion unterteilt werden (vgl. *Abbildung 11*).³⁹⁸

Entsprechend der Informationsfunktion i. e. S. hat die Rechnungslegung die Aufgabe, Dritten Informationen bereitzustellen, die für deren organisationsbezogenen Entscheidungen nützlich sind.³⁹⁹ Dabei sollen Rechnungslegungsinformationen dazu beitragen, dass solche Entscheidungen begründet getroffen werden können.⁴⁰⁰ Gemäß der Rechenschaftsfunktion dient die Rechnungslegung der Kontrolle des Erreichungsgrads der Ziele, die Dritte mit der Organi-

³⁹³ Vgl. Krönert (2001), S. 7.

³⁹⁴ Zu diesem Ergebnis kommt auch Siegel (2007), S. 179. Zur steuerlichen Gemeinnützigkeit spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.4.

³⁹⁵ Vgl. Walter/Golpayegani (2000), S. 703; Orth (1997), S. 1343.

³⁹⁶ Vgl. Sandberg (1999), S. 202.

³⁹⁷ Sandberg (1999d), S. 202.

³⁹⁸ Vgl. hierzu Paarz (2007), S. 10; Busse von Colbe (1993), S. 13f. Zur theoretischen Fundierung der Informationsfunktion vgl. Paarz (2007), S. 17–32.

³⁹⁹ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115; Caspari (1995), S. 49; Haller (1994), S. 147. Im Schrifttum wird mitunter die Ansicht vertreten, dass Informationen stets als nützlich anzusehen sind. Die vorliegende Untersuchung folgt dieser Diktion nicht (vgl. Jung (1997), S. 39).

⁴⁰⁰ Vgl. Ballwieser (2002), S. 117.

sation verfolgen.⁴⁰¹ Die Kontrolle der Zielerreichung erlaubt dabei Dritten eine Beurteilung, ob die Tätigkeit der Entscheidungsträger⁴⁰² während der Periode an ihren Interessen ausgerichtet war.⁴⁰³

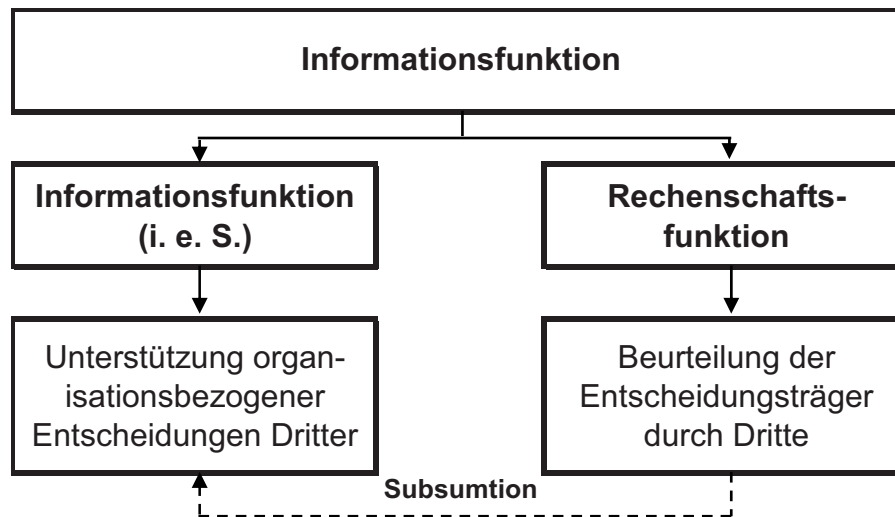


Abbildung 11: Informationsfunktion der Rechnungslegung⁴⁰⁴

Eine eindeutige Abgrenzung von Informationsfunktion i. e. S. und Rechenschaftsfunktion ist ohne Weiteres nicht möglich, da beide Subfunktionen grundsätzlich interdependent sind.⁴⁰⁵ So ist in der Rechenschaftsfunktion eine Informationsfunktion enthalten, da Rechenschaft ebenfalls dazu beiträgt, Entscheidungen zu begründen und damit letztendlich eine Informationsfunktion erfüllt.⁴⁰⁶ Aus diesem Grund kann die Rechenschaftsfunktion der Informationsfunktion i. e. S. subsumiert werden.⁴⁰⁷

Im Ergebnis dient die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Dritten als Informations- und Kontrollinstrument.⁴⁰⁸ Die zu informierenden Drit-

⁴⁰¹ BUSSE VON COLBE bezeichnet die Rechenschaft als den „älteste[n] Zweck der Rechnungslegung“. (Busse von Colbe (1994), S. 44).

⁴⁰² Die Geschäfte einer spendensammelnden Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts führen entweder der Vorstand oder eine eingesetzte Geschäftsführung (vgl. Abschnitt 2.5). Aus Vereinfachungsgründen werden in dieser Untersuchung beide Leitungsorgane dem Begriff „Entscheidungsträger“ subsumiert.

⁴⁰³ Ähnlich Mujkanovic (2002), S. 52.

⁴⁰⁴ In Anlehnung an Paarz (2007), S. 11.

⁴⁰⁵ Vgl. Paarz (2007), S. 16; Mujkanovic (2002), S. 54; Krönert (2001), S. 31.

⁴⁰⁶ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115; Mujkanovic (2002), S. 54.

⁴⁰⁷ Vgl. Paarz (2007), S. 16.

⁴⁰⁸ Vgl. analog König (1983), S. 54ff.

ten sind dabei die Adressaten der Rechnungslegung.⁴⁰⁹ Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein,⁴¹⁰ denn „ohne einen wohldefinierten Adressaten ist keine sinnvolle Rechenschaft denkbar.“⁴¹¹

3.2 Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen

3.2.1 Ermittlung der wesentlichen Stakeholder

Gemäß der Koalitionstheorie⁴¹² wird eine spendensammelnde Organisation als eine Koalition aufgefasst, der alle mit der Organisation in Beziehung stehenden Individuen, die sog. Stakeholder, angehören.⁴¹³ Im Schrifttum besteht dabei Uneinigkeit, wie der Begriff „Stakeholder“ genau abzugrenzen ist.⁴¹⁴ Wird der Begriff eng ausgelegt, beschränkt sich der Kreis der Stakeholder auf die aus Sicht der Organisation überlebenswichtigen Individuen.⁴¹⁵ Bei weiter Auslegung sind als Stakeholder alle Individuen zu kennzeichnen, die auf die Erreichung der Organisationsziele Einfluss nehmen können oder deren Interessen durch die Verfolgung dieser Ziele betroffen sind.⁴¹⁶ Für spendensammelnde Organisationen ist die weite Stakeholder-Definition zweckmäßiger, da sie verhindert, dass Leistungsempfänger aus der Betrachtung herausfallen,⁴¹⁷ was vor dem Hintergrund, dass für die Leistungsempfänger die satzungsmäßigen Leistungen erbracht werden und spendensammelnde Organisationen sich an ihren Bedürfnissen auszurichten haben, nicht sachgerecht wäre.

⁴⁰⁹ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115.

⁴¹⁰ Vgl. Ballwieser (2006), S. 21.

⁴¹¹ Moxter (1976), S. 94.

⁴¹² Vgl. zur Koalitionstheorie grundlegend Cyert/March (1963), im deutschsprachigen Schrifttum Staehle (1969); Schmidt (1967).

⁴¹³ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 1225; Raffournier (2000), S. 97; Lange (1989), S. 75. Zwar wurde dieser Ansatz zunächst für erwerbswirtschaftliche Unternehmen im Rahmen der Organisationstheorie entwickelt, kann aber, da er grundsätzlich offen ist, verschiedenste Organisationen und unterschiedliche Zielsysteme abbilden und auch auf spendensammelnde Organisationen übertragen werden (ähnlich Löwe (2003), S. 72; König (1983), S. 14; Sieben/Goetzke (1976), S. 48ff.).

⁴¹⁴ Vgl. Göbel (1995), S. 59.

⁴¹⁵ Vgl. Horak (1995b), S. 16; Hill/Jones (1992), S. 133; Freeman (1984), S. 31.

⁴¹⁶ Vgl. Marten/Quick/Ruhnke (2007), S. 2; Koss (2005), S. 201; Freeman (1984), S. 46.

⁴¹⁷ Vgl. Theuvsen (2001), S. 2. Zu den Leistungsempfängern spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.6.2.

Den Stakeholdern dient die spendensammelnde Organisation zur Realisierung ihrer individuellen Ziele, ist also Instrument zur Zielerreichung.⁴¹⁸ Hierzu erbringen die Stakeholder grundsätzlich einen Beitrag zur Leistungserstellung und leiten daraus entsprechend ihrer Zielvorstellungen Ansprüche an die Organisation ab, die sie versuchen gegenüber den Entscheidungsträgern der Organisation geltend zu machen.⁴¹⁹ Die an die Organisation gerichteten Ansprüche stellen den Preis für den Verbleib oder den Eintritt in die Organisation dar. Demnach hat eine Organisation nur so lange Bestand, wie sie ihren Stakeholdern deren Zielvorstellungen entsprechende Leistungen bietet. Für ihre Entscheidung über den Verbleib oder Eintritt in die Organisation benötigen die Stakeholder im Regelfall Informationen über den Erreichungsgrad ihrer Zielvorstellungen, die sie mit ihrer Teilnahme an der Organisation verknüpfen.⁴²⁰

Im Folgenden werden auf Basis der in Kapitel 2 gewonnenen Erkenntnisse die wesentlichen Stakeholdergruppen spendensammelnder Organisationen ermittelt.⁴²¹ Für die einzelnen Stakeholdergruppen werden dann die von ihnen erbrachten (geplanten) Beiträge, die daraus abgeleiteten Ansprüche sowie die Ziele, die sie mit ihrer Teilnahme an der Organisation verfolgen, aufgezeigt.⁴²² Anschließend werden die Stakeholdergruppen ermittelt, die für spendensammelnde Organisation von besonderer Bedeutung sind.⁴²³

⁴¹⁸ Vgl. analog König (1983), S. 15; Guthardt-Schulz (1980), S. 6; Guthardt/Löcherbach (1977), S. 136; Schildbach (1975), S. 19; Schmidt (1967), S. 233ff.

⁴¹⁹ Vgl. Schmid (1997), S. 633; Hill (1991), S. 10; Dyllick (1990), S. 43.

⁴²⁰ Vgl. Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 1225; Volk (1987), S. 723.

⁴²¹ Bei der Ermittlung der Stakeholdergruppen spendensammelnder Organisation kann ein Anspruch auf Vollständigkeit nicht erhoben werden, da es von den Bedingungen des Einzelfalls abhängt, wer auf die Erreichung der Organisationsziele Einfluss nehmen will und kann bzw. selbst von der Verfolgung dieser Ziele betroffen ist.

⁴²² Die hier vorgenommene Systematisierung der einzelnen Stakeholder in Stakeholdergruppen richtet sich nach funktionalen Kriterien. Die Zugehörigkeit zu den einzelnen Gruppen schließt sich nicht gegenseitig aus; so sind z. B. ehrenamtliche Mitarbeiter auch Spender, da sie der Organisation ihre Arbeitszeit freiwillig und ohne äquivalente materielle Gegenleistung bereitstellen. Zudem sind die Entscheidungsträger gleichzeitig hauptamtliche oder ehrenamtliche Mitarbeiter der Organisation. Aufgrund ihrer besonderen Bedeutung werden sie jedoch in dieser Untersuchung als eigenständige Stakeholdergruppe angesehen (so auch Theuvsen (2001), S. 4). Die Stakeholdergruppen stellen keineswegs homogene Gruppen dar. Für die Zwecke dieser Untersuchung wird aber unterstellt, dass die Individuen der einzelnen Gruppen jeweils gleiche Beiträge erbringen und daraus gleichartige Ansprüche ableiten und dass sie mit ihrer Teilnahme an der Organisation auch jeweils gleiche Ziele verfolgen (so auch König (1983), S. 15).

⁴²³ Vgl. hierzu Abschnitt 3.2.2.

Eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts führt entweder der Vorstand oder eine eingesetzte Geschäftsführung.⁴²⁴ Aus Vereinfachungsgründen werden in dieser Untersuchung beide Leitungsorgane dem Begriff „Entscheidungsträger“ subsumiert. Der Beitrag der Entscheidungsträger besteht darin, der Organisation ihre Arbeitsleistung bereit zu stellen. Aus Sicht des Stakeholder-Ansatzes sind die Entscheidungsträger in jeder Organisation dabei in einer besonderen Position, da ihnen eine Doppelrolle zukommt: Zum einen wird von ihnen erwartet, dass sie die unterschiedlichen Ansprüche der Stakeholder wie auch der Organisation berücksichtigen, da sie i. d. R. als einzige mit allen anderen Stakeholdern in Kontakt stehen; zum anderen sind die Entscheidungsträger selbst Stakeholder ihrer Organisation und daher versucht, ihre eigenen Interessen zu verfolgen.⁴²⁵ So können sie mit ihrer Teilnahme an der Organisation bezwecken, Einkommen zu erzielen sowie Macht, Einfluss und Prestige zu erwerben.⁴²⁶

Wesentliches Merkmal spendensammelnder Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins sind ihre Mitglieder,⁴²⁷ die mit bestimmten Rechten und Pflichten ausgestattet sind. So zählt zu den Pflichten der Mitglieder regelmäßig die Entrichtung von Mitgliedsbeiträgen, die von der Organisation vor allem zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden.⁴²⁸ Des Weiteren stellen die Mitglieder der Organisation ihre Arbeitsleistung oder ihre Bekanntheit zur Verfügung. So sind bei spendensammelnden Organisationen oft bekannte Persönlichkeiten des öffentlichen Lebens Mitglied (z. B. Politiker oder Schauspieler), die für die Organisation als Werbeträger eingesetzt werden. Diese Persönlichkeiten treten dann für die spendensammelnde Organisation als Fürsprecher auf, empfehlen sie und bürgen für ihre Seriosität.⁴²⁹ Individuen werden häufig Mitglied bei einer spendensammelnden Organisation, weil sie mit ihrem Engagement Nutzen bei bestimmten Leistungsempfängern stiften wollen.⁴³⁰ Weitere Motive für eine Mitgliedschaft kön-

⁴²⁴ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.5.

⁴²⁵ Vgl. Theuvsen (2001), S. 4f.

⁴²⁶ Vgl. Schmid (1997), S. 633.

⁴²⁷ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.5.2.2.

⁴²⁸ Zu den Rechten und Pflichten von Mitgliedern spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.5.2.2.

⁴²⁹ Zur Testimonialwerbung vgl. Bruhn (2005), S. 408f; Fanderl (2005), insbesondere S. 90ff.

⁴³⁰ Ähnlich Sandberg (1999b), S. 22.

nen in dem Erwerb von Status und Prestige liegen.⁴³¹ Entsprechend ihren Zielvorstellungen erwarten die Mitglieder von den Organisationen, die vorhandenen Ressourcen so einzusetzen, dass bei den Leistungsempfängern ein größtmöglicher Nutzenzuwachs erreicht wird.

Ebenso wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen beschäftigt eine spendensammelnde Organisation im Regelfall hauptamtliche Mitarbeiter.⁴³² Sie stellen der Organisation ihre Arbeitsleistung zur Verfügung und erhalten dafür ein Entgelt, das der Einkommenssicherung dient.⁴³³ Neben dem Erhalt eines Arbeitsentgelts können auch die Arbeitsplatzsicherheit, die gebotenen Sozialleistungen und/oder ein Interesse an der Verwirklichung der Organisationsziele Motive für eine hauptamtliche Beschäftigung bei einer spendensammelnden Organisation sein.⁴³⁴

Neben hauptamtlichen Mitarbeitern werden bei spendensammelnden Organisationen regelmäßig ehrenamtliche Mitarbeiter tätig.⁴³⁵ Kennzeichnend für eine ehrenamtliche Tätigkeit ist, dass von einer von monetären Anreizen gänzlich freien Motivation ausgegangen werden muss.⁴³⁶ Vielmehr engagieren sich ehrenamtliche Mitarbeiter mit ihrer Arbeitskraft deshalb, weil es ihnen um die gute Sache, die Hilfe in einer Notsituation, die Sorge um das Wohl der Mitmenschen oder ähnliche Ziele geht. Im Mittelpunkt ihres Handelns steht, den Nutzen eines anderen Individuums zu erhöhen. Daneben können der Erwerb von Status und Einfluss Motive für eine ehrenamtliche Tätigkeit sein.⁴³⁷ Entsprechend ihren Zielvorstellungen erwarten ehrenamtliche Mitarbeiter von den Organisationen, die vorhandenen Ressourcen so einzusetzen, dass bei den Leistungsempfängern ein größtmöglicher Nutzenzuwachs erreicht wird.

⁴³¹ Dagegen entfällt das Motiv der Gegenleistung, da spendensammelnde Organisation ihren Mitgliedern i. d. R. keine unmittelbaren Leistungen bereitstellen (vgl. Mühlenkamp (2000), S. 81).

⁴³² Zur Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.8.

⁴³³ Vgl. König (1983), S. 16.

⁴³⁴ Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 85.

⁴³⁵ Zur Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.8.

⁴³⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.8.

⁴³⁷ Zu den Motiven ehrenamtlicher Mitarbeiter vgl. ausführlich Abschnitt 2.8.

Kennzeichnend für spendensammelnde Organisationen ist die zumindest teilweise Finanzierung durch die Sammlung von Spenden.⁴³⁸ Dabei werden in dieser Untersuchung zu den Spendern alle Individuen und Institutionen gezählt, die einer Organisation freiwillig und ohne äquivalente materielle Gegenleistung Geld, Sach- und/oder Dienstleistungen zukommen lassen.⁴³⁹

Die Motive der Spender lassen sich grundsätzlich in egoistische und altruistische Motive unterteilen. Während zu den egoistischen Motiven jene Beweggründe zählen, die ausschließlich der eigenen Nutzenmaximierung dienen, werden zu den altruistischen Motiven jene Beweggründe gezählt, die auf den Nutzen der Leistungsempfänger abzielen.⁴⁴⁰ Dabei ist zu beachten, dass Altruismus nicht nur in völlig selbstlosem Handeln bestehen kann, sondern dass altruistische Handlungen auch einen Vorteil für den Spender selbst stiften können. Diese „unechten“ Altruisten spenden im Unterschied zu „echten“ Altruisten nicht nur, um einen Nutzen für die Leistungsempfänger zu stiften, sondern sie erfahren durch den Akt des Gebens selbst einen Nutzenzuwachs.⁴⁴¹ Im „echten“ altruistischen Extremfall wird nur dann gespendet, wenn sich der Nutzen der Leistungsempfänger dadurch erhöht, während ein reiner Egoist ausschließlich spendet, um einen eigenen Nutzenzuwachs aus dem Akt des Gebens zu erlangen. Beide Extremfälle haben dabei grundsätzlich nur theoretische Bedeutung.⁴⁴² Vielmehr verfolgen Spender das Ziel, dass die Spende sowohl den Leistungsempfängern als auch ihnen selbst einen Nutzenzuwachs verschafft.⁴⁴³ Somit erwarten Spender von den Organisationen, dass diese ihre Ziele bestmöglich erfüllen.

Neben der Vereinnahmung von Spenden finanzieren sich spendensammelnde Organisationen häufig durch den Erhalt von Zuwendungen der öffentlichen Hand.⁴⁴⁴ Die öffentliche Hand fördert solche Organisationen, weil sie selbst die

⁴³⁸ Zu den Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.7.

⁴³⁹ Individuen und Institutionen können auch an andere Individuen spenden (z. B. Spende an einen Bettler). Diese Spenderform wird in dieser Untersuchung nicht weiter betrachtet.

⁴⁴⁰ Vgl. Pfaffenzeller (2003), S. 174. Zu den Begriffen „Altruismus“ und „Egoismus“ vgl. im Detail Felbinger (2005), S. 87ff.

⁴⁴¹ Vgl. Rose-Ackerman (1996), S. 701 ff.; Metzler (1990), S. 8ff.; Andreoni (1989), S. 1447ff.

⁴⁴² Vgl. Schneider (1996a), S. 196; Felbinger (2005), S. 172.

⁴⁴³ Vgl. Pfaffenzeller (2003), S. 178.

⁴⁴⁴ Zu den Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.7.

Leistungen spendensammelnder Organisationen grundsätzlich nicht oder nur unzureichend bereitstellt.⁴⁴⁵ Da Zuwendungen der öffentlichen Hand aus Steuern finanziert werden, ist auch die allgemeine Öffentlichkeit als eine Stakeholdergruppe spendensammelnder Organisationen anzusehen. Sie ist zudem über die an spendensammelnde Organisationen gewährten Steuervergünstigungen mittelbar an der Finanzierung solcher Organisationen beteiligt, da ohne die gewährten Steuervergünstigungen der Staat die Steuerzahler um den steuerlichen Ausfallbetrag entlasten könnte.⁴⁴⁶ Sowohl die öffentliche Hand als auch die allgemeine Öffentlichkeit erwarten von den Organisationen, die bereit gestellten Ressourcen so einzusetzen, dass aufseiten der Leistungsempfänger ein größtmöglicher Nutzenzuwachs erreicht wird.

Spendensammelnde Organisationen arbeiten regelmäßig mit Kooperationspartnern zusammen. Der Beitrag der Kooperationspartner besteht darin, für spendensammelnde Organisationen satzungsmäßige Leistungen zu erstellen.⁴⁴⁷ Im Gegenzug erwarten die Kooperationspartner von den Entscheidungsträgern die Bereitstellung der meist vertraglich vereinbarten Ressourcen.

Die Kreditgeber sind als weitere Stakeholdergruppe anzusehen. Sie stellen den spendensammelnden Organisationen Kapital zur Verfügung und erwarten eine fristgerechte Rückzahlung sowie angemessene Verzinsung dieses Kapitals.⁴⁴⁸

Als unmittelbar von den Leistungen der Organisationen Betroffene sind die Leistungsempfänger zu den Stakeholdern spendensammelnder Organisationen zu zählen. Allerdings erbringen sie häufig keinen unmittelbaren Beitrag an die Organisation zur Leistungserstellung und haben oftmals auch nicht die Wahl zwischen verschiedenen Organisationen.⁴⁴⁹ Somit nehmen sie unter den

⁴⁴⁵ Zu den Erklärungsansätzen für die Existenz und Gründung spendensammelnder Organisationen vgl. ausführlich Abschnitt 2.1.2 und 2.1.3.

⁴⁴⁶ Ähnlich Sandberg (1999b), S. 22. Zu den Steuerbegünstigungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.4.3.1.

⁴⁴⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.6.1.

⁴⁴⁸ Vgl. analog König (1983), S. 17f.

⁴⁴⁹ Falls die Leistungsempfänger ein Entgelt für die erhaltenen Leistungen bezahlen, erbringen sie einen unmittelbaren Beitrag zur Leistungserstellung.

Stakeholdern eine besondere Stellung ein.⁴⁵⁰ Zusammenfassend zeigt Abbildung 12 die in diesem Abschnitt ermittelten Stakeholder auf.

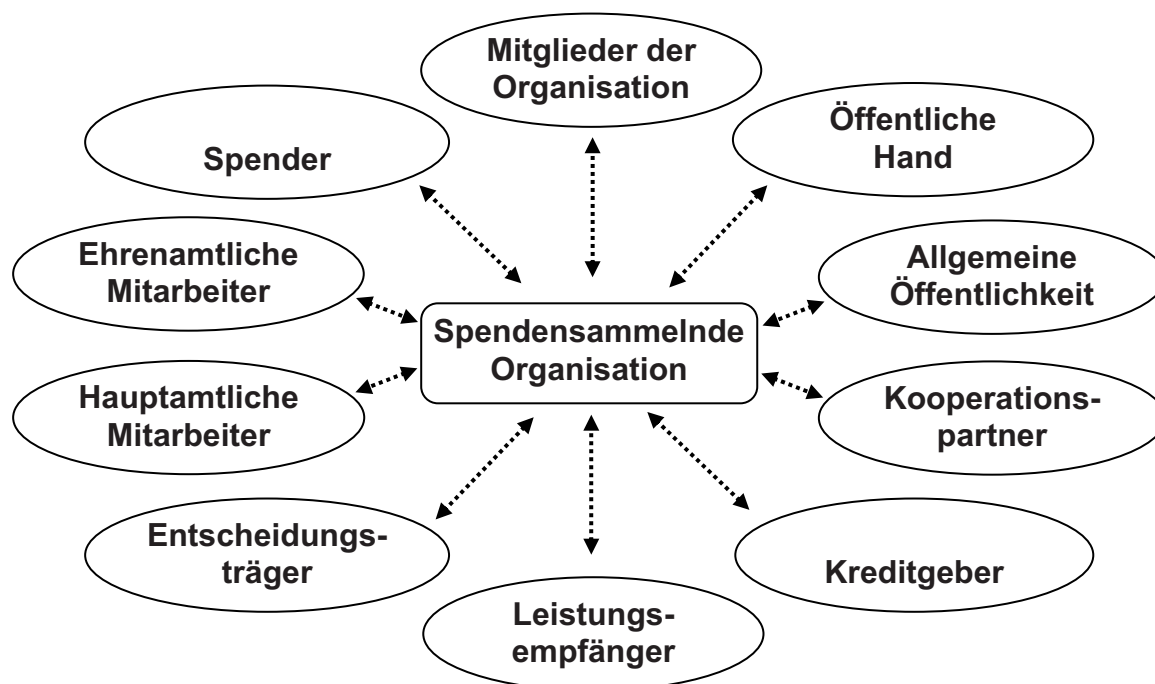


Abbildung 12: Wesentliche Stakeholdergruppen spendensammelnder Organisationen

3.2.2 Organisationsstrategische Relevanz der einzelnen Stakeholder

Aufgrund der Vielzahl der Stakeholdergruppen spendensammelnder Organisationen kann nicht allen Gruppen dieselbe Beachtung geschenkt werden. Um die Bedeutung der verschiedenen Stakeholdergruppen aus Sicht der spendensammelnden Organisationen zu ermitteln, müssen sie daher anhand bestimmter Kriterien einer Bewertung unterzogen werden.⁴⁵¹

Zur Bewertung der Stakeholdergruppen kombiniert JANISCH die Kriterien Macht⁴⁵² und Wille zur Machtausübung.⁴⁵³ Die Macht von Stakeholdergruppen ist umso größer, je stärker die betrachtete Organisation von ihnen abhängig

⁴⁵⁰ Zum Teil werden sie daher auch nicht als Stakeholder angesehen (vgl. z. B. Pfaffenzeller (2003), S. 173).

⁴⁵¹ So auch Theuvsen (2001), S. 7.

⁴⁵² Zur Konkretisierung des Begriffs „Macht“ vgl. Krüger (1976), S. 10ff.

⁴⁵³ Zu weiteren Kriterien hinsichtlich der Bewertung von Stakeholdern vgl. Theuvsen (2001), S. 7; Mitchell/Agle/Wood (1997), S. 865ff.

ist. Über den Willen zur Machtausübung bemerkt JANISCH, dass Stakeholdergruppen in ganz unterschiedlichem Maße zur Nutzung der ihnen zur Verfügung stehenden Macht motiviert sein können. Stakeholdergruppen, deren Macht und Wille zur Machtausübung auf die Organisation äußerst gering sind, werden als Bezugsgruppen bezeichnet. Bei Interessengruppen ist der Wille zur Machtausübung dagegen höher als bei Bezugsgruppen, wobei die Macht ebenso gering ist. Strategische Anspruchsgruppen verfügen sowohl über große Macht als auch über den Willen zur Machtausübung, weshalb ihnen die besondere Beachtung einer Organisation gelten sollte (vgl. *Abbildung 13*).⁴⁵⁴

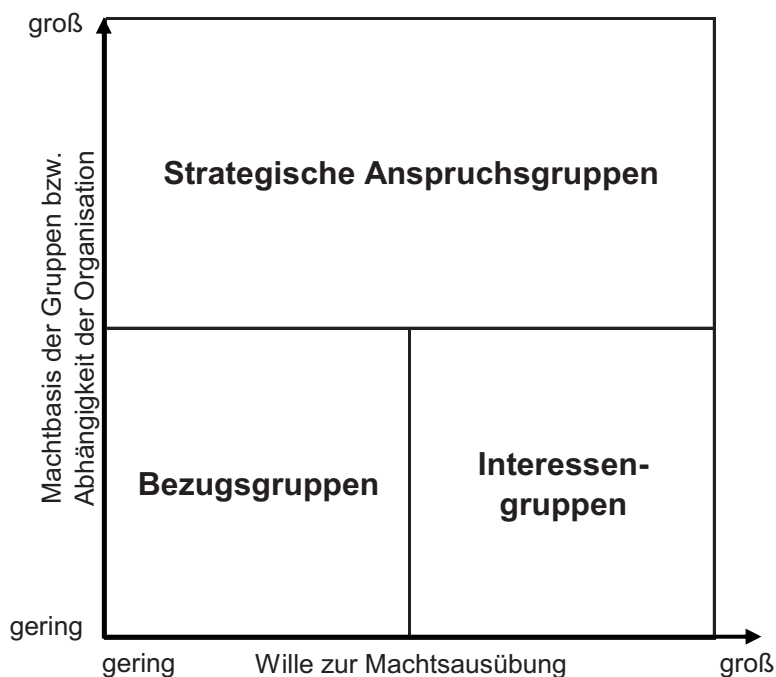


Abbildung 13: Kategorisierung der Stakeholdergruppen⁴⁵⁵

Nicht alle strategischen Anspruchsgruppen einer Organisation müssen die gleiche Bedeutung für diese haben, da ihr Bedrohungspotenzial unterschiedlich hoch sein kann. So können die Machtbasis und/oder der Wille zur Machtausübung einzelner strategischer Anspruchsgruppen beschränkt sein, wodurch ihr Bedrohungspotenzial eingeschränkt wird. Somit sind solche strategischen Anspruchsgruppen für das Überleben der Organisation weniger kritisch, da die Organisation leichter eine Gegenmacht zu diesen Anspruchsgruppen

⁴⁵⁴ Vgl. Janisch (1993), 126ff. Ähnlich auch Staehle/Conrad/Sydow (1999), S. 448.

⁴⁵⁵ In Anlehnung an Janisch (1993), S. 126.

bilden kann.⁴⁵⁶ Ob die Machtbasis und der Wille zur Machtausübung einer Stakeholdergruppe groß oder gering sind, hängt von den Bedingungen des Einzelfalls ab. Im Folgenden können somit nur allgemeingültige Aussagen hinsichtlich der Machtbasis und dem Willen zur Machtausübung der in dieser Untersuchung ermittelten Stakeholdergruppen getroffen werden.⁴⁵⁷

Hauptamtliche Mitarbeiter besitzen vor allem dann Macht, wenn sie über Ressourcen in arbeitsvertraglich nicht explizit geregelten Situationen verfügen. Die Ressourcen bestehen dabei primär in besonderen Kenntnissen und Fähigkeiten, die häufig auch erst im Rahmen der Arbeit für spendensammelnde Organisationen erworben werden.⁴⁵⁸ Der Wille zur Machtausübung wird jedoch bei hauptamtlichen Mitarbeitern insofern begrenzt, als dass sie für ihre Arbeitsleistung ein Entgelt erhalten. Da sie dieses vielfach zur Sicherung ihres Lebensunterhalts benötigen, besteht eine Abhängigkeit von der spendensammelnden Organisation. Somit werden sie häufig auch bei Nichtwahrung ihrer Interessen auf eine Kündigung ihres Arbeitsverhältnisses verzichten.

Die Macht ehrenamtlicher Mitarbeiter basiert auf der Verfügungsgewalt über ihre Arbeitszeit. Ihre Machtbasis ist größer als bei hauptamtlichen Mitarbeitern zu bewerten, da sie aufgrund ihrer unentgeltlichen Tätigkeit für die Organisation eine wertvolle Ressource darstellen.⁴⁵⁹ Falls ehrenamtliche Mitarbeiter mit den Entscheidungen der Entscheidungsträger nicht einverstanden sind, können sie mit der Aufkündigung ihres Engagements drohen. Im Vergleich zu hauptamtlichen Mitarbeitern ist ihr Wille zur Machtausübung größer einzuschätzen, da Ehrenamtliche kein Entgelt erhalten und somit zur Sicherung ihres Lebensunterhalts nicht auf die Organisation angewiesen sind.⁴⁶⁰

Die Macht der Spender und der öffentlichen Hand beruht vor allem auf der Verfügungsgewalt über finanzielle Mittel. So werden Spender und die öffentliche Hand einer spendensammelnden Organisation dann keine finanziellen Mittel mehr bereitstellen, wenn bekannt wird, dass die Entscheidungsträger dieses veruntreuen. Der Wille zur Machtausübung beider Stakeholdergruppen

⁴⁵⁶ Vgl. Janisch (1993), S. 129.

⁴⁵⁷ Vgl. Theuvsen (2001), S. 13; Freudenberg (1999), S. 149.

⁴⁵⁸ Ähnlich Pfaffenzeller (2003), S. 177.

⁴⁵⁹ Vgl. hierzu Abschnitt 2.8.

⁴⁶⁰ Zur Definition von ehrenamtlicher Tätigkeit vgl. Abschnitt 2.8.

ist ähnlich einzuschätzen. Ob Spender oder die öffentliche Hand über eine höhere Machtbasis verfügen, hängt vor allem davon ab, welche Finanzierungsquelle die Haupteinnahmequelle der spendensammelnden Organisation ist. Gemäß Abschnitt 2.7.2 finanzieren sich die in dieser Untersuchung betrachteten Organisationen hauptsächlich aus Spenden, sodass die Spender im Vergleich zur öffentlichen Hand eine größere Machtbasis besitzen.

Auch die Macht der Mitglieder basiert auf der Verfügungsgewalt über finanzielle Mittel. Das daraus resultierende Bedrohungspotenzial ist jedoch gering, da Mitgliedsbeiträge als Finanzierungsquelle im Vergleich zu anderen Finanzierungsquellen unbedeutend sind.⁴⁶¹ Des Weiteren sind die Mitglieder mit bestimmten Rechten ausgestattet, die sie gegenüber den Entscheidungsträgern ausüben können.⁴⁶² Auch besitzen sie oft Macht, weil sie über den Einsatz ihrer Arbeitskraft und ihrer Bekanntheit entscheiden können. Wie hoch die Machtbasis eines Mitglieds aufgrund seiner Bekanntheit im öffentlichen Leben einzuschätzen ist, kann jedoch nur im Einzelfall beurteilt werden.⁴⁶³ Im Fall der Nichtwahrung ihrer Interessen durch die Entscheidungsträger können die Mitglieder mit der Aufkündigung ihres Engagements drohen. Der Wille zur Machtausübung ist aufgrund des hohen Grades der Freiwilligkeit des Beitritts als hoch einzuschätzen.

Kooperationspartner besitzen vor allem dann Macht, wenn nur durch sie eine satzungsmäßige Leistung erstellt werden kann. Ihr Wille zur Machtausübung wird jedoch insofern begrenzt, als dass sie auf die Ressourcen der Organisationen angewiesen sind.

Kreditgeber besitzen gegenüber spendensammelnden Organisationen Macht, weil sie über finanzielle Mittel verfügen. Da für spendensammelnde Organisationen Instrumente der Kreditfinanzierung jedoch kaum Bedeutung haben,

⁴⁶¹ Vgl. hierzu Abschnitt 2.7.2.

⁴⁶² Zu den Rechten und Pflichten von Mitgliedern einer spendensammelnden Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins vgl. im Detail Abschnitt 2.5.2.2.

⁴⁶³ Im Falle, dass die gesamte Werbung einer Organisation auf eine Persönlichkeit des öffentlichen Lebens ausgerichtet ist, könnte ihre Abwendung von der Organisation erhebliche Auswirkungen auf das Spendenvolumen der Organisation haben.

zählen Kreditgeber bei den meisten Organisationen nicht zu den bedeutenden Stakeholdergruppen.⁴⁶⁴

Den Leistungsempfängern der Organisation kommt eine besondere Rolle zu, da für sie die Leistungen erstellt werden. So müssen die Organisationen feststellen, welche Bedürfnisse die Leistungsempfänger haben. Diese Ergebnisse bilden dann die Grundlage für die Erarbeitung des Leistungsprogramms einer Organisation.

Im Ergebnis kommt Spendern und ehrenamtlichen Mitarbeitern aus Sicht spendensammelnder Organisationen eine besondere Bedeutung zu, da ihre Macht und ihr Wille zur Machtausübung im Vergleich zu den anderen Stakeholdergruppen als am größten anzusehen sind.⁴⁶⁵

3.2.3 Ermittlung der Hauptadressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen

Die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen dient den in Abschnitt 3.2.1 ermittelten Stakeholdern als eine Informationsquelle. Sie sind somit zu den Adressaten der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen zu zählen.⁴⁶⁶ Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein.⁴⁶⁷

Grundsätzlich sollen alle Adressatengruppen mit ihren Informationsbedürfnissen gleichberechtigt nebeneinander stehen. Eine Befriedigung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Adressaten ist jedoch durch eine eindimensionale Rechnungslegung nicht möglich, da sowohl innerhalb der jeweiligen Adressa-

⁴⁶⁴ Vgl. im Detail Abschnitt 2.7.1.

⁴⁶⁵ Zum gleichen Ergebnis kommt Pfaffenzeller (2003), S. 183ff.

⁴⁶⁶ Ähnliches Ergebnis Löwe (2003), S. 72f. Moxter zählt zu den Rechnungslegungsadressaten nur die Gruppen, die einen gesetzlich oder vertraglich begründeten, also durchsetzbaren Anspruch auf Informationen haben (z. B. Investoren) (vgl. Moxter (1976), S. 95). Nach dieser Definition zählen beispielsweise Spender nicht zu den Rechnungslegungsadressaten spendensammelnder Organisationen, da sie im Regelfall keine gesetzlich oder vertraglich begründeten Ansprüche auf Informationen aufweisen. Dieser Eingrenzung wird in dieser Untersuchung nicht gefolgt. So sind z. B. auch Spender als zu schützende Gruppe anzusehen (vgl. Abschnitt 3.2.1). Da sie ihre Ressourcen endgültig und nicht als Kapitalanlage geben, ist ihr unmittelbares Interesse an Rechnungslegungsinformationen im Grunde sogar stärker als bei einem Investor (vgl. Lutter (1988), S. 492).

⁴⁶⁷ Vgl. Ballwieser (2006), S. 21.

tengruppe als auch zwischen den einzelnen Adressatengruppen Interessenkonflikte bei der Bedürfnisbefriedigung auftreten können. Somit ist eine Fokussierung auf eine bestimmte Adressatengruppe notwendig.⁴⁶⁸

In dieser Untersuchung wird die Gruppe der Spender fokussiert.⁴⁶⁹ Dieses lässt sich damit begründen, dass den Spendern aus Sicht der spendensammelnden Organisationen eine besondere Bedeutung zukommt.⁴⁷⁰ Zwar trifft das auch für ehrenamtliche Mitarbeiter zu, allerdings sind ehrenamtliche Mitarbeiter gleichzeitig Spender, da sie ihre Arbeitsleistung freiwillig und ohne äquivalente materielle Gegenleistung bereitstellen. Somit decken sich die Informationsbedürfnisse ehrenamtlicher Mitarbeiter mit den Informationsbedürfnissen der Spender.⁴⁷¹

Des Weiteren kann die Annahme getroffen werden, dass die Informationen, die den Informationsbedürfnissen der Spender genügen, auch den Informationsbedürfnissen der meisten anderen Adressaten entsprechen. Von dieser Annahme kann ausgegangen werden, da zum einen die Spender freiwillig und ohne äquivalente materielle Gegenleistung Geld, Sach- und/oder Dienstleistungen den Organisationen zukommen lassen und demzufolge die umfangreichsten Informationsbedürfnisse besitzen dürften; zum anderen verfolgen die meisten anderen Stakeholdergruppen – ebenso wie die Spender – mit ihrer Teilnahme an der Organisation das Ziel, größtmöglichen Nutzen bei den jeweiligen Leistungsempfängern zu stiften. Da die Informationsbedürfnisse der Stakeholdergruppen ausgehend von ihren Zielvorstellungen abgeleitet werden, ergeben sich bei gleichartigen Zielvorstellungen grundsätzlich auch gleichartige Informationsbedürfnisse.⁴⁷²

Im Ergebnis werden in dieser Untersuchung die Spender als Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen angesehen. Im Folgenden ist zunächst zu klären, für welche Funktionen Spender Rechnungs-

⁴⁶⁸ Vgl. analog Paarz (2007), S. 46; Mujkanovic (2002), S. 24.

⁴⁶⁹ So auch Mühlenkamp (2000), S. 77; Worch (1982), S. 27f.

⁴⁷⁰ Vgl. hierzu Abschnitt 3.2.2.

⁴⁷¹ Vgl. Löwe (2003), S. 83.

⁴⁷² Zu den Ansätzen zur Bestimmung der Informationsbedürfnisse der Stakeholder vgl. im Detail Abschnitt 3.3.2.

legungsinformationen benötigen. Darauf aufbauend stellt sich die Frage nach den Informationsbedürfnissen der Spender.

3.3 Informationsbedürfnisse der Spender

3.3.1 Informationen als Grundlage für die Spendenentscheidung und zur Beurteilung der Entscheidungsträger

In Abschnitt 3.2.3 konnten Spender als Hauptadressaten einer Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ermittelt werden. Dies wirft die Frage auf, für welche Funktionen Spender Rechnungslegungsinformationen benötigen können.

Ein Individuum wird u. a. über Fernsehsendungen, Zeitungsanzeigen, Mailings oder persönlichen Kontakt auf den Bedarf einer Spende aufmerksam gemacht. Diese Reize, die grundsätzlich beobachtbar sind, lösen bei ihm vielfach einen Entscheidungsprozess aus, im Rahmen dessen das Individuum zu entscheiden hat, ob es spendet oder nicht.⁴⁷³ Des Weiteren hat es i. d. R. zu entscheiden, an wen, wie viel und wann es spendet. Der Organismus, in dem der Entscheidungsprozess des Individuums abläuft, stellt sich dabei als Blackbox dar. Dagegen kann das Ergebnis des Entscheidungsprozesses, das Spendenverhalten des Individuums, beobachtet werden (*Abbildung 14*).⁴⁷⁴ Nachfolgend wird ein Individuum, bei dem ein Spendenentscheidungsprozess ausgelöst wurde, als potenzieller Spender bezeichnet.

⁴⁷³ Vgl. Cooper (1994), S. 54. Bei einem solchen Reiz handelt es sich nur dann um ein auslösendes Ereignis für einen Entscheidungsprozess, wenn zu diesem Zeitpunkt ein erster Wahrnehmungsfiler erfolgreich passiert ist: Die Information wurde beachtet, also aus der Fülle von alltäglichen Informationen ausgewählt (vgl. Luthe (1997), S. 185). Neben den genannten Reizen können auch Informationen über Notlagen, politische Entscheidungen und Krisen auslösende Ereignisse für den Entscheidungsprozess sein.

⁴⁷⁴ Vgl. analog Bänsch (2002), S. 4.

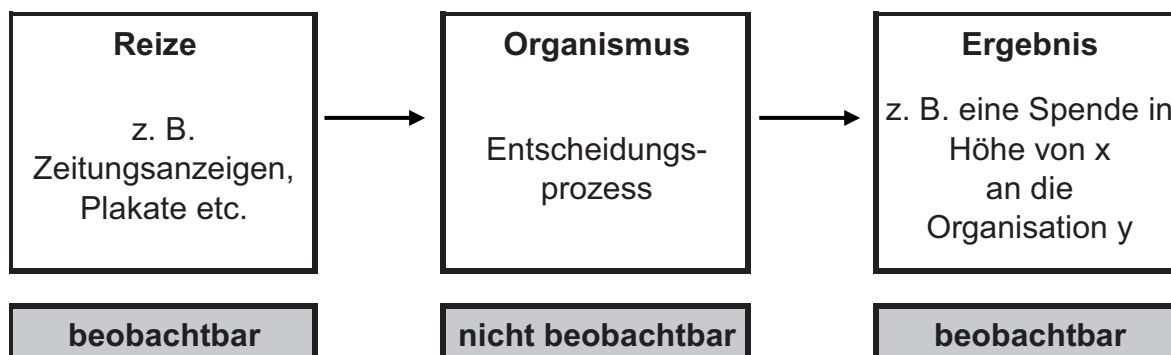


Abbildung 14: Elemente der Spendenentscheidung⁴⁷⁵

Die Spendenentscheidung eines potenziellen Spenders in einer konkreten Situation hängt von zahlreichen Bedingungen und Einflüssen ab.⁴⁷⁶ Einige der Einflüsse sind an die Persönlichkeitsstruktur des potenziellen Spenders gebunden, z. B. an seine individuellen Sozialisationserfahrungen oder seine familiäre und kulturelle Herkunft. Andere sind äußere, situative Einflussgrößen, die in der konkreten Situation sowohl blockierend als auch fördernd wirken können.⁴⁷⁷ Beispielsweise können Zeitdruck oder eine schlechte Stimmung dazu führen, dass ein potenzieller Spender nicht spendet.⁴⁷⁸ Auch die Einschätzungen bezüglich der Aussicht auf Erfolg bzw. Misserfolg einer Spende kann in einer konkreten Situation die Entscheidung beeinflussen.⁴⁷⁹

Die Intensität eines Spendenentscheidungsprozess fällt in Abhängigkeit von der konkreten Situation unterschiedlich aus. In diesem Zusammenhang kann zwischen einer impulsiven, rationalen und habituellen Spendenentscheidung unterschieden werden.⁴⁸⁰

Eine impulsive Spendenentscheidung zeichnet sich durch eine spontane Entscheidungsfindung aus, die unmittelbar reizgesteuert abläuft und gedanklich kaum kontrolliert wird. In einem solchen Fall stehen demnach emotionale Prozesse im Vordergrund.⁴⁸¹ Sie werden dadurch ausgelöst, dass ein Individuum Reizen ausgesetzt ist, die über ein hohes Aktivierungspotenzial verfügen (z. B. Bilder von kranken, verhungerten Kindern). Voraussetzung für eine impuls-

⁴⁷⁵ Vgl. analog Bänsch (2002), S. 4.

⁴⁷⁶ Vgl. Luthe (1997), S. 164.

⁴⁷⁷ Vgl. Luthe (1997), S. 164.

⁴⁷⁸ Vgl. Bierhoff (1996), S. 396, 402.

⁴⁷⁹ Vgl. Luthe (1997), S. 183, 189.

⁴⁸⁰ Vgl. Ähnlich Felbinger (2005), S. 85ff.; Schneider (1996a), S. 87.

⁴⁸¹ Vgl. analog Kroeber-Riel/Weinberg/Gröppel-Klein (2009), S. 447.

ve Spendenentscheidung ist, dass sämtliche Hindernisse für eine Spontanhandlung beseitigt werden. Impulsspenden werden somit als situativ ungeplante Spenden mit geringer Kognition und hoher Aktivierung gekennzeichnet.⁴⁸²

Bei einer rationalen Spendenentscheidung erkennt ein Individuum mittels bestimmter Reize, dass sich eine konkrete Situation (z. B. die Nahrungsmittelversorgung der ruandischen Bevölkerung) unbefriedigend entwickelt. Diese Erkenntnis kann bei ihm zu einem Entscheidungsproblem führen.⁴⁸³ Das Entscheidungsproblem ist dadurch gekennzeichnet, dass der potenzielle Spender zu entscheiden hat, ob er spendet oder nicht. Des Weiteren hat er i. d. R. zu entscheiden, an wen, wie viel und wann es spendet. Der potenzielle Spender verfolgt mit seiner potenziellen Spende das Ziel, größtmöglichen Nutzen bei den entsprechenden Leistungsempfängern zu stiften, um damit die konkrete Situation zu verbessern.⁴⁸⁴

Zur Lösung des Entscheidungsproblems wird der potenzielle Spender entsprechend seiner Zielsetzung unterschiedliche Handlungsmöglichkeiten suchen.⁴⁸⁵ Dabei stehen ihm grundsätzlich mehrere Handlungsmöglichkeiten zur Verfügung. Verfolgt er beispielsweise das Ziel, die Versorgung der ruandischen Bevölkerung mit Nahrungsmitteln zu verbessern, stehen ihm verschiedene Organisationen zur Auswahl, die diese satzungsmäßige Leistung erbringen können. Die Menge der Handlungsmöglichkeiten wird jedoch durch Restriktionen begrenzt, die aus Gegebenheiten resultieren, die der potenzielle Spender im Rahmen der jeweiligen Entscheidungssituation nicht beeinflussen kann bzw. will.⁴⁸⁶ Eine Handlungsmöglichkeit wird jedoch immer darin bestehen, dass er nicht spendet.

⁴⁸² Vgl. analog Baun (2003), S. 46.

⁴⁸³ Vgl. analog Laux (2005), S. 9.

⁴⁸⁴ Des Weiteren verfolgt ein Individuum mit einer potenziellen Spende das Ziel, einen eigenen Nutzenzuwachs aus dem Akt des Gebens zu erlangen (vgl. Abschnitt 3.2.1). Dieses Ziel wird im Folgenden nicht weiter betrachtet.

⁴⁸⁵ Vgl. Laux (2005), S. 10.

⁴⁸⁶ Vgl. Kirchgässner (2000), S. 13. Beispielsweise kann ein Individuum aufgrund seiner begrenzten Zeitkapazitäten nicht sämtliche Organisationen finden, die eine bestimmte satzungsmäßige Leistung erbringen können.

Um eine rationale Entscheidung treffen zu können, muss der potenzielle Spender entsprechend seiner Zielsetzung den positiven Nutzen und die Kosten der einzelnen Handlungsmöglichkeiten beurteilen.⁴⁸⁷ Er wählt dann die Handlungsmöglichkeit, die ihm ein optimales Kosten-Nutzen-Verhältnis verspricht.⁴⁸⁸ Da eine Spendenentscheidung immer bei unvollkommenem Informationsstand und unter Unsicherheit (z. B. unsachgemäße bzw. ineffiziente Verwendung der Ressourcen, subjektiv als hoch empfundene Geldausgabe) zu treffen ist, kann jedoch grundsätzlich keine sichere Prognose des Nutzens und der Kosten für die einzelnen Handlungsalternativen erfolgen.⁴⁸⁹ Mit der Beurteilung der einzelnen Handlungsmöglichkeiten unmittelbar verknüpft ist ein hoher Informationsbedarf, den der potenzielle Spender durch eine aktive Suche zu befriedigen versucht.⁴⁹⁰ Somit spielen bei einer rationalen Spendenentscheidung Prozesse der Informationsaufnahme und Informationsverarbeitung eine zentrale Rolle.⁴⁹¹

Der habituelle Spender ist ein von der Gewohnheit geleiteter und damit nach einem festen Verhaltensmuster handelndes Individuum. Es lässt sich dadurch kennzeichnen, dass er sich in regelmäßigen Abständen bzw. zu bestimmten Zeitpunkten engagiert und/oder wiederholt ein und dieselbe spendensammelnde Organisation unterstützt. Entsprechend gering fällt die kognitive Steuerung aus. Von der Vielzahl möglicher Beurteilungskriterien werden nur wenige in den Spendenentscheidungsprozess einbezogen. Vor diesem Hintergrund kommen Schlüsselinformationen, die dem Individuum eine schnelle Identifikation der zu fördernden Organisation ermöglichen, Bedeutung zu.⁴⁹²

Falls sich ein potenzieller Spender für eine Spende entscheidet, wird er zum Spender und verlangt i. d. R. von den Entscheidungsträgern Rechenschaft über die Verwendung der überlassenen Ressourcen. Da ein Spender seine Ressourcen endgültig und nicht als Kapitalanlage gegeben hat, ist insoweit sein unmittelbares Interesse an Rechenschaft im Grunde sogar stärker als bei

⁴⁸⁷ Vgl. Kunz (2004), S. 35ff.

⁴⁸⁸ Vgl. Kunz (2004), S. 35ff.; Schneider (1996a), S. 88; Schneider (1996b), S. 396.

⁴⁸⁹ Vgl. Laux (2005), S. 11; Emberger (1998), S. 11.

⁴⁹⁰ Ähnlich Schneider (1996a), S. 87.

⁴⁹¹ Vgl. analog Kroeber-Riel/Weinberg/Gröppel-Klein (2009), S. 423.

⁴⁹² Vgl. Schneider (1996a), S. 87f.

einem Investor.⁴⁹³ Rechenschaft bedeutet in diesem Zusammenhang vor allem die Offenlegung der Verwendung der überlassenen Ressourcen in dem Sinne, dass dem Spender ein derart vollständiger, klarer und zutreffender Einblick in die Tätigkeit der Organisation gegeben wird, dass dieser sich ein eigenes Urteil über die Verwendung der Ressourcen und die damit erzielten Wirkungen bilden kann.⁴⁹⁴ Damit kann der Spender den Erreichungsgrad seiner an die Spende geknüpften Ziele überprüfen.

Die Überprüfung der Zielerreichung vermindert die Informationsasymmetrie zwischen dem Spender und den Entscheidungsträgern und erlaubt eine Beurteilung, ob die Tätigkeit der Entscheidungsträger seinen Interessen ausreichend Rechnung getragen hat. Bei einer positiven Beurteilung kann dies die Basis für die Bindung an die Organisation sowie für positive Mund-zu-Mund-Propaganda darstellen. Werden dagegen seine Zielvorstellungen nicht erfüllt, besteht die Gefahr, dass er die Spendenorganisation wechselt, sein Engagement reduziert oder gänzlich einstellt und/oder seine Unzufriedenheit gegenüber anderen Individuum bekundet. Somit trägt Rechenschaft dazu bei, zukünftige Spendenentscheidungen zu begründen.⁴⁹⁵

Im Ergebnis benötigen potenzielle Spender für ihren Entscheidungsprozess und Spender zur Beurteilung der Entscheidungsträger Informationen über spendensammelnde Organisationen, wobei ihre Informationsbedürfnisse individuell unterschiedlich sind.⁴⁹⁶

Als Informationsquellen stehen potenziellen Spendern und Spendern verschiedene Möglichkeiten zur Verfügung: Zum einen können sie auf vorhandene Informationen zurückgreifen. Hierzu zählt z. B. der Bekanntheitsgrad einzelner Organisationen. Zum anderen bietet sich ihnen die Möglichkeit, zusätzliche Informationen von externer Seite aufzunehmen, indem sie entweder aktiv Informationen beschaffen (z. B. Recherche im Internet) oder unbeabsichtigt mit Informationen konfrontiert werden (z. B. Berichterstattung in den Medien).⁴⁹⁷

⁴⁹³ Vgl. Lutter (1988), S. 492.

⁴⁹⁴ Vgl. analog Leffson (1987), S. 64.

⁴⁹⁵ So auch Cooper (1994), S. 95f.

⁴⁹⁶ Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 80; Worch (1982), S. 29.

⁴⁹⁷ Vgl. Schneider (1996a), S. 114.

Entsprechend der Informationsfunktion hat die Rechnungslegung den Zweck, Dritten Informationen für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger bereitzustellen.⁴⁹⁸ Somit kann auch die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen potenziellen Spendern und Spendern als Informationsquelle dienen.

3.3.2 Ansätze zur Bestimmung der Informationsbedürfnisse von Spendern

Potenzielle Spender benötigen für ihren Entscheidungsprozess und Spender zur Beurteilung der Entscheidungsträger Informationen über die jeweiligen spendensammelnden Organisationen, wobei die Rechnungslegung dieser Organisationen den Spendern als eine Informationsquelle dienen kann.⁴⁹⁹ Jedoch können Rechnungslegungsinformationen nur dann für Spender nützlich sein, wenn die Informationen bestimmten Anforderungen genügen.⁵⁰⁰

Für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender ist es erforderlich die Informationsbedürfnisse der Spender detailliert zu bestimmen,⁵⁰¹ wobei dies auf normativ-deduktiver und auf empirisch-induktiver Basis erfolgen kann.⁵⁰²

Der normativ-deduktive Ansatz sieht ausgehend vom Zielsystem, den Handlungsmöglichkeiten und dem Umfeld der Spender eine Ableitung von Hypothesen über die Informationsbedürfnisse der Spender anhand von Plausibilitätsüberlegungen vor.⁵⁰³ Demgegenüber werden bei empirisch-induktiven An-

⁴⁹⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.1.

⁴⁹⁹ Vgl. hierzu Abschnitt 3.3.1. Nachfolgend werden aus Vereinfachungsgründen die Begriffe „potenzieller Spender“ und „Spender“ unter dem Begriff „Spender“ zusammengefasst.

⁵⁰⁰ Vgl. analog Dohrn (2004), S. 70. Zu den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.4.

⁵⁰¹ Ähnlich Paarz (2007), S. 150; Moxter (2003), S. 223.

⁵⁰² Vgl. Paarz (2007), S. 150; Krönert (2001), S. 40f; Kupfernagel (1991), S. 59.

⁵⁰³ Vgl. analog Krönert (2001), S. 41f.; Lange (1989), S. 77.

sätzen die Informationsbedürfnisse aus Befragungen von Spendern oder aus Entscheidungsexperimenten abgeleitet.⁵⁰⁴

Die Ableitung von Informationsbedürfnissen auf empirisch-induktiver Basis weist den Vorteil auf, dass sie direkt am Ursprung der Bedürfnisentstehung – also unmittelbar bei den Spendern – ansetzt.⁵⁰⁵ Jedoch ist die empirisch-induktive Ermittlung von Informationsbedürfnissen mit methodischen Problemen verbunden. So hängen die Ergebnisse nicht nur von der Repräsentativität der Stichprobe im Verhältnis zur Grundgesamtheit ab, sondern auch von der Untersuchungsweise und dem Wahrheitsgehalt der erhaltenen Antworten.⁵⁰⁶ Es kann beispielsweise nicht ausgeschlossen werden, dass die Befragten nur deshalb bestimmte Informationsbedürfnisse angeben, weil diese von ihnen erwartet werden.⁵⁰⁷

Des Weiteren ist es zweifelhaft, ob Spender überhaupt in der Lage sind, ihre Ziele und daraus abgeleitete Informationsbedürfnisse detailliert anzugeben. Vielmehr ist anzunehmen, dass die Befragungsergebnisse durch die Vorgabe der Informationsposition in den Fragebögen beeinflusst sind und dass die Rangfolge der Informationsbedürfnisse durch das bisherige Entscheidungsverhalten und durch die bereits den Spendern zur Verfügung stehenden Organisationsinformationen bestimmt wird.⁵⁰⁸

Im Vergleich zu den empirisch-induktiven Ansätzen erscheinen die Ergebnisse auf der Basis einer normativ-deduktiven Ermittlungsweise zwar plausibler, jedoch kann nicht mit Sicherheit angenommen werden, dass die abgeleiteten Informationsbedürfnisse den individuellen Informationsbedürfnissen der Spender in der Realität entsprechen.⁵⁰⁹ Die Aussagekraft der gewonnenen Ergebnisse hängt dabei im Wesentlichen von der Güte und der Operationalisierung des angenommenen Zielsystems der Spender ab.⁵¹⁰

⁵⁰⁴ Vgl. analog Lange (1989), S. 79. Neben den beiden genannten Verfahren werden bei kapitalmarktorientierten Unternehmungen die Informationsbedürfnisse aus der Beobachtung von Kapitalmarktreaktionen auf Unternehmensinformationen abgeleitet.

⁵⁰⁵ Vgl. analog Paarz (2007), S. 150.

⁵⁰⁶ Ähnlich Krönert (2001), S. 41.

⁵⁰⁷ Vgl. Paarz (2007), S. 150f.; Lange (1989), S. 82.

⁵⁰⁸ Vgl. analog Lange (1989), S. 82.

⁵⁰⁹ Vgl. Lange (1989), S. 77.

⁵¹⁰ Vgl. analog Brotte (1997), S. 41.

Im Folgenden werden wesentliche Informationsbedürfnisse von Spendern zunächst auf normativ-deduktiver Basis abgeleitet. Eine Hierarchisierung der Informationsbedürfnisse nach Relevanz für die Spender erfolgt nicht, da die Relevanz einer Information aufgrund der individuell unterschiedlichen Informationsbedürfnisse der Spender nur für den einzelnen Spender bestimmt werden kann. Anschließend werden zwei empirische Studien über Informationsbedürfnisse von Spendern dargestellt, um mit diesen die auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse zu untermauern. Diese Vorgehensweise wird gewählt, da die empirisch-induktiven Ansätze keine allgemeingültige Ableitung individueller Informationsbedürfnisse erlauben und sie folglich „keine eindeutigen, operationalen Kriterien für die Beurteilung vorhandener bzw. für die Ausgestaltung neuer (verbesserter) externer Jahresabschlussinformationen [Rechnungslegungsinformationen]“ bereitstellen können.⁵¹¹

3.3.3 Ableitung von Informationsbedürfnissen der Spender auf normativ-deduktiver Basis

Ausgehend vom Zielsystem, den Handlungsmöglichkeiten und dem Umfeld der Spender werden nachfolgend wesentliche Informationsbedürfnisse von potenziellen Spendern und Spendern abgeleitet.⁵¹²

Individuen erkennen mittels bestimmter Reize (z. B. Berichterstattung über eine Naturkatastrophe), dass sich eine konkrete Situation unbefriedigend entwickelt (z. B. die Lebensmittelversorgung der von der Naturkatastrophe betroffenen Menschen). Diese Erkenntnis kann bei ihnen zu einem Entscheidungsproblem führen. Dieses Entscheidungsproblem ist dadurch gekennzeichnet, dass potenzielle Spender zu entscheiden haben, ob sie spenden oder nicht.

Potenzielle Spender verfolgen mit ihrer potenziellen Spende das Ziel, größtmöglichen Nutzen bei den entsprechenden Leistungsempfängern zu stiften,

⁵¹¹ Lange (1989), S. 87.

⁵¹² Bei den nachfolgend abgeleiteten Informationsbedürfnissen potenzieller Spender und Spender kann kein Anspruch auf Vollständigkeit erhoben werden. Des Weiteren kann nicht ausgeschlossen werden, dass ein Informationsbedürfnis eines potenziellen Spenders auch ein Informationsbedürfnis eines Spenders und umgekehrt ist. Auch wird bei der Ableitung von Informationsbedürfnissen potenzieller Spender und Spender von rational handelnden Spendern ausgegangen, da diese die größten Informationsbedürfnisse aufweisen (vgl. hierzu Abschnitt 3.3.1).

um damit die konkrete Situation zu verbessern. Zur Zielerreichung stehen potenziellen Spendern regelmäßig verschiedene spendensammelnde Organisationen zur Auswahl.⁵¹³

Von einer als Spendenempfänger infrage kommenden Organisation erwarten potenzielle Spender entsprechend ihrer Zielsetzung, dass ein möglichst großer Anteil ihrer potenziellen Spende die Spendenempfänger erreicht.

So sind von der Organisation bereitgestellte Informationen über die prognostizierte Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden für potenzielle Spender relevant. Mit diesen Informationen können sie die prognostizierten Verwaltungs- und Werbeaufwandsquoten zukünftiger Perioden berechnen.⁵¹⁴ Diese dienen potenziellen Spendern zur Abschätzung, wie viel ihrer potenziellen Spende für satzungsmäßige Zwecke bzw. für die Bereiche „Werbung“ und „Verwaltung“ verwendet wird.

Des Weiteren sind potenzielle Spender daran interessiert, welcher Anteil der prognostizierten Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke zukünftiger Perioden direkt den Leistungsempfängern zufließt und welcher Anteil für Nebentätigkeiten zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (z. B. Vorbereitung und Auswahl geeigneter Projekte, Projektcontrolling, Projektrevision) verwendet wird.⁵¹⁵

Informationen über die prognostizierte Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden sind unsicher.⁵¹⁶ Um die Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Prognosen abzuschätzen, benötigen potenzielle Spender Informationen über die Tatsachen und Annahmen, die diesen Prognosen zugrunde liegen. Diese können

⁵¹³ Zu den Leistungsempfängern spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.6.2.

⁵¹⁴ Zur Berechnung der Verwaltungs- und Werbeaufwandsquote einer zukünftigen Periode sind die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen dieser Periode ins Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen des ideellen Bereichs derselben Periode zu setzen.

⁵¹⁵ Vgl. Mühlenkamp (2000), S. 134.

⁵¹⁶ Vgl. analog Schmotz (2004), S. 11.

dann von den potenziellen Spendern zumindest subjektiv auf Plausibilität und Nachvollziehbarkeit überprüft werden.

Neben Informationen über die prognostizierte Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden sind auch vergangene Informationen über diese Größen für potenzielle Spender relevant. Diese Informationen erlauben es potenziellen Spendern, aufgrund ihrer Kenntnisse oder ihre Vermutungen über Gesetzmäßigkeiten, Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden abzuleiten. So könnte z. B. die Höhe der Aufwendungen in diesen Bereichen der abgelaufenen Periode Rückschlüsse auf die durchschnittlich zu erwartenden Aufwendungen zukünftiger Perioden zulassen.

Die Größen der abgelaufenen Periode entsprechen grundsätzlich jedoch nur dann den entsprechenden Größen zukünftiger Perioden, wenn sämtliche Faktoren, die sich in der abgelaufenen Periode auf die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ ausgewirkt haben, auch in den zukünftigen Perioden konstant bleiben. Im Regelfall kann davon nicht ausgegangen werden. Somit benötigen potenzielle Spender Informationen über Faktoren, die sich auf die Höhe der Aufwendungen in den genannten Bereichen zukünftiger Perioden auswirken können und zum Zeitpunkt der Informationsbereitstellung bereits bekannt sind.

Um Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden abzuleiten, sind für potenzielle Spender Informationen über die Entwicklung dieser Größen in der Vergangenheit relevant. Beispielsweise kann die Information, dass die Höhe der Werbeaufwendungen in vergangenen Perioden etwa konstant geblieben ist, für potenzielle Spender die Wahrscheinlichkeit erhöhen, dass die Höhe der Werbeaufwendungen zukünftiger Perioden den Werbeaufwendungen vergangener Perioden in etwa entsprechen wird. Um Aussagen über die Entwicklung solcher Größen abzuleiten, benötigen potenzielle Spender dabei die entsprechenden Vergangenheitsinformationen über mehrere Perioden.

Potenzielle Spender erkennen grundsätzlich an, dass ein angemessenes Maß an Verwaltungs- und Werbeaufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke unerlässlich ist. Falls aus Sicht der potenziellen Spender jedoch die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen bei einer spendensammelnden Organisation nicht angemessen sind, kann dies zu einer Entscheidung gegen diese Organisation führen. Um die Angemessenheit sowohl von prognostizierten Verwaltungs- und Werbeaufwendungen zukünftiger Perioden als auch von Verwaltungs- und Werbeaufwendungen vergangener Perioden zu beurteilen, benötigen potenzielle Spender Informationen darüber, durch welche Leistungen diese Aufwendungen verursacht werden bzw. wurden. Mittels dieser Informationen können potenzielle Spender Leistungen erkennen, die sie hinsichtlich Art und/oder Höhe als nicht sachgerecht ansehen.

In diesem Zusammenhang ist für potenzielle Spender der gesonderte Ausweis von Bezügen der Entscheidungsträger relevant. So besteht aus Sicht potenzieller Spender die Gefahr, dass Spenden durch die Zahlung von überhöhten Bezügen an Entscheidungsträger verschwendet werden können. Um die Angemessenheit der Bezüge jedes einzelnen Entscheidungsträgers zu seinen Aufgaben und Qualifikationen sowie zur Lage der Organisation zu beurteilen, ist somit ein Ausweis der persönlichen Bezüge der einzelnen Entscheidungsträger erforderlich.⁵¹⁷ Des Weiteren sind für potenzielle Spender zur Beurteilung der Angemessenheit der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen vergangener Perioden Informationen über die Entwicklung dieser Größen in der Vergangenheit relevant. So können hohe oder überproportional angestiegene Verwaltungs- und/oder Werbeaufwendungen auf Unwirtschaftlichkeiten im Verwaltungsbereich und/oder Werbebereich hindeuten.

Um die Angemessenheit von Werbeaufwendungen vergangener Perioden zu beurteilen, benötigen potenzielle Spender Informationen über die Höhe der vereinnahmten Spenden der entsprechenden Zeiträume. Indem sie die Werbeaufwendungen einer vergangenen Periode, die nahezu ausschließlich durch Spendenakquisition verursacht wurden, ins Verhältnis zu den vereinnahmten Spenden derselben Periode setzen, können sie erkennen, welcher Anteil der vereinnahmten Spenden für die Akquisition der Spenden verwendet wurde

⁵¹⁷ Ähnlich Busse/Wellbrock (2008), S. 176.

(sog. Werbeeinflizienzquote). Ob eine Organisation die Spendenakquisition in einer vergangenen Periode jedoch wirtschaftlich betrieben hat oder nicht, kann mit dieser Information grundsätzlich nicht festgestellt werden.⁵¹⁸ Demzufolge benötigen potenzielle Spender zur Beurteilung der Angemessenheit von Werbeaufwendungen einer vergangenen Periode auch Informationen über die Umweltbedingungen der Organisation (z. B. Bekanntheitsgrad, Zweck der Organisation, kostenlos erhaltene Werbemittel in der entsprechenden Periode etc.), denn nur mit diesen Informationen kann beurteilt werden, ob eine bestimmte Relation von Werbeaufwendungen zu vereinnahmten Spenden einer vergangenen Periode als wirtschaftlich oder unwirtschaftlich anzusehen ist.⁵¹⁹

Potenzielle Spender verfolgen das Ziel, bestimmte Leistungsempfänger zu fördern. In diesem Kontext sind Informationen, ob spendensammelnde Organisationen zukünftig satzungsmäßige Leistungen für diese Leistungsempfänger erbringen werden, für potenzielle Spender relevant.⁵²⁰

Von einer als Spendenempfänger infrage kommenden Organisation erwarten potenzielle Spender entsprechend ihrer Zielsetzung, dass sie mit ihren geplanten satzungsmäßigen Leistungen größtmöglichen Nutzen bei den Empfängern stiften wird. Somit sind sowohl Informationen über die geplanten satzungsmäßigen Leistungen als auch Informationen über die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten Wirkungen für potenzielle Spender relevant. In diesem Kontext sind auch die wahrscheinliche Sicherheit der Zielerreichung bzw. die Risiken der Zielerreichung und damit die Möglichkeit von Zielverfehlungen und deren Auswirkungen für potenzielle Spender von Interesse.⁵²¹

Potenzielle Spender entscheiden darüber, ob sie einer Organisation Mittel für die zukünftige Erbringung satzungsmäßiger Leistungen bereitstellen. In die-

⁵¹⁸ Beispielsweise hat eine Organisation, die in einer vergangenen Periode Werbeaufwendungen in Höhe von zwei Millionen aufweist und keine Werbemittel (z. B. Werbezeit im Fernsehen, Anzeigen in Zeitungen) kostenlos erhalten hat, die Spendenakquisition i. d. R. wirtschaftlicher betrieben, als eine Organisation, die auch Werbeaufwendungen in Höhe von zwei Millionen aufweist und unter sonst gleichen Bedingungen Werbemittel kostenlos bereitgestellt bekommen hat.

⁵¹⁹ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 124.

⁵²⁰ Die Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Prognosen ist dabei als hoch einzuschätzen, da bei spendensammelnden Organisationen grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Informationsbereitstellung konkrete zukünftige satzungsmäßige Leistungen beschlossen sind.

⁵²¹ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 96.

sem Kontext wird als Spendenempfänger nur eine solche Organisation infrage kommen, deren Bestands- und Leistungsfähigkeit aus Sicht der potenziellen Spender als sicher gilt.⁵²² Da auch spendensammelnde Organisationen durch drohende Überschuldung oder Illiquidität bestandsgefährdet sein können, benötigen potenzielle Spender Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der Organisation.⁵²³

Um die zukünftige Bestands- und Leistungsfähigkeit einer Organisation einzuschätzen, sind für potenzielle Spender Informationen über Risiken als auch Informationen über die Qualifikation der bei der Organisation tätigen Mitarbeiter relevant. Des Weiteren kann für sie die Information von Interesse sein, wie viele Mittel noch am Ende einer Periode für die Erbringung zukünftiger satzungsmäßiger Leistungen frei verfügbar sind.

Auch von der Organisation bereitgestellte Informationen über die prognostizierte Höhe der Einnahmen des ideellen Bereichs zukünftiger Perioden sind für potenzielle Spender zur Beurteilung der zukünftigen Bestands- und Leistungsfähigkeit der Organisation relevant. Um die Wahrscheinlichkeit des Eintritts dieser Prognosen abzuschätzen, benötigen potenzielle Spender Informationen über die Tatsachen und Annahmen, die diesen Prognosen zugrunde liegen. Diese können dann von ihnen zumindest subjektiv auf Plausibilität und Nachvollziehbarkeit überprüft werden.

Potenzielle Spender werden entsprechend ihrer Zielsetzung versuchen, das mit ihrer potenziellen Spende verbundene Risiko der Zweckentfremdung zu minimieren.⁵²⁴ In diesem Kontext wird als Spendenempfänger nur eine solche Organisation infrage kommen, die innerhalb ihrer Organisation Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden implementiert hat. Somit sind Informationen über solche in den Organisationen implementierte Mechanismen, wie z. B. die Einhaltung des Mehr-Augen-Prinzips oder die Einsetzung eines Aufsichtsrats zur Beaufsichtigung und Kontrolle der Tätigkeiten der Entscheidungsträger, für potenzielle Spender relevant.

⁵²² Ähnlich Müller (2009), S. 203.

⁵²³ Ähnlich Siegel (2007), S. 180.

⁵²⁴ Vgl. Sandberg (2001), S. 118.

Spendensammelnde Organisationen verwenden u. a. Spenden regelmäßig nicht unmittelbar im Zugangszeitpunkt.⁵²⁵ Im Zeitraum zwischen Zugang und Verwendung werden die Mittel von den Organisationen z. B. in Wertpapieren oder als Festgelder/Termingelder angelegt. Mit dieser kurzfristigen Zwischenanlage sollen Erträge erwirtschaftet werden, die dann zusätzlich zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke bereitstehen. Potenzielle Spender erwarten entsprechend ihrer Zielsetzung von einer als Spendenempfänger infrage kommenden Organisation, dass diese sicherstellt, dass mit den angelegten Spenden zwar Erträge erwirtschaftet werden, jedoch diese der Höhe nach sicher sind.

Potenzielle Spender benötigen somit Informationen über Vermögensverluste vergangener Perioden. Diese Informationen sind erforderlich, um Erwartungen über künftige Vermögensverluste abzuleiten. Da für Vermögensverluste vergangener Perioden Faktoren entscheidend sind, die grundsätzlich nicht genauso in der Zukunft eintreten werden, kann ein Vermögensverlust einer vergangenen Periode jedoch nicht stellvertretend für einen zu erwartenden künftigen Vermögensverlust stehen. Vielmehr benötigen Spender zur Einschätzung der Wahrscheinlichkeit eines Vermögensverlustes in zukünftigen Perioden auch Informationen über die zukünftige Anlagestrategie und Informationen über Szenarien (sog. Szenarienanalysen) hinsichtlich der zukünftigen Entwicklung der Finanzmärkte.

Spendensammelnde Organisationen unterhalten mitunter einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb.⁵²⁶ Von einer als Spendenempfänger infrage kommenden Organisation erwarten potenzielle Spender, dass ein unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb in zukünftigen Perioden keinen Verlust erwirtschaftet. Ansonsten müsste ein Verlust durch Erträge des ideellen Bereichs oder durch Erträge der Vermögensanlage und somit auch durch potenzielle Spenden ausgeglichen werden.⁵²⁷ Die-

⁵²⁵ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.7.1.

⁵²⁶ Zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb vgl. ausführlich Abschnitt 2.4.2.2.

⁵²⁷ Hinsichtlich eines Verlustausgleichs im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb sind die Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts zu beachten (vgl. hierzu im Detail Hüttemann (2008), § 6, Rn. 14ff.).

se könnten dann nicht mehr nutzenstiftend für die Leistungsempfänger eingesetzt werden.

Für potenzielle Spender sind somit Informationen über das in der vergangenen Periode erwirtschaftete Ergebnis eines unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs relevant. Diese Informationen sind erforderlich, um Erwartungen über zukünftige Verluste in einem unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb abzuleiten. Da für einen Verlust der vergangenen Perioden Faktoren entscheidend sind, die grundsätzlich nicht genauso in der Zukunft eintreten werden, kann ein Verlust der vergangenen Periode jedoch nicht stellvertretend für einen zu erwartenden zukünftigen Verlust eines unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs stehen. Vielmehr benötigen potenzielle Spender zur Einschätzung der Wahrscheinlichkeit eines Verlustes in zukünftigen Perioden Informationen über Chancen und Risiken eines unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs, sofern diese Auswirkungen auf das Ergebnis zukünftiger Perioden haben.

Falls in einem unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb in der vergangenen Periode ein Verlust erwirtschaftet wurde, sind für potenzielle Spender Informationen über die dafür maßgebenden Ursachen relevant. Mit diesen Informationen können potenzielle Spender erkennen, ob für den Verlust Ursachen maßgeblich sind, die aus der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke resultieren.⁵²⁸

Für den Fall, dass sich potenzielle Spender für eine Spende entscheiden, werden sie zu Spendern. Sie haben mit dem Ziel gespendet, größtmöglichen Nutzen bei bestimmten Leistungsempfängern zu stiften. Entsprechend ihrer Zielsetzung verlangen Spender von den begünstigten Organisationen Rechenschaft über die Verwendung der überlassenen Mittel.⁵²⁹ In diesem Zusam-

⁵²⁸ Beispielsweise unterhalten Organisationen zur Verwirklichung ihrer satzungsmäßigen Zwecke Tagesaufenthalts- bzw. Begegnungsstätten für alte Menschen in Seniorenheimen im Rahmen eines Zweckbetriebs. Hier werden häufig Getränke und Speisen unter Einkaufspreis abgegeben. Ein in diesem Zweckbetrieb erwirtschafteter Verlust resultiert im Regelfall somit nicht aus Fehlentscheidungen der Entscheidungsträger, sondern aus der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke.

⁵²⁹ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.1.

menhang benötigen Spender Informationen über die in den vergangenen Perioden erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und über mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielte Wirkungen.

Hinsichtlich der in vergangenen Perioden erbrachten satzungsmäßigen Leistungen sind für Spender auch Informationen über die mit diesen Leistungen angestrebten Wirkungen relevant. Die angestrebten Wirkungen können von den Spendern den tatsächlich erzielten Wirkungen gegenübergestellt und Abweichungen festgestellt werden. Falls sich Abweichungen ergeben, benötigen Spender Informationen über die maßgeblichen Ursachen für diese Abweichung. Damit können sie beurteilen, ob die Ursachen für die Abweichungen aus internen (z. B. Fehlentscheidungen der Entscheidungsträger) oder externen Faktoren (z. B. Kriegsausbruch) resultieren, die die Organisation nicht zu verantworten hat. Diese Informationen dienen dann Spendern zur Beurteilung der Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger.

Auch sind für Spender Informationen sowohl über die tatsächliche Höhe der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen vergangener Perioden als auch über die prognostizierte Höhe dieser Größen relevant. Die Spender können die tatsächliche Höhe der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen der prognostizierten Höhe gegenüberstellen und Abweichungen feststellen. Dieser Zielerreichungsgrad stellt dann für die Spender eine Beurteilungsgröße für die Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger dar.

3.3.4 Ergebnisse empirischer Studien zu den Informationsbedürfnissen der Spender

Um die in Abschnitt 3.3.3 auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse von Spendern zu untermauern, werden im Folgenden eine britische und eine amerikanische empirische Studie über Informationsbedürfnisse von Spendern dargestellt. Weitere vergleichbare empirische Studien zu den Informationsbedürfnissen von Spendern sind weder im internationalen noch im deutschsprachigen Schrifttum bekannt.⁵³⁰

⁵³⁰ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 66. In den beiden empirischen Studien wurde eine Unterscheidung zwischen Informationsbedürfnissen von potenziellen Spendern und Informati-

HYNDMAN untersuchte 1990 die Informationsbedürfnisse britischer Spender.⁵³¹ Im Rahmen der empirischen Studie wurde an die befragten Spender ein Fragebogen mit 14 abgebildeten Informationskomponenten versandt. Jeder der befragten Spender sollte die Informationskomponenten hinsichtlich ihrer Bedeutung für seinen Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger einordnen. Die Klassifizierungsskala reichte von Eins für „nicht bedeutend“ bis zu Fünf für „von entscheidender Bedeutung“.⁵³² Abbildung 15 gibt einen Überblick über die Informationskomponenten sowie die Ergebnisse der Befragung.⁵³³

Informationskomponente	Durchschnitt	Rang
Ziele der Organisation	4,44	1
Informationen über Bereiche, in denen die Organisation tätig ist	3,98	2
Verwaltungsaufwendungen in Bezug zu den Gesamtaufwendungen	3,95	3
Kennzahlen der Leistungserstellung	3,9	4
Kennzahlen der Effizienz	3,73	5
Darstellung der quantifizierbaren Ziele der aktuellen Periode	3,7	6
Darstellung der quantifizierbaren Ziele der nächsten Periode	3,67	7
Vereinfachte Gewinn- und Verlustrechnung	3,48	8
Informationen zum Budget für die nächste Periode	3,46	9
Vereinfachte Bilanz	3,16	10
Von einem Wirtschaftsprüfer testierte Gewinn- und Verlustrechnung	3,05	11
Von einem Wirtschaftsprüfer testierte Bilanz	2,83	12
Von einem Wirtschaftsprüfer testierte Kapitalflussrechnung	2,66	13
Liste mit den wichtigsten Führungskräften	2,66	13

Abbildung 15: Informationsbedürfnisse von Spendern nach HYNDMAN

onsbedürfnissen von Spendern nicht vorgenommen. Somit wird nachfolgend nur der Begriff „Spender“ verwendet.

⁵³¹ Vgl. Hyndman (1991), S. 69–82; Hyndman (1990), S. 295–307.

⁵³² Vgl. Hyndman (1991), S. 69–82; Hyndman (1990), S. 295–307.

⁵³³ Je höher der Durchschnitt, desto bedeutender die Information für die Spender.

Die empirische Studie von HYNDMAN kommt zu dem Ergebnis, dass Informationen über die Ziele der Organisation für Spender am relevantesten sind. Dagegen sind eine von einem Wirtschaftsprüfer testierte Bilanz, eine von einem Wirtschaftsprüfer testierte Kapitalflussrechnung sowie eine Liste mit den wichtigsten Führungskräften für Spender weniger relevant. Die empirische Studie zeigt des Weiteren, dass die fünf relevantesten Informationskomponenten drei nichtfinanzielle Informationskomponenten umfassen. Dazu zählen Informationen über Ziele der Organisation und Bereiche, in denen die Organisation tätig ist, sowie über Kennzahlen der Leistungserstellung.

SEVILLE hat 1982 eine empirische Studie über die Informationsbedürfnisse verschiedener Adressaten bei amerikanischen Gesundheits- und Wohlfahrtsorganisationen durchgeführt.⁵³⁴ Anhand verschiedener Literaturquellen zu Non-Profit-Organisationen hat sie ein Modell erstellt, in dem die Adressaten der Informationen einerseits und deren Informationsbedürfnisse andererseits zusammengestellt wurden. An die im Schrifttum genannten Adressaten wurde ein Fragebogen versandt, um festzustellen, inwieweit die im Schrifttum genannten Informationskomponenten von ihnen für ihren Spendenentscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger als relevant erachtet werden.

In Abbildung 16 sind lediglich die Studienergebnisse für die Adressatengruppe der Spender angeführt. Das X in der Abbildung zeigt auf, dass der Durchschnitt der Spender den jeweiligen Informationskomponenten auf einer Fünfpunkteskala eine Bewertung größer/gleich drei gegeben hat. Die Klassifizierungsskala reicht von Eins für „nicht bedeutend“ bis zu Fünf für „von entscheidender Bedeutung“.

⁵³⁴ Vgl. Seville (1987), S. 367–380.

Informationskomponente	Spender
Eine Beschreibung des aktuellen Leistungsprogramms	x
Eine Beschreibung des zukünftigen Leistungsprogramms	x
Eine Beschreibung des Inputs (Material, Einrichtungen, Personal) für die Leistungserstellung	x
Eine Beschreibung, wie Material, Einrichtungen und Personal eingesetzt werden, um Leistungen zu erbringen	x
Anzahl der Leistungsempfänger/Anzahl der abgegebenen Leistungen	x
Kosten in Bezug auf die Leistungswirkung	x
Auswertung der Leistungswirkungen auf die Empfänger	x
Kosten in Bezug auf die Leistungserstellung	
Aufwendungen für satzungsmäßige Leistungen sowie Verwaltungs- und Werbeaufwendungen	x
Nichteinhaltung von Verträgen, Anordnungen und weiteren gesetzlichen Bestimmungen	x
Vermögensgegenstände und Schulden	x
Zweckgebundene Vermögensgegenstände	
Gruppierung der Vermögensgegenstände nach Liquiditätsgesichtspunkten	
Kreditgeschichte und Rückzahlungsmodalitäten	x
Verwendung von geliehenem Geld	x
Versicherung, dass die Vermögensgegenstände nur von der Organisation genutzt werden	x
Höhe der erhaltenen Einnahmen und Spenden der letzten Periode (Spenden umfassen Geld-, Zeit- und Sachspenden/Einnahmen umfassen die durch bereitgestellte Leistungen vereinnahmten Mittel)	x
Quellen der erhaltenden Erlöse und Spenden der letzten Periode	x
Höhe der zweckgebundenen Spenden (geordnet nach Tätigkeitsbereichen oder größere Anschaffungen)	
Detaillierte Angaben zur Verwendung von zweckgebundenen Ressourcen in der letzten Periode	
Detaillierte Angaben zur Verwendung von nichtzweckgebundenen Ressourcen in der letzten Periode	
Durch Vorstandsbeschlüsse zurückgestellte Mittel für zukünftige Zwecke oder größere Anschaffungen	x
Detaillierte Aufstellung darüber, wie die zuvor durch Vorstandsbeschlüsse zurückgestellten Mittel in der letzten Periode verwendet worden sind	x

Informationskomponente	Spender
Aufgliederung der Aufwendungen nach Aufwandsarten	x
Abweichungen von budgetierten Aufwendungen	x
Auswirkungen der Inflation auf die Organisation	
Höhe der zu erwartenden Erlöse und Spenden für diese Periode	x
Quellen der zu erwartenden Erlöse und Spenden für diese Periode	x
Anwendung einer periodengerechten Aufwands- und Ertragsrechnung (Abgrenzung/Rechnungslegung)	x
Erläuterungen des Vorstands zur gegenwärtigen finanziellen Situation und ein Ausblick auf die finanzielle Situation der nächsten Periode	x

Abbildung 16: Informationsbedürfnisse von Spendern nach SEVILLE

Entsprechend der empirischen Studie von SEVILLE sind von den 30 aufgeführten Informationskomponenten 22 für Spender relevant. Von diesen 22 Informationskomponenten sind zwölf den nichtfinanziellen Informationskomponenten zuzuordnen. Des Weiteren kommt die empirische Studie zu dem Ergebnis, dass sowohl Vergangenheitsinformationen als auch Zukunftsinformationen für Spender von Bedeutung sind. Beispielsweise sind sowohl Informationen zur gegenwärtigen finanziellen Situation als auch Informationen über die prognostizierte finanzielle Situation der nächsten Periode für Spender relevant.

Hinsichtlich der Untermauerung der auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse von Spendern mit den Ergebnissen der empirischen Studien ist einschränkend zu beachten, dass die Ergebnisse der empirischen Studien in ihrem jeweiligen landesspezifischen Kontext zu sehen sind und nicht ohne Weiteres auf Deutschland übertragen werden können. So entfällt in den USA der größte Teil des Spendenmarktes auf religiöse Zwecke. Dieser Anteil fehlt dem deutschen Spendenmarkt größtenteils, da sich zumindest die beiden großen Amtskirchen in Deutschland insbesondere aus Kirchensteuereinnahmen finanzieren.⁵³⁵ Diese Besonderheit kann zu Unterschieden in der Spenderstruktur beider Länder und damit zu Unterschieden in den Informationsbedürfnissen deutscher und amerikanischer Spender führen.

⁵³⁵ Vgl. Urselmann (2008), S. 86.

Des Weiteren weisen die beiden empirischen Studien konzeptionelle Schwächen auf. So stellen manche der in den empirischen Studien angeführten Informationskomponenten keine Information, sondern ein Instrument zur Informationsbereitstellung dar. Beispielweise ist die in der empirischen Studie von HYNDMAN angeführte GuV keine Information, sondern ein Instrument, um das Zustandekommen des Erfolgs nach Art, Höhe und Quellen zu erklären sowie die Aufwands- und Ertragsstruktur deutlich zu machen.⁵³⁶ Auch werden teilweise nur Schlagworte für die Informationsbedürfnisse gewählt, ohne die Begriffe näher zu erläutern. Somit bleibt häufig im Unklaren, was die Autoren unter diesen Schlagwörtern verstehen.⁵³⁷

Trotz dieser Schwächen lassen sich mit den Ergebnissen der empirischen Studien die auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse von Spendern dahin gehend untermauern, dass für Spender sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Informationen für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger relevant sind. Hinsichtlich finanzieller Informationen werden nach den Ergebnissen der empirischen Studien von Spendern vor allem Informationen über die Höhe der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen benötigt. Des Weiteren ist nach den Ergebnissen der empirischen Studien davon auszugehen, dass bei den Spendern häufig das Interesse an nichtfinanziellen Informationen überwiegt. Auch sind für Spender Vergangenheits- und Zukunftsinformationen von Bedeutung.

⁵³⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 19.

⁵³⁷ Ähnlich Mühlenkamp (2000), S. 68.

3.4 Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender

3.4.1 Grundlagen der Entwicklung von Anforderungen

Die durch eine Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen bereitgestellten Informationen haben bestimmte Anforderungen zu erfüllen, um potenziellen Spendern für ihren Entscheidungsprozess und Spendern zur Beurteilung der Entscheidungsträger nützlich sein zu können.⁵³⁸ Vor diesem Hintergrund werden nachfolgend Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender entwickelt. Mithilfe dieser Anforderungen können die derzeit von spendensammelnden Organisationen verpflichtend anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften beurteilt werden.⁵³⁹

Zur Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender kommen grundsätzlich drei Methoden in Betracht: die Induktion, die Hermeneutik und die Deduktion.⁵⁴⁰

Bei der induktiven Methode wird von besonderen Sätzen, die sich z. B. aus einzelnen oder mehreren Beobachtungen sowie Experimenten ergeben, auf allgemeine Sätze geschlossen.⁵⁴¹ Für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender bedeutet dies konkret, dass für einzelne oder mehrere Spender die tatsächlichen Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen festgestellt und von den dabei gewonnenen Einzelaussagen auf allgemeine Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender geschlossen wird. Das Schrifttum vertritt die Ansicht, dass sich der Schluss von

⁵³⁸ Vgl. analog Paarz (2007), S. 53; Dohrn (2004), S. 70. Nachfolgend werden aus Vereinfachungsgründen die Begriffe „potenzieller Spender“ und „Spender“ unter dem Begriff „Spender“ zusammengefasst.

⁵³⁹ Vgl. hierzu Abschnitt 4.3.

⁵⁴⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 105–112.

⁵⁴¹ Vgl. Vgl. Leffson (1987), S. 29; Popper (2007), S. 3.

besonderen Sätzen auf allgemeine Sätze logisch nicht rechtfertigen lässt.⁵⁴² Demnach ist auch für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender die induktive Methode abzulehnen.

Die hermeneutische Methode hat ihre Grundlagen in den Rechtswissenschaften und ist die anerkannte und übliche Methode zur Auslegung von Rechtsnormen.⁵⁴³ Dabei erfolgt eine Auslegung der gesetzlichen Vorschriften hinsichtlich der vom Gesetzgeber beabsichtigten Zwecke.⁵⁴⁴ Auch eine solche Vorgehensweise ist bei der Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender nicht möglich, da für solche Anforderungen keine gesetzliche Grundlage existiert und somit die Vorteile der hermeneutischen Methode nicht genutzt werden können.

Bei der deduktiven Methode wird von allgemeinen Sätzen mit höherem Informationsgehalt auf logisch implizierte Sätze mit einem niedrigeren Informationsgehalt in der Weise geschlossen, dass die logischen Beziehungen zwischen den Sätzen analysiert, hergestellt und nachgewiesen werden.⁵⁴⁵ Für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender bedeutet dies konkret, dass ausgehend von dem Zweck der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen – die Bereitstellung von für den Spendenentscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger nützlichen Informationen – Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender abgeleitet werden.⁵⁴⁶

Im Ergebnis können in dieser Untersuchung die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender weder mit der induktiven noch mit der hermeneutischen Methode entwickelt werden. Somit wird nachfolgend zur Entwicklung von Anforderun-

⁵⁴² Vgl. Leffson (1987), S. 29.

⁵⁴³ Vgl. Larenz (1991), S. 195f. und S. 298–332.

⁵⁴⁴ Vgl. Dohrn (2004), S. 72.

⁵⁴⁵ Vgl. Leffson (1987), S. 30.

⁵⁴⁶ Vgl. analog Dohrn (2004), S. 72; Sandberg (2001), S. 65.

gen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender die deduktive Methode angewendet.⁵⁴⁷

3.4.2 Informationsrelevanz

Die Rechnungslegung muss den Spendern solche Informationen bereitstellen, die für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger relevant sind.⁵⁴⁸ Eine Information ist für einen Spender entscheidungsrelevant, wenn aufgrund ihrer Verarbeitung eine andere Entscheidung als ohne sie getroffen wird. Falls eine geplante Entscheidung durch Verarbeitung einer neuen Information lediglich bestärkt wird, ist sie wertlos und es liegt keine Entscheidungsrelevanz vor.⁵⁴⁹ Hinsichtlich der Beurteilung der Entscheidungsträger ist eine Information für einen Spender relevant, wenn aufgrund ihrer Verarbeitung eine andere Bewertung des Erreichungsgrades der mit der Organisation verfolgten Ziele als ohne sie vorgenommen wird.

Falls irrelevante Rechnungslegungsinformationen bereitgestellt werden, können diese Informationen die Spender verwirren und damit sogar zu einer Verschlechterung der Aussagefähigkeit der Rechnungslegung insgesamt führen.⁵⁵⁰ Ob eine Information für einen einzelnen Spender relevant oder irrelevant ist, hängt dabei immer von den individuellen Informationsbedürfnissen des Spenders und der konkreten Entscheidungs- bzw. Beurteilungssituation ab.⁵⁵¹

Die Ableitung von Informationsbedürfnissen der Spender hat gezeigt, dass ihre Interessen über finanzielle Informationen hinausgehen. So benötigen Spender z. B. Informationen über die in vergangenen Perioden durch spendensammelnde Organisationen erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und die damit erzielten Wirkungen (sog. nichtfinanzielle Informationen).⁵⁵² Vielfach

⁵⁴⁷ Ähnlich Dohrn (2004), S. 72f.

⁵⁴⁸ Vgl. analog Moxter (1976), S. 97.

⁵⁴⁹ Vgl. analog Ballwieser (2002), S. 117. BAETGE bezeichnet eine Information als „ökonomisch brauchbar, [...] sofern eine Entscheidung mit dieser Information besser als ohne sie gefällt werden kann.“ (Baetge (1970), S. 168).

⁵⁵⁰ Vgl. analog Forster (1980), S. 58.

⁵⁵¹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.

⁵⁵² Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.

werden für Spender sogar nichtfinanzielle Informationen relevanter als finanzielle Informationen sein.⁵⁵³

Nichtfinanzielle Informationen werden häufig in verbalen Darstellungen gegeben. Hier besteht die Gefahr der subjektiven Darstellung der Informationen durch die spendensammelnden Organisationen, insbesondere dann, wenn keine Regelungen hinsichtlich Inhalt und Form der nichtfinanziellen Berichterstattung vorliegen.⁵⁵⁴

Für den Entscheidungsprozess eines Spenders sind sowohl Vergangenheits- als auch Zukunftsinformationen relevant.⁵⁵⁵ Vergangenheitsinformationen knüpfen an Vergangenes, d. h. bereits Geschehenes, an.⁵⁵⁶ Solche Informationen bieten den Vorteil, dass sie auf bereits eingetretenen Ereignissen basieren und somit sichere Aussagen ermöglichen. Der Nachteil von Vergangenheitsinformationen ist allerdings, dass von dem bisherigen Geschehen in der Organisation Spender nur begrenzt Schlüsse auf das zukünftige Geschehen ziehen können.⁵⁵⁷

So könnte z. B. die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der abgelaufenen Periode Rückschlüsse auf die in diesen Bereichen durchschnittlich zu erwartenden Aufwendungen zukünftiger Perioden zulassen. Die Größen der abgelaufenen Periode entsprechen grundsätzlich jedoch nur dann den entsprechenden Größen zukünftiger Perioden, wenn sämtliche Faktoren, die sich in der abgelaufenen Periode auf die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ ausgewirkt haben, auch in den zukünftigen Perioden konstant bleiben. Allerdings kann hiervon grundsätzlich nicht ausgegangen werden.⁵⁵⁸

⁵⁵³ Vgl. hierzu Sandberg (1999c), S. 31 und Abschnitt 3.3.4.

⁵⁵⁴ Ähnlich Löwe (2003), S. 97.

⁵⁵⁵ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3. Zur Beurteilung der Entscheidungsträger sind dagegen vor allem Vergangenheitsinformationen relevant.

⁵⁵⁶ Vgl. Mujkanovic (2002), S. 28.

⁵⁵⁷ Vgl. analog König (1983), S. 62.

⁵⁵⁸ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.3.

Die Problematik, dass von Vergangenheitsinformationen nur begrenzt Schlüsse auf das zukünftige Geschehen geschlossen werden kann, entfällt, wenn neben Vergangenheitsinformationen auch Zukunftsinformationen publiziert werden. So könnten spendensammelnde Organisationen z. B. die prognostizierte Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der nächsten Periode veröffentlichen. Zukunftsinformationen weisen jedoch das Problem auf, dass sie stets unsicher sind.⁵⁵⁹

3.4.3 Verständlichkeit und Klarheit

Gemäß der Anforderung der Verständlichkeit müssen Rechnungslegungsinformationen präzise, eindeutig und begreifbar sein.⁵⁶⁰ Sofern Rechnungslegungsinformationen diese Kriterien nicht erfüllen, besteht die Gefahr, dass Rechnungslegungsinformationen, obwohl sie für Spender relevant sind, von ihnen nicht verstanden werden und somit für ihren Spendenentscheidungsprozess sowie zur Beurteilung der Entscheidungsträger nicht nützlich sein können.

Die Anforderung der Verständlichkeit ist vor allem adressatenspezifisch zu deuten, d. h., die Verständlichkeit der Rechnungslegung hat sich grundsätzlich am Wissensstand der Rechnungslegungsadressaten zu orientieren.⁵⁶¹ Im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, dass sich die Rechnungslegung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen an einem sog. sachverständigen Adressaten ausrichten sollte, der über die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten verfügt, um die Informationen der Rechnungslegung analysieren und in seinem Spendenentscheidungsprozess verarbeiten zu können.⁵⁶²

Demgegenüber hat sich die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen am Wissensstand von Spendern zu orientieren, die häufig über keine betriebswirtschaftlichen Kenntnisse verfügen. Die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ist demzufolge verständlicher als die Rechnungs-

⁵⁵⁹ Vgl. Schmotz (2004), S. 11.

⁵⁶⁰ Vgl. Dohrn (2004), S. 82.

⁵⁶¹ Vgl. Moxter (1976), S. 93.

⁵⁶² Vgl. Paarz (2007), S. 163f.; ähnlich auch Schneider (1997), S. 393; a. A. sind z. B. HEPERS und KRÖNERT, die auf einen Adressaten mit durchschnittlichem Fachwissen abstellen (vgl. hierzu Hepers (2005), S. 105; Krönert (2001), S. 56).

legung erwerbswirtschaftlicher Unternehmen auszugestalten.⁵⁶³ So sollten z. B. verwendete Fachbegriffe der Rechnungslegung im Rahmen der Berichterstattung spendensammelnder Organisationen erklärt werden.

Die mit einer auf den Wissensstand eines betriebswirtschaftlichen Laien abzielenden Rechnungslegung verbundenen Kosten sind höher als bei einem Sachverständigen.⁵⁶⁴ Um die Kosten dennoch zu begrenzen, sollte sich die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen an einem mit durchschnittlicher Bildung ausgestatteten, durchschnittlich interessierten Spender ausrichten, der nach einer durchschnittlichen Einarbeitungszeit die Rechnungsinformationen verstehen kann.⁵⁶⁵

Die Anforderung der Verständlichkeit umfasst überdies die Anforderung der Klarheit, da eine klare Informationsbereitstellung die Voraussetzung dafür ist, dass der Spender Informationen überhaupt verstehen kann.⁵⁶⁶ Demnach ist eine unübersichtliche und schlecht gegliederte Informationsdarstellung ebenso zu vermeiden, wie mehrdeutige und irreführende Rechnungsinformationen.⁵⁶⁷ So darf Wissen durch die Rechnungslegung nicht bewusst oder unbewusst verschleiert werden.⁵⁶⁸ Durch diese Anforderung betroffen sind vor allem sowohl die Bezeichnungen der Bilanz- und der GuV sowie des Anhangs als auch die Gliederungstiefe und die Erläuterungen dieser Rechnungsinstrumente.⁵⁶⁹

Die Anforderung der Verständlichkeit ist letztlich eng mit der Anforderung der Vergleichbarkeit verbunden, denn je vergleichbarer eine Rechnungsinformation ist, desto verständlicher ist sie im Regelfall auch.⁵⁷⁰ Zudem korres-

⁵⁶³ Vgl. analog Franken (2001), S. 78.

⁵⁶⁴ Vgl. Krönert (2001), S. 56.

⁵⁶⁵ Analog Krönert (2001), S. 56.

⁵⁶⁶ Ähnlich Paarz (2007), S. 165.

⁵⁶⁷ Vgl. Ebenroth (1986), S. 265; Schoppen (1982), S. 35; Moxter (1976), S. 93.

⁵⁶⁸ Vgl. Moxter (1976), S. 93.

⁵⁶⁹ Vgl. Schildbach (2008), S. 84; Krönert (2001), S. 57; Baetge (1993), S. 866; nach Moxter ist es i. S. d. Klarheitsgrundsatzes, wenn unterstützend didaktische Mittel, wie z. B. Zusammenfassungen, Grafiken und Übersichten, verwendet werden (vgl. Moxter (1976), S. 93).

⁵⁷⁰ Vgl. Schönbeck (2004), S. 100. Zur Anforderung der Vergleichbarkeit vgl. im Detail Abschnitt 3.4.6.

pondiert die Verständlichkeit mit dem Kriterium der Nachprüfbarkeit, das wiederum unter die Anforderung der Verlässlichkeit gefasst wird.⁵⁷¹

3.4.4 Wesentlichkeit

Um bei den Spendern, die nur über limitierte kognitive Fähigkeiten verfügen, eine Informationsüberflutung (Information Overload) zu vermeiden, sind ausschließlich die für ihren Spendenentscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger wesentlichen Informationen offenzulegen.⁵⁷² Eine Information ist immer dann wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung zu einer Beeinflussung des Spendenentscheidungsprozesses oder zu einer Beeinflussung der Beurteilung der Entscheidungsträger führen kann.⁵⁷³ Dagegen sind Informationen, die für den Spendenentscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger unwesentlich sind und diese nicht beeinflussen können, nicht mitzuteilen.⁵⁷⁴ Ob eine Information für einen konkreten Spender wesentlich oder unwesentlich ist, hängt dabei immer von den individuellen Informationsbedürfnissen des Spenders ab.⁵⁷⁵

Das Wesentlichkeitsprinzip ist vor allem bedeutsam für Anhang, Lagebericht und weitere Berichtsinstrumente. Hier ist lediglich über Wichtiges zu berichten.⁵⁷⁶

Der Anforderung der Wesentlichkeit ist auch die Nebenbedingung der Ausgewogenheit von Kosten und Nutzen unterzuordnen.⁵⁷⁷ Nach dieser Nebenbedingung lohnt sich die Bereitstellung einer Information nur dann, wenn der Nutzen aus einer Information die Kosten übersteigt.⁵⁷⁸ Der Nutzen einer Information besteht für einen Spender in einer verbesserten Entscheidungs- und

⁵⁷¹ Gleicher Auffassung ist auch Paarz (2007), S. 165. Zur Anforderung der Verlässlichkeit vgl. ausführlich Abschnitt 3.4.5.

⁵⁷² Eine Informationsüberflutung besteht dann, wenn der Spender nicht mehr in der Lage ist, aus der Fülle von bereitgestellten Informationen die für ihn wesentlichen herauszufiltern (analog Dohrn (2004), S. 83).

⁵⁷³ Vgl. analog Paarz (2007), S. 168. Ähnlich auch Leffson (1986), S. 436.

⁵⁷⁴ Vgl. analog Dohrn (2004), S. 76.

⁵⁷⁵ Vgl. analog Leffson (1986), S. 437.

⁵⁷⁶ Ähnlich Ballwieser (2006), S. 22.

⁵⁷⁷ Vgl. Mujkanovic (2002), S. 94.

⁵⁷⁸ Vgl. Paarz (2007), S. 178; Schönbeck (2004), S. 103.

Beurteilungsgrundlage aufgrund einer verbesserten Informationslage.⁵⁷⁹ Die Kosten einer Information umfassen neben den Ermittlungs- und Bereitstellungskosten auch die Kosten, die durch Beschaffungs- und Verarbeitungsprozesse aufseiten des Spenders verursacht werden.⁵⁸⁰ Bei der Abwägung ergibt sich jedoch die Problematik, dass eine Erfassung und Bewertung der Kosten bzw. des Nutzens im Regelfall nicht möglich ist.⁵⁸¹ Des Weiteren fallen die Kosten und der Nutzen weitgehend bei unterschiedlichen Wirtschaftssubjekten an.⁵⁸² Aufgrund der mangelnden Quantifizierbarkeit des Kosten-Nutzen-Kalküls kann somit bestenfalls für den Einzelfall eine Tendenzaussage getroffen werden.⁵⁸³

3.4.5 Verlässlichkeit

Informationen müssen hinreichend verlässlich sein, damit sie den Spendern für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger dienen können.⁵⁸⁴ Nicht verlässliche Informationen können dagegen bei den Spendern sowohl zu verzerrten Entscheidungen als auch zu einer fehlerhaften Beurteilung der Entscheidungsträger führen.

Spender können beispielsweise Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ vergangener Perioden benötigen, um mit diesen Informationen Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in diesen Bereichen zukünftiger Perioden abzuleiten.⁵⁸⁵ Falls die Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in diesen Bereichen zukünftiger Perioden einer spendensammelnden Organisation ausschlaggebend für die Auswahl dieser Organisation als Spendenempfänger war, hätte eine nicht verlässliche Information über die Höhe der Aufwendungen vergangener Perioden zu falschen Erwartungen über die Höhe dieser Größen in zukünftigen Perioden und somit letztendlich zu einer verzerrten Entscheidung geführt.

⁵⁷⁹ Vgl. analog Mujkanovic (2002), S. 94.

⁵⁸⁰ Vgl. analog Mujkanovic (2002), S. 94.

⁵⁸¹ Vgl. Mujkanovic (2002), S. 95.

⁵⁸² Vgl. Paarz (2007), S. 179.

⁵⁸³ Gleicher Auffassung sind auch Paarz (2007), S. 179 und Mujkanovic (2002), S. 94.

⁵⁸⁴ Vgl. analog Ballwieser (2002), S. 118.

⁵⁸⁵ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.3.

Rechnungslegungsinformationen sind dann verlässlich, wenn sie richtig, willkürfrei, neutral und nachprüfbar sind.⁵⁸⁶ Sie sollen richtig in der Form sein, dass nicht vorsätzlich falsche Informationen verwendet werden. Des Weiteren bedeutet Richtigkeit die Abwesenheit von Fehlern.⁵⁸⁷ Richtigkeit kann häufig nur in Relation zu bestehenden übergeordneten Zielen verstanden werden, d. h., dass Richtigkeit nicht in dem Sinne interpretiert werden darf, dass etwa eine Übereinstimmung der Prognosen über künftige Entwicklungen mit der später tatsächlich eintretenden Wirklichkeit im Vorhinein gefordert wird.⁵⁸⁸ Vielmehr sind Informationen immer dann richtig, wenn sie gemäß den geltenden Grundsätzen und Regeln bereitgestellt werden.⁵⁸⁹ Eine richtige Verwendung von Regeln und Grundsätzen muss dabei intersubjektiv nachprüfbar und somit objektiv sein.⁵⁹⁰

Während die Richtigkeit sich auf die Informationen an sich bezieht, zielt Willkürfreiheit auf das Verhalten der Rechnungslegenden ab. Falls etwa eine exakte Abbildung eines Sachverhalts in der Rechnungslegung aufgrund der im Abbildungsverfahren bestehenden Prognosen nicht möglich ist, kommt es darauf an, dass diese Abbildungsspielräume nicht willkürlich ausgenutzt werden.⁵⁹¹ Somit darf bei der Ausübung von Abbildungsspielräumen nicht unsystematisch vorgegangen werden.⁵⁹² Die Prognosen der Rechnungslegenden sind also schlüssig und widerspruchsfrei auf der Grundlage der von ihnen für zutreffend gehaltenen Annahmen herzuleiten.⁵⁹³ Die Rechnungslegenden haben dabei die Annahmen offenzulegen, damit die Plausibilität und Nachvollziehbarkeit der Annahmen durch die Spender zumindest subjektiv beurteilt werden kann.⁵⁹⁴

Beispielsweise kann bei einer Prognose der Spendeneinnahmen für zukünftige Perioden nicht eine Übereinstimmung mit der tatsächlich eintretenden Wirklichkeit im Vorhinein gefordert werden. Vielmehr muss die Prognose auf An-

⁵⁸⁶ Vgl. Krönert (2001), S. 53ff.

⁵⁸⁷ Vgl. Krönert (2001), S. 54.

⁵⁸⁸ Vgl. Leffson (1987), S. 197–199.

⁵⁸⁹ Vgl. Leffson (1987), S. 200.

⁵⁹⁰ Vgl. Baetge (1970), S. 16; Diemer (1996), S. 95; Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 115.

⁵⁹¹ Vgl. Hepers (2005), S. 116.

⁵⁹² Vgl. Krönert (2001), S. 55.

⁵⁹³ Vgl. Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 17.

⁵⁹⁴ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 116.

nahmen basieren, die von den Entscheidungsträgern nicht willkürlich gesetzt, sondern im Zeitpunkt der Prognose von ihnen für zutreffend gehalten werden. So hängen die Spendeneinnahmen zukünftiger Perioden u. a. von der konjunkturellen Lage Deutschlands in den jeweiligen zukünftigen Perioden ab, d. h., bei einer angenommenen positiven konjunkturellen Lage in zukünftigen Perioden können grundsätzlich höhere Spendeneinnahmen erwartet werden als bei einer angenommenen negativen konjunkturellen Lage. Somit müssen die Entscheidungsträger im Zeitpunkt der Prognose zutreffende Annahmen über die wirtschaftliche Lage in zukünftigen Perioden treffen.

Neben dem Kriterium der Richtigkeit und Willkürfreiheit müssen die Informationen, um verlässlich zu sein, das Kriterium der Neutralität erfüllen, d. h., die Informationen müssen frei von verzerrenden Einflüssen sein und dürfen nicht dazu führen, dass der Spendenentscheidungsprozess oder die Beurteilung der Entscheidungsträger beeinflusst werden.⁵⁹⁵ Die Anforderung der Neutralität stellt damit auf eine Ausgewogenheit der Rechnungslegungsinformationen ab.⁵⁹⁶ Danach sind Informationen über negative Sachverhalte und Entwicklungen genauso zu gewichten wie Informationen über positive Sachverhalte und Entwicklungen.⁵⁹⁷

Der vierte Aspekt des Kriteriums der Verlässlichkeit ist die Nachprüfbarkeit. So gilt eine Information erst dann als verlässlich, wenn sie objektiv, d. h., intersubjektiv nachprüfbar ist.⁵⁹⁸ Fehlende Nachprüfbarkeit bringt dagegen für den Spender keine Informationen, sondern zusätzliche Unsicherheit.⁵⁹⁹ Das Kriterium der Nachprüfbarkeit ist als erfüllt anzusehen, wenn ein sachverständiger Dritter eine in der Rechnungslegung getroffene Aussage überprüfen kann und unter denselben Annahmen zu denselben Ergebnissen gelangt.⁶⁰⁰

Die Anforderung der Verlässlichkeit und die Anforderung der Informationsrelevanz können in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen, weil für den Spender relevante Informationen oft kaum überprüfbar und insofern unverläss-

⁵⁹⁵ Vgl. analog Paarz (2007), S. 171; Dohrn (2004), S. 79.

⁵⁹⁶ Ähnlich Hepers (2005), S. 122.

⁵⁹⁷ Vgl. Hepers (2005), S. 122.

⁵⁹⁸ Vgl. Paarz (2007), S. 170.

⁵⁹⁹ Vgl. analog Krönert (2001), S. 55.

⁶⁰⁰ Vgl. Mujkanovic (2002), S. 95; Baetge (1970), S. 16.

lich sind.⁶⁰¹ Das Problem resultiert insbesondere daraus, dass sich entscheidungsrelevante Informationen häufig auf die Zukunft beziehen und der Wahrheitsgehalt von Zukunftsinformationen nicht erhoben werden kann.⁶⁰²

3.4.6 Vergleichbarkeit

Im Schrifttum werden überwiegend drei Dimensionen der Anforderung der Vergleichbarkeit unterschieden:⁶⁰³ Zum einen benötigen Spender für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger Informationen, die es ihnen erlauben, bestimmte Größen derselben Organisation verschiedener Perioden ins Verhältnis zu setzen und daraus Aussagen über die Entwicklung abzuleiten.⁶⁰⁴

Beispielsweise können Spender Informationen über die Entwicklung der Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung vergangener Perioden“ benötigen, um mit diesen Informationen Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in diesen Bereichen zukünftiger Perioden abzuleiten.⁶⁰⁵ Zum anderen benötigen Spender insbesondere für ihren Entscheidungsprozess Informationen, die ihnen einen Vergleich zwischen verschiedenen als Spendenempfänger infrage kommenden Organisationen ermöglichen.⁶⁰⁶

Die dritte Dimension der Vergleichbarkeit ist der interne zeitliche Soll-Ist-Vergleich.⁶⁰⁷ So dient eine Rechnungslegung auch der Beurteilung der Entscheidungsträger.⁶⁰⁸ Eine Beurteilung der Entscheidungsträger ist jedoch nur dann möglich, wenn den tatsächlichen Ergebnissen die zuvor festgelegten Erwartungen oder Absichten gegenübergestellt und die Ursachen für Abwei-

⁶⁰¹ Vgl. Ballwieser (2002), S. 118.

⁶⁰² So bereits Baetge (1970), S. 168–170, der das Spannungsverhältnis von Objektivität (Verlässlichkeit) und ökonomischer Brauchbarkeit (Relevanz) untersucht. Zum Spannungsverhältnis von Verlässlichkeit und Relevanz vgl. auch Ballwieser (2006), S. 14; Kuhner (2001), insbesondere S. 533–537.

⁶⁰³ Vgl. Hepers (2005), S. 100; Krönert (2001), S. 66f.

⁶⁰⁴ Vgl. analog Krönert (2001), S. 66.

⁶⁰⁵ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.3.1.

⁶⁰⁶ Vgl. analog Hepers (2005), S. 100f.; Krönert (2001), S. 67. Der interne Zeitvergleich und der Vergleich zwischen verschiedenen Organisationen stellen sog. Ist-Ist-Vergleiche dar.

⁶⁰⁷ Vgl. Paarz (2007), S. 173.

⁶⁰⁸ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 3.1.

chungen analysiert und beurteilt werden. Dieser Zielerreichungsgrad ist dann eine wesentliche Beurteilungsgröße für die Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger.⁶⁰⁹

Die Vergleichbarkeit wird durch das Kriterium der Stetigkeit konkretisiert, das eine stetige Anwendung von Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsmethoden vorsieht.⁶¹⁰ Herleiten lässt sich das Kriterium der Stetigkeit aus dem Gleichheitsgebot: Gleiches ist gleich, Ungleiches indes ist – je nach Ausprägung – verschieden zu behandeln. Übertragen auf die Rechnungslegung bedeutet dies, dass der gleiche Sachverhalt, unabhängig von seinem zeitlichen Anfall, dieselben Konsequenzen in der Rechnungslegung nach sich ziehen muss.⁶¹¹ Insbesondere für die Dimension der internen zeitlichen Vergleichbarkeit stellt das Kriterium der Stetigkeit eine wesentliche Voraussetzung dar.⁶¹² Nur wenn die Rechnungslegungsmethoden im Zeitablauf stetig angewendet werden, ist sichergestellt, dass die ausgewiesenen Veränderungen aus der Entwicklung der Organisationstätigkeit resultieren und nicht durch reine Methodenwechsel verursacht worden sind.⁶¹³

So erfolgt z. B. die Berechnung der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen bei spendensammelnden Organisationen nach einer bestimmten Methode.⁶¹⁴ Diese Methode ist im Zeitablauf stetig anzuwenden. Nur so ist sichergestellt, dass die ausgewiesenen Veränderungen in der Höhe der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen im Zeitablauf aus der Entwicklung der Organisationstätigkeit resultieren und nicht durch eine Anpassung der Berechnungsmodalitäten verursacht worden sind.

Eine Durchbrechung der Stetigkeit darf nur in Ausnahmefällen vorgenommen werden.⁶¹⁵ Bei Vorliegen eines solchen Ausnahmefalls muss die Vergleichbarkeit der Rechnungslegung dennoch gewährleistet bleiben, indem die Organisation die Änderungen und deren Auswirkungen darstellt und die Vergleichs-

⁶⁰⁹ Vgl. Hepers (2005), S. 100f.; Krönert (2001), S. 67.

⁶¹⁰ Vgl. Krönert (2001), S. 67.

⁶¹¹ Vgl. Krönert (2001), S. 67.

⁶¹² Ähnlich z. B. Paarz (2007), S. 173; Hepers (2005), S. 101.

⁶¹³ So auch Mujkanovic (2002), S. 100.

⁶¹⁴ Vgl. DZI (Hrsg.) (2008), S. 66f.

⁶¹⁵ Zu den Ausnahmefällen vgl. Ballwieser (2002), S. 119.

formationen an die neuen Regeln anpasst.⁶¹⁶ Somit wird die Durchbrechung der zeitlichen Vergleichbarkeit für die Spender transparent und nachvollziehbar gemacht.⁶¹⁷

Die zweite Dimension der Anforderung der Vergleichbarkeit ist der Organisationsvergleich, der idealtypisch vorsieht, dass die Rechnungslegungen spendensammelnder Organisationen unabhängig von ihrer Tätigkeit miteinander vergleichbar sein sollen.⁶¹⁸ Der Organisationsvergleich wird jedoch durch die Möglichkeit der Rechnungslegenden gemindert, explizite und implizite Wahlrechte im Rahmen der Rechnungslegung nutzen zu können.⁶¹⁹ Explizite Wahlrechte sind ausdrücklich im Rechnungslegungssystem kodifizierte Alternativen (sog. Wahlrechte i. e. S.).⁶²⁰ Demgegenüber entstehen implizite Wahlrechte zum einen durch Auslegungsspielräume, z. B. bei unbestimmten Rechtsbegriffen oder bei unvollständig beschriebenen Verfahren, die dem Rechnungslegenden mehrere Interpretationsmöglichkeiten gewähren (sog. faktische bzw. verdeckte Wahlrechte); zum anderen entstehen implizite Wahlrechte aus reinen Ermessensspielräumen, die sich vor allem bei Prognosen ergeben und letztlich aus der Unsicherheit der zukünftigen Entwicklung resultieren.⁶²¹

3.4.7 Zeitnähe

Nach der Anforderung der Zeitnähe sind die Rechnungslegungsinformationen möglichst zeitnah bereitzustellen, um für die Spender relevant zu sein.⁶²² Damit sind Spendern Informationen zur Verfügung zu stellen, die sich inzwischen nicht geändert haben bzw. noch aktuell, zumindest aber noch bedeutungsvoll sind.⁶²³ Der Anforderung der Zeitnähe ist dabei durch die Vermeidung einer unangemessenen Verzögerung im Rahmen der Berichterstattung zu entsprechen, d. h., der Zeitraum zwischen Abschlussstichtag und Veröffentlichungstag der Rechnungslegungsinformationen sollte so gering wie möglich sein.⁶²⁴

⁶¹⁶ Vgl. Krönert (2001), S. 68.

⁶¹⁷ Vgl. Krönert (2001), S. 68.

⁶¹⁸ Vgl. analog Paarz (2007), S. 174.

⁶¹⁹ Ähnlich Hepers (2005), S. 102.

⁶²⁰ Vgl. Paarz (2007), S. 176; Peemöller (2005), S. 78; Streim (1993), S. 2152.

⁶²¹ Vgl. Paarz (2007), S. 176; Peemöller (2005), S. 80; Streim (1993), S. 2152f.

⁶²² Vgl. analog Paarz (2007), S. 177.

⁶²³ Vgl. Schönbeck (2004), S. 99.

⁶²⁴ Vgl. Mujkanovic (2002), S. 100.

Eine zeitnahe Berichterstattung verbessert zwar tendenziell die Vermittlung relevanter Informationen, mindert jedoch gleichzeitig ihre Verlässlichkeit. Die Entscheidungsträger haben daher grundsätzlich eine Ausgewogenheit der Anforderungen der Informationsrelevanz und der Anforderung der Verlässlichkeit sicherzustellen, wobei stets die Bedürfnisse der Spender bei der Bestimmung eines ausgewogenen Verhältnisses im Mittelpunkt zu stehen haben.⁶²⁵

Zusammenfassend verdeutlicht Abbildung 17 das in dieser Untersuchung entwickelte System von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender.

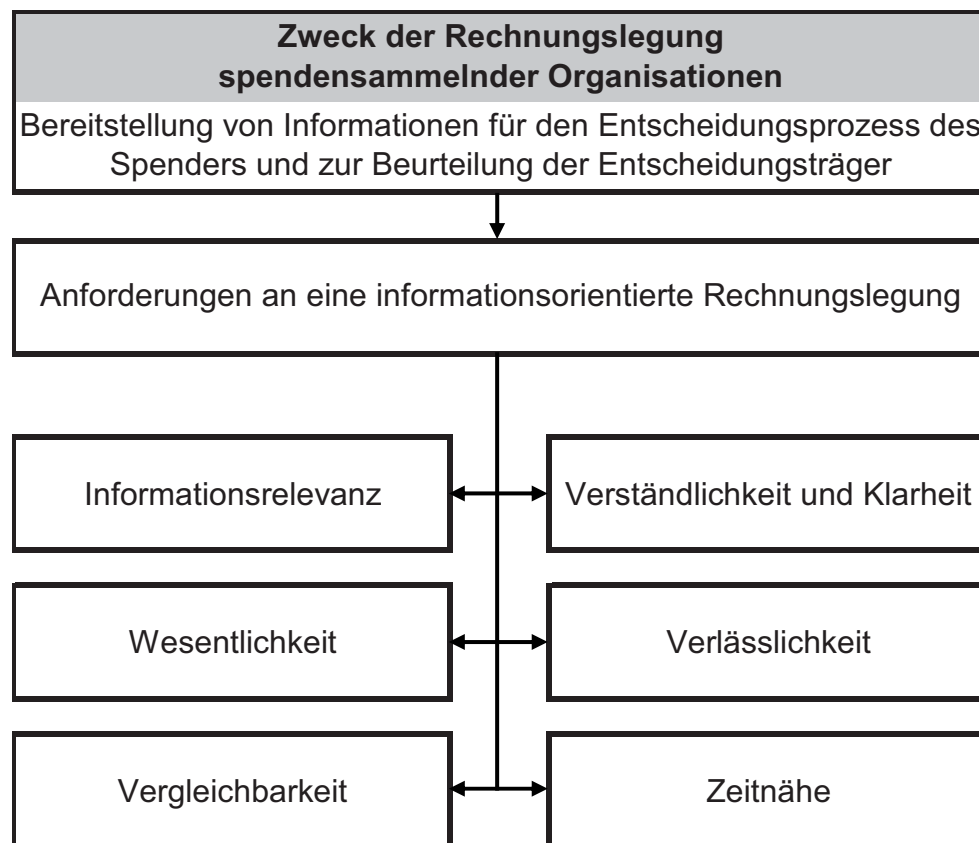


Abbildung 17: Anforderung an eine informationsorientierte Rechnungslegung

⁶²⁵ Vgl. Paarz (2007), S. 57.

3.5 Zwischenergebnis

Der Zweck der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ist die Informationsfunktion. Dagegen ist die Einkommensbemessungsfunktion für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen nicht relevant, da solche Organisationen gemeinnützig sind und die steuerliche Gemeinnützigkeit u. a. an die Voraussetzung geknüpft ist, dass Mitglieder oder Gesellschafter einer Spendenorganisation keine Gewinne aus den Mitteln der Organisation erhalten dürfen.⁶²⁶

Die Informationsfunktion der Rechnungslegung kann grundsätzlich in die beiden Subfunktionen der Informationsfunktion i. e. S. und der Rechenschaftsfunktion unterteilt werden.⁶²⁷ Die zu informierenden Dritten sind dabei die Adressaten der Rechnungslegung.⁶²⁸ Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein.⁶²⁹

Als wesentliche Adressatengruppen der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen wurden in Abschnitt 3.2 Spender, Mitglieder der Organisationen, die öffentliche Hand, die allgemeine Öffentlichkeit, Kooperationspartner, Kreditgeber, Leistungsempfänger, Entscheidungsträger sowie hauptamtliche und ehrenamtliche Mitarbeiter ermittelt.

Grundsätzlich sollen alle Adressatengruppen mit ihren Informationsbedürfnissen gleichberechtigt nebeneinanderstehen. Eine Befriedigung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Adressaten ist jedoch durch eine eindimensionale Rechnungslegung nicht möglich. Somit ist eine Fokussierung auf eine bestimmte Adressatengruppe notwendig.⁶³⁰ Aufgrund der besonderen Bedeutung der Spender für spendensammelnde Organisationen wird in dieser Untersuchung diese Adressatengruppe fokussiert.⁶³¹

⁶²⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.1.

⁶²⁷ Vgl. hierzu Paarz (2007), S. 10; Busse von Colbe (1993), S. 13f.

⁶²⁸ Vgl. Ballwieser (2002), S. 115.

⁶²⁹ Vgl. Ballwieser (2006), S. 21.

⁶³⁰ Vgl. analog Paarz (2007), S. 46; Mujkanovic (2002), S. 24.

⁶³¹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 3.2.

Spender benötigen für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger Informationen über die jeweiligen spendensammelnden Organisationen, wobei die Rechnungslegung dieser Organisationen den Spendern als eine Informationsquelle dienen kann.⁶³² Jedoch können Rechnungslegungsinformationen nur dann für Spender nützlich sein, wenn die Informationen bestimmten Anforderungen genügen.⁶³³

Für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender ist es erforderlich, die Informationsbedürfnisse der Spender detailliert zu bestimmen.⁶³⁴ Die Bestimmung der Informationsbedürfnisse der Spender kann dabei auf normativ-deduktiver und empirisch-induktiver Basis erfolgen.⁶³⁵

Bei Anwendung des normativ-deduktiven Ansatzes konnten als wesentliche Informationsbedürfnisse der Spender folgende Informationen abgeleitet werden:⁶³⁶

- Informationen über die Höhe und die Zusammensetzung der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ vergangener und zukünftiger Perioden,
- Informationen über zukünftige und vergangene satzungsmäßige Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten bzw. erreichten Wirkungen,
- Informationen zur Beurteilung der zukünftigen Bestands- und Leistungsfähigkeit einer spendensammelnden Organisation (z. B. Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage und Informationen über Risiken),

⁶³² Vgl. hierzu Abschnitt 3.3.1.

⁶³³ Vgl. analog Dohrn (2004), S. 70. Zu den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.4.

⁶³⁴ Ähnlich Paarz (2007), S. 150; Moxter (2003), S. 223.

⁶³⁵ Vgl. Paarz (2007), S. 150; Krönert (2001), S. 40f; Kupfernagel (1991), S. 59.

⁶³⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.3.

- Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden
- Informationen über die Anlage des Vermögens einer spendensammelnden Organisation sowie über unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe.

Diese auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse werden dabei durch die Ergebnisse von zwei empirischen Studien über Informationsbedürfnisse von Spendern untermauert.⁶³⁷

Vor dem Hintergrund der abgeleiteten Informationsbedürfnisse der Spender wurden unter Anwendung der deduktiven Methode Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender entwickelt. Das entwickelte System von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen setzt sich dabei aus folgenden einzelnen Anforderungen zusammen: Informationsrelevanz, Verständlichkeit und Klarheit, Wesentlichkeit, Verlässlichkeit, Vergleichbarkeit sowie Zeitnähe.⁶³⁸

⁶³⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.3.4.

⁶³⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.4.

4. Gesetzliche Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in Deutschland

4.1 Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins

4.1.1 Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches

Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins gelten in Deutschland die Vorschriften des BGB.⁶³⁹ Lediglich in § 27 Abs. 3 BGB findet sich zur Rechnungslegung von spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins 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.⁶⁴⁰

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.⁶⁴¹ Nur auf Anfrage und nur in einer Mitgliederversammlung hat 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.⁶⁴² Allgemein interpretiert das Schrifttum die Pflicht, Rechenschaft abzulegen, jedoch als Pflicht zur periodischen Rechnungslegung, d. h. zu einer am Kalenderjahr orientierten Rechnungslegung.⁶⁴³

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 Ausga-

⁶³⁹ Vgl. Hoppen (2005), § 18, Rn. 2; Lutter (1988), S. 490. Hinsichtlich der in den USA und Großbritannien für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen geltenden gesetzlichen Vorschriften vgl. im Detail Löwe (2003), S. 143-204.

⁶⁴⁰ Vgl. Siegel (2007), S. 196; Galli (1998), S. 263.

⁶⁴¹ Vgl. Ikels (1976), S. 263.

⁶⁴² Vgl. Segna (2006), S. 1569; Hoppen (2005), § 18, Rn. 2; Galli (1998), S. 263.

⁶⁴³ Vgl. Hoppen (2005), § 18, Rn. 2; Lutter (1988), S. 491.

benrechnung 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.⁶⁴⁴

Des Weiteren ist der Vorstand des Vereins verpflichtet ein Vermögensbestandsverzeichnis gemäß § 260 Abs. 1 BGB vorzulegen.⁶⁴⁵ Zur Form des Vermögensbestandsverzeichnisses finden sich im BGB jedoch keine Vorschriften.

Auf Basis der Vorschriften des BGB sind weder weitere Rechnungslegungsinstrumente wie Bilanz oder GuV noch ein weitgehender Geschäftsbericht über die Lage der spendensammelnden Organisation in der abgelaufenen Periode vorzulegen.⁶⁴⁶ Des Weiteren kennt das BGB keine Prüfungs- und Publizitätsvorschriften.⁶⁴⁷

4.1.2 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften

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.⁶⁴⁸ 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.

⁶⁴⁴ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn. 311.

⁶⁴⁵ Vgl. Jahn (2009), S. 38; Hagemann (1997), S. 13. Die Notwendigkeit zur Kenntnis des Vermögensstandes ergibt sich u. a. auch aus § 42 Abs. 2 BGB, wonach der Vorstand die Pflicht zur Beantragung des Insolvenzverfahrens hat, wenn er den Tatbestand der Überschuldung festgestellt hat.

⁶⁴⁶ Vgl. Lutter (1988), S. 491.

⁶⁴⁷ Vgl. Schruff/Busse (2007), S. 110; Lutter (1988), S. 491.

⁶⁴⁸ Vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 19.

Die Verpflichtung zur Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften besteht nur für den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung und nicht für den übrigen Bereich des eingetragenen Vereins bzw. diesen insgesamt.⁶⁴⁹

Kaufmannseigenschaft erlangen spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins entweder dadurch, dass sie mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit ein Handelsgewerbe betreiben (§ 1 Abs. 1 HGB)⁶⁵⁰ oder wenn sie mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit in das Handelsregister eingetragen sind (§ 2 Abs. 1 S. 1 HGB)⁶⁵¹. In diesen Fällen haben die spendensammelnden Organisationen für den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung die handelsrechtlichen Vorschriften anzuwenden.⁶⁵² Eine verpflichtende Beachtung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB ist jedoch nicht gegeben. Des Weiteren liegt eine Verpflichtung zur Prüfung und Publizität der Rechnungslegung nicht vor.⁶⁵³

⁶⁴⁹ Vgl. Hagemann/Kettern (2008), S. 154; Hoppen (2005), § 18, Rn. 5 und 7; Markl/Walbröl/Zimmermann (1997), S. 306.

⁶⁵⁰ Handelsgewerbe ist nach § 1 Abs. 2 HGB „jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, dass das Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.“

⁶⁵¹ Die Eintragung in das Handelsregister kann von einem Verein beantragt werden, wenn der Gewerbebetrieb nicht nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 2 HGB) oder wenn er ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen betreibt, das nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (§ 3 Abs. 2 HGB).

⁶⁵² Die handelsrechtlichen Vorschriften müssen jedoch nach § 241a HGB dann nicht angewendet werden, falls eine Organisation zwar Kaufmann kraft Gewerbebetriebs ist oder durch Eintragung Kaufmannseigenschaft erlangt hat, aber an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 500.000 Euro Umsatzerlöse und 50.000 Euro Jahresüberschuss aufweist. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen schon ein, wenn die Werte des Satzes 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

⁶⁵³ Vgl. analog Doppstadt (2004), S. 151. Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften könnten darüber hinaus für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins über das Publizitätsgesetz (PublG) relevant werden, durch das Unternehmen und Konzerne bei Überschreitung bestimmter Größenordnungen besonderen Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten unterworfen werden. Die Regelungen des ersten, auf die Rechnungslegung von Einzelunternehmen bezogenen Abschnitts des Publizitätsgesetzes gelten gemäß § 3 PublG dabei für Unternehmen bestimmter Rechtsformen, zu denen der eingetragene Verein jedoch nicht zählt (vgl. Jahn (2009), S. 45; Segna (2003), S. 1312ff.). Dagegen kann eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen ein zur Konzernrechnungslegung nach HGB verpflichtetes Mutterunternehmen im Sinne des Publizitätsgesetzes sein (vgl. Jahn (2009), S. 46; Segna (2003), S. 1315f.; a. A. im Fall des ADAC, vgl. LG München I., Beschl. 30.8.2001 – 17HK T 23689/00). In dieser Untersuchung wird jedoch der Konzernabschluss einer spendensammelnden Or-

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften können für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins aufgrund branchenbezogener Regelungen in Spezialvorschriften relevant werden, wenn diese unabhängig von der Rechtsform auf handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften verweisen. Hier ist vor allem die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten für Pflegeeinrichtungen zu nennen. Ist eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins als Nicht-Kaufmann z. B. Träger einer Pflegeeinrichtung im Sinne der Pflege-Buchführungsverordnung (PBV), so wird die Organisation durch die PBV zumindest für den Bereich, in dem sie Leistungen als Pflegeeinrichtung nach dem Sozialgesetzbuch (SGB), elftes Buch (XI) erbringt (§ 4 Abs. 3 Nr. 1 PBV), zur Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften gemäß §§ 3 ff. PBV verpflichtet.

Die steuerlichen Regelungen über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sind in den §§ 140–148 AO kodifiziert und erlangen unter bestimmten Voraussetzungen für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins Anwendungsbedeutung, sofern die Organisationen in Teilbereichen steuerpflichtig sind.⁶⁵⁴ Grundsätzlich wird dabei zwischen den sog. abgeleiteten und den originären steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten unterschieden.⁶⁵⁵ Die abgeleiteten Buchführungspflichten ergeben sich aus § 140 AO. Danach hat derjenige, der nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, die Verpflichtungen, die ihm nach diesen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen (z. B. HGB).

Des Weiteren ergeben sich nach § 141 AO originäre steuerliche Buchführungspflichten. Danach sind eingetragene Vereine auch dann verpflichtet, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen, wenn gewisse Voraussetzungen vorliegen und sich nicht bereits eine abgeleitete Buchführungspflicht aus § 140 AO ergibt. So greifen die originären steuerlichen Buchführungspflichten dann ein, wenn sich die Organisationen

organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins nicht betrachtet, da derzeit keine Fälle bekannt sind, in denen eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform des eingetragenen Vereins einen Konzernabschluss aufstellt.

⁶⁵⁴ Vgl. analog Hoppen (2005), § 18, Rn. 8.

⁶⁵⁵ Vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 25ff.

als gewerbliche Unternehmer oder als Land- und Forstwirte betätigen und die Schwellenwerte in § 141 AO überschreiten. Unterliegt eine Organisation den originären steuerlichen Buchführungspflichten, gelten die §§ 238, 240–242 Abs. 1 HGB und die §§ 243–256 HGB sinngemäß, falls sich nicht aus den Steuergesetzen etwas anderes ergibt.⁶⁵⁶

Weitere Rechnungslegungsvorschriften ergeben sich aus dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Teil der Abgabenordnung (§§ 51–68 AO). Gemäß § 63 Abs. 3 AO ist die spendensammelnde Organisation angehalten, ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen. Eine bestimmte Form (z. B. doppelte Buchführung) schreibt der Gesetzgeber jedoch in § 63 Abs. 3 AO nicht vor.⁶⁵⁷

4.2 Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts

4.2.1 Vorschriften des bürgerlichen Gesetzbuches und der Landesstiftungsgesetze

Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts gelten die Vorschriften des BGB über die Rechnungslegung von Vereinen entsprechend.⁶⁵⁸ Danach muss der Stiftungsvorstand eine geordnete Zusammenstellung aller Einnahmen und Ausgaben und ein Bestandsverzeichnis des Vermögens aufstellen.⁶⁵⁹ Weitergehende gesetzliche Pflichten zu ergänzenden Erläuterungen, z. B. in einem Geschäftsbericht, bestehen nach

⁶⁵⁶ Weiterhin ergeben sich originäre Buchführungspflichten aus § 22 UStG, wenn spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins unternehmerisch i. S. d. UStG tätig sind.

⁶⁵⁷ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.4.2.3. Daneben sind durch Rechtsverordnungen für bestimmte Geschäftszweige, oftmals rechtsformunabhängige Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten erlassen worden. Als Beispiel ist insoweit die Verordnung über die Rechnungs- und Buchführungspflichten für Pflegeeinrichtungen zu nennen, die für Pflegeeinrichtungen eine kaufmännische doppelte Buchführung sowie einen Jahresabschluss mit Bilanz, GuV sowie Anhang vorschreibt, der weitgehend nach den für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften aufzustellen ist.

⁶⁵⁸ Vgl. Sandberg (2001), S. 74; Walter/Golpayegani (2000), S. 701; Orth (1997), S. 1341.

⁶⁵⁹ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn. 311f.; Sandberg (2001), S. 76.

dem BGB nicht.⁶⁶⁰ Das BGB kennt zudem keine Vorschriften für eine Pflichtprüfung und Publizität der Rechnungslegung für Stiftungen des Privatrechts.⁶⁶¹

Neben den einheitlichen Regelungen des BGB wird die Rechnungslegung von Stiftungen des Privatrechts in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen geregelt. Sie gehen dem BGB insoweit vor, da die Rechnungslegung eine wesentliche Voraussetzung für die Stiftungsaufsichtsbehörde und deren Regelung den Landesstiftungsgesetzen überlassen ist.⁶⁶² Der grundsätzliche Vorrang des Bundesrechts nach Art. 31 GG steht dem nicht entgegen, weil es sich bei der Verweisung des § 86 BGB auf die Rechnungslegungsvorschriften für Vereine um dispositives Recht handelt, das gemäß § 86 S. 1 Halbsatz 2 BGB in der Stiftungssatzung abbedungen werden kann.⁶⁶³

Gemäß Abbildung 18 verpflichtet die Mehrzahl der Landesstiftungsgesetze die Stiftungen nach Ablauf der Abrechnungsperiode zur Aufstellung eines Abschlusses, der eine Jahresrechnung bzw. Jahresabrechnung, verbunden mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks, enthalten muss.⁶⁶⁴ In Bayern sollen Stiftungen vor Beginn einer jeden Abrechnungsperiode zusätzlich einen Voranschlag erstellen.⁶⁶⁵

⁶⁶⁰ Im Einzelnen dazu Lutter (1988), S. 489; Galli (1998), S. 263.

⁶⁶¹ Vgl. Lutter (1988), S. 491.

⁶⁶² Vgl. Merl (2003), S. 893.

⁶⁶³ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn. 5; Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 9; Orth (1997), S. 1341.

⁶⁶⁴ Die Stiftungsgesetze der Länder Nordrhein-Westfalen, Hamburg, Saarland, Schleswig-Holstein, Bayern, Baden-Württemberg und Rheinland-Pfalz verwenden den Begriff der „Jahresrechnung“. Dagegen verwenden die Stiftungsgesetze der Länder Hessen, Niedersachsen, Berlin, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern und Brandenburg den Begriff der „Jahresabrechnung“. Im sächsischen Stiftungsgesetz wird anstatt des Begriffs „Jahres(ab)rechnung mit einer Vermögensübersicht“ der Begriff „Rechnungsabschluss“ verwendet. Jedoch weisen beide Begriffe anscheinend die gleiche Bedeutung auf. In § 8 Abs. 4 ThürStiftG wird anstatt des Begriffs „Jahres(ab)rechnung mit einer Vermögensübersicht“ der Begriff „Jahresbericht“ verwendet. Jedoch weisen beide Begriffe anscheinend die gleiche Bedeutung auf. Nach § 12 Abs. 3 ThürStiftG kann die Stiftungsbehörde verlangen, dass das zuständige Stiftungsorgan für zukünftige Geschäftsjahre einen Jahresabschluss nach §§ 242 bis 256 HGB erstellt, wenn dies nach Art und Umfang der Geschäftstätigkeit der Stiftung für die Ausübung der Aufsicht erforderlich erscheint. Im Folgenden werden diese Besonderheiten des sächsischen und thüringischen Stiftungsgesetzes nicht weiter betrachtet.

⁶⁶⁵ Vgl. Art. 16 Abs. 2 BayStiftG. Gemäß dem Stiftungsgesetz des Landes Brandenburg muss eine dort ansässige Stiftung im Falle des Betriebens eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens einen handelsrechtlichen Jahresabschluss vorlegen (§ 6 Abs. 3 StiftGBbg).

Aufstellungsverpflichtung			
	Vorschriften	Jahres(ab)rechnung, Vermögensübersicht, Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks	Haushaltsplan
Schleswig-Holstein	§ 10 Abs. 1 StiftG Schl.-H.	Ja	Nein
Niedersachsen	§ 11 Abs. 3 NStiftG	Ja	Nein
Bremen	§ 12 Abs. 2 Nr. 2 BremStiftG	Ja	Nein
Hamburg	§ 5 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4 HambStiftG	Ja	Nein
Mecklenburg- Vorpommern	§ 4 Abs. 2 Nr. 2 StiftG M-V	Ja	Nein
Sachsen-Anhalt	Keine	Nein	Nein
Sachsen	§ 6 Abs. 2 SächsStiftG	Ja	Nein
Brandenburg	§ 6 Abs. 2 StiftGBbg	Ja	Nein
Thüringen	§ 8 Abs. 4 ThürStiftG	Ja	Nein
Berlin	§ 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln	Ja	Nein
Nordrhein-Westfalen	§ 7 Abs. 1 StiftG NRW	Ja	Nein
Rheinland-Pfalz	§ 9 Abs. 2 i.V.m. § 7 Abs. 4 LStiftG R-P	Ja	Nein
Hessen	§ 7 Nr. 2 StiftG Hessen	Ja	Nein
Saarland	§ 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saarl.	Ja	Nein
Bayern	Art. 24, Art. 25 Abs. 2 BayStiftG	Ja	Ja
Baden-Württemberg	§ 9 Abs. 2 Nr. 3 StiftG B-W	Ja	Nein

Abbildung 18: Rechnungslegungsvorschriften von Stiftungen des Privatrechts

Eine Ausnahme bildet das Stiftungsgesetz des Landes Sachsen-Anhalt, das keine ausdrücklichen Vorschriften über die Rechnungslegung der Stiftung enthält. Für die in diesem Land ansässigen Stiftungen ergeben sich die Anforderungen an die Rechnungslegung aus den Vorschriften des BGB.⁶⁶⁶ Nach den Landesstiftungsgesetzen besteht die Pflicht zur Rechnungslegung nur gegenüber der

Stiftungsaufsichtsbehörde.⁶⁶⁷ Zur Offenlegung der Rechnungslegung im Sinne einer Publizität gegenüber Dritten (z. B. Spender, allgemeine Öffentlichkeit) sind die Stiftungen dagegen nicht verpflichtet.⁶⁶⁸

Die Landesstiftungsgesetze enthalten keine Legaldefinitionen der verwendeten Begriffe, wobei wohl die Begriffe „Jahresrechnung“ und „Jahresabrechnung“ die gleiche Bedeutung aufweisen. Sie sind insoweit als Oberbegriffe aufzufassen, die sowohl die Aufstellung einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie eines Vermögensbestandsverzeichnisses als auch die Erstellung eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses erlauben.⁶⁶⁹ Auch über die Ausgestaltung des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks finden sich keine gesetzlichen Regelungen. Grundsätzlich wird jedoch über die Art und Weise der Zweckerfüllung zu berichten sein.⁶⁷⁰

Zum Teil gewähren die Landesstiftungsgesetze⁶⁷¹ den Stiftungen das Wahlrecht, anstatt einer Jahresrechnung bzw. Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht und einem Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks einen Prüfungsbericht bzw. Prüfbericht vorzulegen. Voraussetzungen dafür sind, dass zum einen die Stiftungen von Personen und Institutionen geprüft werden, die nach den Landesstiftungsgesetzen dazu berechtigt sind; zum anderen muss die Prüfung einen bestimmten Umfang aufweisen.⁶⁷²

⁶⁶⁶ Vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 10; Hoppen (2005), § 18, Rn. 3.

⁶⁶⁷ Vgl. Orth (2009b), § 38, Rn. 22.

⁶⁶⁸ Vgl. Orth (2009b), § 38, Rn. 22; Mattheus (2003), S. 255.

⁶⁶⁹ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn. 85; Koss (2003), S. 74.

⁶⁷⁰ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn. 272. Hinsichtlich des Inhalts des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks vgl. auch Schindler (2003), S. 284f.

⁶⁷¹ Vgl. § 9 Abs. 2 LStiftG R-P; § 8 Abs. 2 StiftG Bln; § 6 Abs. 3 StiftGBbg; § 5 Abs. 2 HambStiftG; § 6 Abs. 2 SächsStiftG; § 8 Abs. 4 ThürStiftG; § 10 Abs. 1 StiftG Schl.-H.

⁶⁷² Vgl. hierzu im Detail Orth (2009a), § 37, Rn. 284.

Nach den Landesstiftungsgesetzen steht den Stiftungsaufsichtsbehörden ein umfassendes Prüfungsrecht zu. Sie können sich jederzeit über alle Angelegenheiten der Stiftung unterrichten und diese prüfen.⁶⁷³ Die Stiftungsaufsichtsbehörde kann nach der Mehrzahl der Landesstiftungsgesetze bestimmte Personen oder Institutionen mit der Prüfung beauftragen⁶⁷⁴ oder die Stiftung veranlassen, einen entsprechenden Prüfungsauftrag zu erteilen.⁶⁷⁵

4.2.2 Handelsrechtliche und steuerrechtliche Vorschriften

Spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts sind nicht bereits kraft Rechtsform zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet. Sie gehören zu den juristischen Personen des Privatrechts, deren Eintragung in das Handelsregister erst mit Rücksicht auf den Gegenstand oder auf die Art und den Umfang ihres Gewerbebetriebs zu erfolgen hat.⁶⁷⁶ Zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften sind Stiftungen des Privatrechts also grundsätzlich verpflichtet, falls sie Ist-Kaufleute sind oder Kann-Kaufleute durch Eintragung in das Handelsregister geworden sind. Die Verpflichtung erstreckt sich jedoch nur auf den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung der Stiftung des Privatrechts.⁶⁷⁷ In diesem Zusammenhang kann die Eintragung in das Handelsregister von einer Stiftung des Privatrechts dann beantragt werden, wenn ihr Gewerbebetrieb nicht nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert oder wenn sie ein land- und forstwirtschaftliches Unternehmen betreibt, das nach Art oder Um-

⁶⁷³ Vgl. § 9 Abs. 2 und 3 LStiftG R-P; Art. 12 Abs. 3, Art 16 Abs. 2 BayStiftG; § 8 Abs. 3 StiftG Bln; § 12 Abs. 1 StiftG Hessen; § 5 Abs. 2 HambStiftG; § 12 Abs. 1 BremStiftG; § 7 Abs. 2 StiftGBbg; § 5 StiftG M-V; § 11 Abs. 1 StiftG Saarl.; § 7 SächsStiftG; § 7 Abs. 1 und Abs. 3 StiftG NRW; § 11 Abs. 1 NStiftG; § 19 Abs. 1 StiftG Thüringen; § 8 Abs. 2 StiftG Schl.-H.; § 9 Abs. 1 und Abs. 3 StiftG B-W. Zur Bedeutung des Vorliegens eines Bestätigungsvermerks oder einer Bescheinigung auf die Prüfung der Stiftungsaufsichtsbehörde vgl. im Detail Orth (2009a), § 37, Rn 296.

⁶⁷⁴ So offenbar § 11 Abs. 4 NStiftG: „kann die Stiftung [...] prüfen lassen“.

⁶⁷⁵ So offenbar § 10 Abs. 1 StiftG Schl.-H.: „Auf Verlangen der zuständigen Behörde hat der Vorstand [...] einen Prüfbericht [...] vorzulegen“. Sofern in den einzelnen Ländern keine solche spezielle Rechtsgrundlage besteht, ergibt sich dies aus dem allgemeinen Prüfungsrecht, u. a. die „Verwaltung“ der Stiftung prüfen lassen zu dürfen (vgl. Orth (2009a), § 37, Rn 293).

⁶⁷⁶ Vgl. Orth (2009a), § 37, Rn 316f.

⁶⁷⁷ Vgl. analog Hoppen (2005), § 18, Rn. 5 und 7.

fang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert.⁶⁷⁸

Die für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB geltenden ergänzenden Rechnungslegungsvorschriften der §§ 264–335 HGB sind für Stiftungen des Privatrechts sinngemäß dann für den Bereich der wirtschaftlichen Betätigung anzuwenden, wenn dieser zwei der drei Schwellenwerte des § 1 PublG überschreitet.⁶⁷⁹ In diesen Fällen muss unter sinngemäßer Anwendung der §§ 316–329 HGB die Rechnungslegung des Bereichs der wirtschaftlichen Betätigung auch geprüft und publiziert werden.⁶⁸⁰

Auch können handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften des Privatrechts aufgrund branchenbezogener Regelungen in Spezialvorschriften für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts relevant werden.⁶⁸¹ Des Weiteren können für solche Organisationen die steuerlichen Regelungen über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140–148 AO Anwendungsbedeutung erlangen.⁶⁸² Auch ergeben sich wie bei spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins weitere Rechnungslegungsvorschriften aus dem gemeinnützigkeitsrechtlichen Teil der Abgabenordnung.⁶⁸³

⁶⁷⁸ Vgl. analog Kögel (1998), S. 1802ff.; Schaefer (1998), S. 1269ff.

⁶⁷⁹ Vgl. Orth (1997), S. 1342.

⁶⁸⁰ Einen Konzernabschluss haben spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts aufzustellen, wenn die Organisation unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss auf ein anderes Unternehmen ausüben kann und dieser Konzern zwei der drei Schwellenwerte des § 11 PublG überschreitet (vgl. Wallenhorst (2009b), Kap. B, Rn. 23). In dieser Untersuchung wird der Konzernabschluss einer spendensammelnden Organisation in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts nicht betrachtet, da derzeit keine Fälle bekannt sind, in denen eine spendensammelnde Organisation in der Rechtsform des Privatrechts einen Konzernabschluss aufstellt.

⁶⁸¹ Vgl. hierzu analog Abschnitt 4.1.

⁶⁸² Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.1.

⁶⁸³ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 4.1.

4.3 Beurteilung der Rechnungslegungsvorschriften vor dem Hintergrund der entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen

Spendensammelnde Organisationen in den Rechtsformen des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts haben hinsichtlich der Rechnungslegung im Regelfall nur die Vorschriften des BGB bzw. die Vorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze verpflichtend zu beachten.⁶⁸⁴ Im Folgenden wird untersucht, ob die aufgrund dieser Vorschriften bereitzustellenden Rechnungslegungsinformationen den in Abschnitt 3.4 entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügen.

Nach den Vorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze haben spendensammelnde Organisationen in den Rechtsformen des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie ein Vermögensbestandsverzeichnis bzw. eine Jahres(ab)rechnung, verbunden mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks, aufzustellen. Eine Verpflichtung zur Publizität dieser Rechnungslegungsinstrumente besteht grundsätzlich nicht. Lediglich spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts haben diese Rechnungslegungsinstrumente gegenüber der Stiftungsaufsicht offenzulegen.⁶⁸⁵

Somit erhalten Spender nur dann Rechnungslegungsinformationen, sofern die spendensammelnden Organisationen die Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie das Vermögensbestandsverzeichnis bzw. die Jahres(ab)rechnung verbunden mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks freiwillig publizieren. Jede Information kann jedoch nur nutzenstiftend sein, wenn sie auch veröffentlicht ist.⁶⁸⁶

Nach den verpflichtenden Vorschriften des BGB müssen spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins eine Einnah-

⁶⁸⁴ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.1 und 4.2.

⁶⁸⁵ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.1 und 4.2.

⁶⁸⁶ Vgl. Löwe (2003), S. 121.

men- und Ausgabenrechnung sowie ein Vermögensbestandsverzeichnis aufstellen.⁶⁸⁷ Die Mehrzahl der spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts muss nach den verpflichtenden Vorschriften der Landesstiftungsgesetze eine Jahresrechnung bzw. Jahresabrechnung mit Vermögensübersicht erstellen, wobei diese häufig als Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie Vermögensbestandsverzeichnis ausgestaltet werden.⁶⁸⁸ Sofern spendensammelnde Organisationen diese Rechnungslegungsinstrumente offenlegen, stellen diese den Spendern Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der Organisation sowie Informationen über die in der abgelaufenen Periode zugeflossenen Einnahmen und Ausgaben bereit. Diese Informationen sind für Spender für ihre Spendenentscheidung und zur Beurteilung der Entscheidungsträger relevant.⁶⁸⁹

Bei der Einnahmen- und Ausgabenrechnung erfolgt die Periodisierung grundsätzlich nach dem Zuflussprinzip, d. h. Einnahmen und Ausgaben sind der Periode zuzurechnen, in denen sie tatsächlich zu- oder abgeflossen sind.⁶⁹⁰ Somit wird aus der Einnahmen- und Ausgabenrechnung nicht erkennbar, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen wurden.⁶⁹¹ Eine periodengerechte Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben ist jedoch notwendige Voraussetzung für eine Kontrolle, ob Eigenmittel einer spendensammelnden Organisation vorzeitig verwendet werden, sodass das Vermögen der Organisation angegriffen wird.⁶⁹²

Eine Periodisierung nach dem Zuflussprinzip im Rahmen einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht ermöglicht keine Rückstellungsbildung. Dies kann dazu führen, dass eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung mit Vermögensübersicht den Spendern keinen den tatsächlichen

⁶⁸⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 4.1.

⁶⁸⁸ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.2.

⁶⁸⁹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁶⁹⁰ Vgl. Happe (2006), 757ff.; Koss (2003), S. 154ff.

⁶⁹¹ Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), WPg 2000, S. 394, Rn. 33. Ähnlich auch Sandberg (1999d), S. 195.

⁶⁹² Ähnlich IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), WPg 2000, S. 394, Rn. 33. Dieses Problem betrifft vor allem spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform einer Stiftung des Privatrechts.

Verhältnissen entsprechenden Einblick in die Vermögens- und Schuldenlage der Organisation ermöglicht.⁶⁹³

Hinsichtlich der Gliederung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung liegen weder im BGB noch in den Landesstiftungsgesetzen Regelungen vor.⁶⁹⁴ Somit besteht die Gefahr, dass Informationen, die für die Spender relevant sind, nicht durch die Einnahmen- und Ausgabenrechnung bereitgestellt werden. Beispielsweise benötigen Spender Informationen über die Höhe der Ausgaben in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der abgelaufenen Periode.⁶⁹⁵ Diese Informationen können nur mittels einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung bereitgestellt werden, die nach den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ gegliedert ist. Aufgrund der fehlenden Vorschriften hinsichtlich der Gliederung der Einnahmen- und Ausgabenrechnung werden allerdings eine Vielzahl der derzeit aufgestellten Einnahmen- und Ausgabenrechnung diese Informationen nicht bereitstellen. Des Weiteren können sich aufgrund der fehlenden Vorschriften hinsichtlich der Gliederung die Einnahmen- und Ausgabenrechnungen verschiedener Organisationen unterscheiden. Damit wird die Vergleichbarkeit der Organisationen untereinander eingeschränkt.⁶⁹⁶

Auch kann vor dem Hintergrund der fehlenden Verpflichtung zur Erläuterung der angewendeten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden oder Abweichungen gegenüber dem Vorjahr nicht von einer vergleichbaren Rechnungslegung gesprochen werden. So sind für die Spender zum einen keine ausreichend bestimmten Rechnungslegungsnormen erkennbar, an der sie die Rechnungslegung der spendensammelnden Organisationen messen können; zum anderen ist die Ausübung zulässiger Ermessensspielräume für die Spender nicht erkennbar und beurteilbar.

Nach der Anforderung der Informationsrelevanz muss die Rechnungslegung den Spendern solche Informationen bereitstellen, die für ihre Spendenscheidung und zur Beurteilung der Entscheidungsträger relevant sind.⁶⁹⁷ Die

⁶⁹³ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁶⁹⁴ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.1 und 4.2.

⁶⁹⁵ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁶⁹⁶ Zur Anforderung der Vergleichbarkeit vgl. ausführlich Abschnitt 3.4.6.

⁶⁹⁷ Zur Anforderung der Informationsrelevanz vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.4.2.

Ableitung von Informationsbedürfnissen der Spender hat dabei gezeigt, dass sie neben finanziellen Informationen auch nichtfinanzielle Informationen benötigen. Vielfach sind für Spender nichtfinanzielle Informationen relevanter als finanzielle Informationen.⁶⁹⁸

Während die Vorschriften des BGB für Vereine eine Bereitstellung von nichtfinanziellen Informationen nicht verpflichtend vorsehen, müssen Stiftungen zu meist einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks aufstellen.⁶⁹⁹ Sofern der Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks publiziert wird, stellt dieser den Spendern nichtfinanzielle Informationen bereit.

Hinsichtlich des Inhalts des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks bestehen in den Landesstiftungsgesetzen keine Vorschriften, sodass der Inhalt weitgehend der einzelnen spendensammelnden Organisation überlassen bleibt.⁷⁰⁰ Somit besteht die Gefahr, dass nichtfinanzielle Informationen, die für die Spender relevant sind, nicht durch einen solchen Bericht bereitgestellt werden.⁷⁰¹ Des Weiteren kann die Vergleichbarkeit der Organisationen untereinander eingeschränkt werden, da aufgrund der fehlenden Vorschriften hinsichtlich des Inhalts des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks angenommen werden kann, dass bestimmte Informationen nicht von sämtlichen Organisationen in einem solchen Bericht publiziert werden.

Auch hinsichtlich der Gliederung des Berichts über die Erfüllung des Stiftungszwecks bestehen in den Landesstiftungsgesetzen keine Vorschriften.⁷⁰² Somit kann ein Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks unübersichtlich gegliedert sein, was dazu führen kann, dass die in dem Bericht veröffentlichten Informationen von den Spendern nicht verstanden werden. Sofern Rechnungslegungsinformationen von den Spendern nicht verstanden werden, können sie für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger nicht nützlich sein.⁷⁰³

⁶⁹⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁶⁹⁹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.2.

⁷⁰⁰ Vgl. hierzu Abschnitt 4.2.

⁷⁰¹ Zur Anforderung der Informationsrelevanz vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.4.2.

⁷⁰² Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.2.

⁷⁰³ Vgl. hierzu Abschnitt 3.4.3.

Das BGB sieht für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins keine Prüfungspflicht vor.⁷⁰⁴ Auch für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts besteht keine zwingende Prüfungspflicht durch die Stiftungsaufsichtsbehörde.⁷⁰⁵ Sofern in diesen Fällen keine freiwillige Prüfung erfolgt, werden die Anforderungen an eine verlässliche Rechnungslegung weniger erfüllt.⁷⁰⁶

Im Ergebnis kann festgestellt werden, dass die aufgrund der Vorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze bereitzustellenden Rechnungslegungsinformationen nicht zufriedenstellend den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob spendensammelnde Organisationen über die Vorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze hinaus andere Rechnungslegungsvorschriften anwenden.

⁷⁰⁴ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.1.

⁷⁰⁵ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 4.2.

⁷⁰⁶ Zur Anforderung der Verlässlichkeit vgl. im Detail Abschnitt 3.4.5.

5. Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen auf Basis handelsrechtlicher Vorschriften

5.1 Praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts regelmäßig nicht gesetzlich verpflichtend zu beachten.⁷⁰⁷ Dennoch wendet eine Vielzahl solcher Organisationen freiwillig handelsrechtliche Vorschriften für die Organisation insgesamt an.⁷⁰⁸

So kommt die im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie zu dem Ergebnis, dass von den untersuchten Organisationen, die in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder der Stiftung des Privatrechts organisiert sind, 80% für die Periode 2008 freiwillig für die Organisation insgesamt nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten. 18,8% der Organisationen beachtetten für die Periode 2008 nur die gesetzlich verpflichtenden Rechnungslegungsvorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze; eine Organisation (1,2%) machte hierzu keine Angabe (vgl. *Abbildung 20*).⁷⁰⁹

Von den Organisationen, die für die Periode 2008 freiwillig nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten, wendeten 50% nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften an und erstellten in diesem Zusammenhang eine Bilanz sowie eine GuV (§§ 238–263 HGB). Dagegen wendeten 46,9% der Organisationen zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB an (§§ 264–289 HGB) und erweiterten in diesem Zusammenhang den Jahresabschluss um einen Anhang und erstellten ggf. einen Lagebericht. Zwei Organisationen machten hierzu keine Angabe (vgl. *Abbildung 19*).

⁷⁰⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.1 und 4.2.

⁷⁰⁸ So etwa Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 813; Busse/Wellbrock (2008), S. 174f.

⁷⁰⁹ Zur Vorgehensweise, zur Stichprobenbeschreibung und zu den Ergebnissen der empirischen Studie vgl. auch Abschnitt 2.2 und Anhang, S. 283ff.

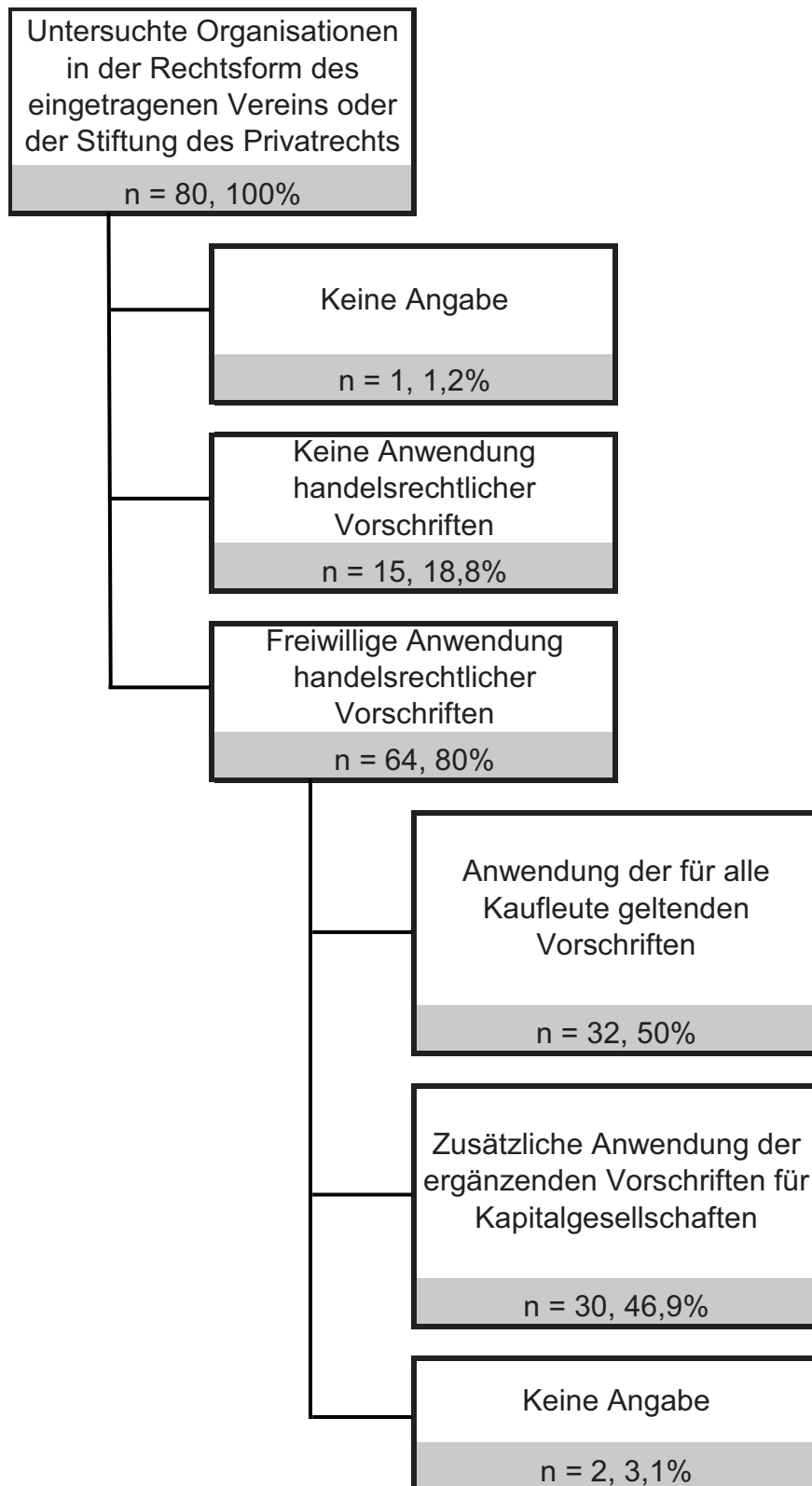


Abbildung 19: Praktische Relevanz handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften für spendensammelnde Organisationen

Vor dem Hintergrund der Ergebnisse der empirischen Studie stellt sich die Frage nach den Motiven für die freiwillige Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften durch spendensammelnde Organisationen. Ein Motiv kann darin liegen, dass sie damit Anforderungen der öffentlichen Hand erfüllen, die die Vergabe von Zuwendungen an die Voraussetzung einer handelsrechtlichen Rechnungslegung knüpfen. Des Weiteren können spendensammelnde Organisationen mit der freiwilligen Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsvorschriften das Ziel verfolgen, ihren Spendern Informationen bereitzustellen, die den Anforderungen der Spender besser genügen als Informationen, die bei Anwendung der gesetzlich verpflichtenden Rechnungslegungsvorschriften bereitgestellt werden. Ein weiteres Motiv für die freiwillige Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften kann darin gesehen werden, dass spendensammelnde Organisationen einen Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB anstreben, um damit u. a. den Spendern die Verlässlichkeit ihrer Rechnungslegung aufzuzeigen.⁷¹⁰

Des Weiteren stellt sich die Frage, inwieweit eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften für spendensammelnde Organisationen geeignet erscheint, Rechnungslegungsinformationen bereit zu stellen, die den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen aus Sicht der Spender genügen. Hier kommt das Schrifttum zu dem Ergebnis, dass eine nach den handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Bilanz und GuV grundsätzlich den Spendern einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer spendensammelnden Organisation ermöglicht.⁷¹¹ Auch können ein nach handelsrechtlichen

⁷¹⁰ Die empirische Studie kommt zu dem Ergebnis, dass keine der Spendenorganisationen freiwillig nach den IFRS Rechnung legt. Ein Grund hierfür kann darin liegen, dass mit einer Umstellung auf die IFRS erhebliche Kosten verbunden sind. Spendensammelnde Organisationen besitzen grundsätzlich nicht das für eine Umstellung erforderliche interne Wissen sowie die personellen Kapazitäten. Deshalb benötigen sie regelmäßig die Unterstützung externer Experten (vgl. Meth (2007), S. 69; Littkemann/Schulte /Kraft (2005), S. 290f. Des Weiteren sind neben den Einmalkosten der Umstellung auch dauerhaft höhere Kosten während der Anwendung der IFRS zu erwarten, die u. a. aus ihrer hohen Komplexität resultieren (vgl. Heintges (2006), S. 1569f.; Krähenhorst/Wallau (2005), S. 174).

⁷¹¹ Im Schrifttum wurde sich mit der Frage beschäftigt, inwieweit eine nach den handelsrechtlichen Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisvorschriften aufgestellte Bilanz und GuV ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer spendensammelnden Organisation vermittelt (vgl. Löwe (2003), S. 208–264; Sandberg (2000), S. 155ff.; Sandberg (1999a), S. 199ff.) Hier wurde insbesondere die

Vorschriften aufgestellter Anhang und Lagebericht Rechnungslegungsinformationen bereitstellen, die für Spender relevant sind.⁷¹² Als ein weiteres Argument für die Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften durch spendensammelnde Organisationen kann angeführt werden, dass das Handelsgesetzbuch ein in Deutschland anerkanntes und verbreitetes Rechnungslegungssystem ist.⁷¹³ Somit sind zumindest einige Spender mit den Vorschriften des Handelsgesetzbuches vertraut, so dass sie sich nicht mehr in diese Vorschriften einarbeiten müssen.

Alternativ könnte für spendensammelnde Organisationen ein eigenständiges Rechnungslegungssystem entwickelt werden. Als Argumente gegen die Entwicklung eines eigenständigen Rechnungslegungssystems für spendensammelnde Organisationen können jedoch u. a. angeführt werden, dass dieses sowohl bei spendensammelnden Organisationen als auch bei Spendern zu Kosten führen würde. So müssten spendensammelnde Organisationen auf dieses Rechnungslegungssystem umstellen. Auch könnten sie auf dem Arbeitsmarkt nicht Mitarbeiter anwerben, die mit diesem Rechnungslegungssystem vertraut sind. Die Spender müssten sich mit diesem Rechnungslegungssystem vertraut machen, denn nur so können sie die Rechnungslegungsinformationen verstehen.

Die handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften sind für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt worden. Nicht zuletzt aus diesem Grund ergeben sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Auch das Schrifttum hat sich bislang diesen Fragestellungen kaum angenommen. In diesem Zusammenhang ist jedoch auf die Stellungnahmen des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hinzuweisen, die vor allem in den Stellungnahmen „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungs-

Bewertung des Anlagevermögens zu (fortgeführten) Anschaffungskosten kritisiert (vgl. Sandberg (1999a), S. 208ff.; a. A. Löwe (2003), S. 215f.). Das Schrifttum kommt jedoch insgesamt zu dem Ergebnis, dass eine nach den handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Bilanz und GuV grundsätzlich den Spendern einen den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Einblick in Vermögens-, Finanz- und Ertragslage einer spendensammelnden Organisation ermöglicht. (vgl. Löwe (2003), S. 263).

⁷¹² Vgl. Löwe (2003), S. 263.

⁷¹³ Vgl. Pellens (2007), S. 1547.

legung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21)⁷¹⁴, „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14)⁷¹⁵ und „IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5)⁷¹⁶ insbesondere für große spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts die Anwendung handelsrechtlicher Rechnungsvorschriften empfehlen und sich mit Rechnungslegungsfragen beschäftigen, die sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung solcher Organisationen ergeben.

Vor dem Hintergrund, dass sich das Schrifttum bislang kaum Rechnungslegungsfragen angenommen hat, die sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ergeben, wird in den nächsten Abschnitten der Untersuchung solchen Fragestellungen nachgegangen. In diesem Zusammenhang sind die Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus der Sicht der Spender zu beachten, denn nur so kann eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnungslegungsinformationen bereitstellen, die für die Spender nützlich sind.

⁷¹⁴ IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 201–210. Diese IDW Stellungnahme soll die Abschnitte A und B der IDW Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen“ ersetzen (Stellungnahme HFA 4/1995, WPg 1995, S. 698-701).

⁷¹⁵ IDW RS HFA 14, WPg 2006, S. 692-698.

⁷¹⁶ IDW RS HFA 5, WPg 2000, S. 391-399.

5.2 Diskussion ausgewählter Bilanzierungsfragen spendensammelnder Organisationen

5.2.1 Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung als Informationsinstrument für Spender

Die Bilanz ist eine auf einen bestimmten Stichtag bezogene Zeitpunktrechnung. In ihr werden das Vermögen und die Schulden ausgewiesen und das Eigenkapital ermittelt.⁷¹⁷ Der Erfolg einer Abrechnungsperiode wird in der Bilanz durch einen Vergleich des Eigenkapitals am Ende der Abrechnungsperiode mit dem Eigenkapital zu Beginn einer Abrechnungsperiode unter Eliminierung der erfolgsneutralen Eigenkapitalveränderungen bestimmt.⁷¹⁸ In der GuV wird der Erfolg dagegen als Saldo aus Erträgen und Aufwendungen der Abrechnungsperiode ermittelt.⁷¹⁹ Des Weiteren soll die GuV das Zustandekommen des Erfolgs nach Art, Höhe und Quellen erklären sowie die Aufwands- und Ertragsstruktur deutlich machen.⁷²⁰

Spender benötigen Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage einer spendensammelnden Organisation.⁷²¹ Die Bilanz einer spendensammelnden Organisation kann grundsätzlich den Spendern solche Informationen bereitstellen. Auch sind für Spender Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Werbung“ und „Verwaltung“ einer Abrechnungsperiode relevant. Des Weiteren benötigen sie Informationen über das in einer Abrechnungsperiode erwirtschaftete Ergebnis eines unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs sowie über die Ertrags- und Aufwandsstruktur im Finanzbereich.⁷²² Die GuV einer spendensammelnden Organisation kann grundsätzlich den Spendern solche Informationen bereitstellen.

⁷¹⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 568; Wöhe (1997), S. 6.

⁷¹⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 568; Eisele (2002), S. 71.

⁷¹⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 568; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 18.

⁷²⁰ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 19.

⁷²¹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁷²² Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, inwieweit eine nach handelsrechtlichen Vorschriften aufgestellte Bilanz und GuV Informationen bereitstellen können, die den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügen.

Um die Anforderung der Vergleichbarkeit zu erfüllen, müssen bei Aufstellung der Bilanzen und der GuVs spendensammelnder Organisationen gleiche Sachverhalte dieselben Konsequenzen in der Rechnungslegung nach sich ziehen.⁷²³ Nur so sind die durch die Bilanzen und GuVs bereitgestellten Informationen verschiedener Organisationen untereinander vergleichbar.

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften wurden für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt. Nicht zuletzt aus diesem Grund ergeben sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Auch das Schrifttum hat sich bislang mit diesen Rechnungslegungsfragen kaum befasst. Als Beispiele können insbesondere die bilanzielle Behandlung von Spenden, von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern genannt werden.⁷²⁴ Dies führt dazu, dass derzeit in der Praxis solche Fragestellungen hinsichtlich der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen vielfach unterschiedlich behandelt werden, sodass die Anforderung der Vergleichbarkeit regelmäßig nicht erfüllt ist.⁷²⁵

Um die Vergleichbarkeit der Bilanzen und GuVs spendensammelnder Organisationen zu erhöhen, werden in den Abschnitten 5.2.2, 5.2.3 und 5.2.4 die bilanzielle Behandlung von Spenden, sonstigen Einnahmearten des ideellen Be-

⁷²³ Zur Anforderung der Vergleichbarkeit vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.4.6.

⁷²⁴ Die Fragestellung, wie Spenden im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden sind, wurde auch im Rahmen der IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21) aufgegriffen (vgl. IDW-Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21), IDW Fachnachrichten 5/10, S. 201–210; vgl. zum IDW RS HFA 21 und zur bilanziellen Behandlung von Spenden auch Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 812–820).

⁷²⁵ Vgl. etwa Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 812; Lehmann (2006), S. 1281.

reichs und Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich untersucht. Im Anschluss beschäftigt sich Abschnitt 5.2.5 mit der Fragestellung, wie Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden sind. Zur Klärung dieser Fragestellungen ist dabei auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB) zurückzugreifen.⁷²⁶

5.2.2 Bilanzielle Behandlung von Spenden

5.2.2.1 Spenden als zivilrechtliche Schenkung

In diesem Abschnitt wird die bilanzielle Behandlung von Spenden im handelsrechtlichen Jahresabschluss betrachtet. Zunächst stellt sich die Frage nach der zivilrechtlichen Einordnung von Spenden. Dabei ist vor allem zu klären, in welchen Fällen Spenden rückzahlungspflichtig sind. Die Beantwortung dieser Frage entscheidet, ob eine Spende bei Zugang als Schuld zu passivieren ist oder nicht.

Im Schrifttum und in der Rechtsprechung werden Spenden entweder als fiduziarische Vermögensübertragung zur Durchführung eines Auftragsvertrages (§§ 662 ff. BGB) oder als Schenkung (§§ 516 ff. BGB) qualifiziert.⁷²⁷ Gemäß § 516 Abs. 1 BGB gilt eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, als Schenkung, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Von der Schenkung grenzt sich die fiduziarische Vermögensübertragung dadurch ab, dass der Empfänger der Zuwendung lediglich als Durchgangsperson auftritt. Er muss die Zuwendung in vollem Umfang einem Dritten weitergeben, sodass für ihn selbst nach übereinstimmender Auffassung der Vertragsteile keine Bereicherung verbleibt.⁷²⁸ Hinsichtlich der Einordnung einer Spende als Schenkung oder als fiduziarische Vermögensübertragung ist die entscheidende Frage also, ob eine spendensammelnde Organisation durch eine Spende bereichert ist.⁷²⁹

⁷²⁶ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 102ff.

⁷²⁷ Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 516, Rn. 100; Schmid (2007), S. 52ff.; Rawert (2002), S. 3151ff.

⁷²⁸ Vgl. Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 525, Rn. 20.

⁷²⁹ So auch Schmid (2007), S. 38.

Grundsätzlich ist eine Spende immer dann als Schenkung anzusehen, wenn sie an eine ausschließlich mildtätige, gemeinnützige oder kirchliche Zwecke verfolgende juristische Person erfolgt, die die Spende satzungsgemäß oder innerhalb ihres gesetzlichen Zwecks verwendet.⁷³⁰ Anders als im Falle einer fiduziarischen Vermögensübertragung werden die Mittel hier gerade nicht für einen der Organisation fremden Zweck eingesetzt, sondern für den eigenen Zweck der Organisation. Dementsprechend ist eine Schenkung auch nicht deswegen zu verneinen, weil die Spende sofort wieder für mildtätige, gemeinnützige oder kirchliche Zwecke verwendet wird und damit keine dauerhafte Vermögensmehrung beim Empfänger vorliegt, denn die juristische Person ist von ihrem Zweck nicht zu trennen und verwendet die Spende damit für sich selbst.⁷³¹ Dies gilt auch dann, wenn die spendensammelnde Organisation die Zuwendung satzungsgemäß im vollen Umfang an Dritte weiterleitet, da ihr auch in diesem Fall zumindest der immaterielle Vorteil der Förderung des Satzungszwecks verbleibt.⁷³²

5.2.2.2 Einordnung von Spendenformen in die zivilrechtlichen Schenkungsformen

Spenden können unterschiedlich ausgestaltet werden. Dies wirft die Frage auf, welchen Schenkungsformen die unterschiedlichen Ausgestaltungen zuzuordnen sind. In dem Fall, dass ein Spender an seine Zuwendung eine Auflage knüpft (z. B. die Verwendung der Spende für den Bau einer Gesundheitsstation in Mogadischu) und er sich mit der spendensammelnden Organisation auf eine einklagbare Verpflichtung der Aufлагenerfüllung einigt, liegt eine Schenkung unter Auflage vor.⁷³³ Dabei wird eine Spende in der Praxis regelmäßig

⁷³⁰ Ähnlich Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 527, Rn. 1; Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 516, Rn. 29; Rawert (2002), S. 3151ff.; BGH v. 10.12.2003, BGHZ 157, 178; a. A. Ley (1982), S. 109.

⁷³¹ Vgl. Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 516, Rn. 29.

⁷³² Vgl. Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 525, Rn. 21. SCHMID begründet die Einordnung einer Spende als Schenkung damit, dass die spendensammelnde Organisation um den ihr endgültig und zur Disposition im Rahmen der satzungsmäßigen Zwecke zugewendeten Betrag bereichert ist. Die spätere Weiterleitung der Spende ist dagegen unerheblich (vgl. hierzu im Detail Schmid (2007), S. 56ff.).

⁷³³ Vgl. analog Weidenkaff, in: Palandt, BGB, 68. Aufl., München 2009, § 525, Rn. 1ff.; Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 525, Rn. 1, 8.

nur dann als Schenkung unter Auflage ausgestaltet, wenn ein hoher Geldwert gespendet wird und der Spender der spendensammelnden Organisation persönlich bekannt ist.

Die Schenkung unter Auflage ist in den §§ 525 bis 527 BGB geregelt. Bei dieser Schenkungsform haben die Schenker bei Nichterfüllung der Auflagenpflicht zunächst den Erfüllungsanspruch.⁷³⁴ Der Spender kann damit die spendensammelnde Organisation bei Nichterfüllung der Auflagenpflicht auf die vereinbarte Verwendung der Spende verklagen. Neben dem Erfüllungsanspruch sind bei Nichterfüllung auch Schadensersatzansprüche nach den §§ 280, 281, 283, 286 BGB möglich. Allerdings wird der Nachweis eines Schadens nur schwer zu erbringen sein.⁷³⁵ Bei Nichterfüllung der Auflagenpflicht kann der Spender zudem gemäß § 527 BGB vom Vertrag zurücktreten und die Herausgabe der Spende fordern, falls er der spendensammelnden Organisation erfolglos eine angemessene Frist zur Aufлагenerfüllung gewährt hat.⁷³⁶ Entsprechendes gilt, wenn die Auflage nicht erfüllt wird, weil die Aufлагenvollziehung für die spendensammelnde Organisation unmöglich ist.⁷³⁷ Im Folgenden wird eine Spende in Form einer Schenkung unter Auflage als Aufлагenspende bezeichnet.

Bei einer Aufлагenspende liegt Unmöglichkeit vor, wenn die spendensammelnde Organisation die Auflage keinesfalls erfüllen kann.⁷³⁸ Dagegen kann von Unmöglichkeit nicht bereits dann gesprochen werden, wenn der Organisation die Aufлагenvollziehung vorübergehend durch bestimmte Ereignisse (z. B. Naturkatastrophen) verwehrt ist. Vielmehr muss feststehen, dass die Aufлагenerfüllung auch zukünftig nicht erfolgen kann.⁷³⁹ Im Ergebnis wird der Fall der Unmöglichkeit in der Praxis allenfalls in Ausnahmefällen anzutreffen sein.

⁷³⁴ Vgl. Herrmann, in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., Köln 2008, § 527, Rn. 1.

⁷³⁵ Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 527, Rn. 1.

⁷³⁶ Zu den Voraussetzungen des Rückforderungsanspruchs vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 527, Rn. 2; Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 527, Rn. 4.

⁷³⁷ Vgl. Herrmann, in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., Köln 2008, § 527, Rn. 1.

⁷³⁸ Vgl. Ernst, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2007, Bd. 2, § 275, Rn. 51.

⁷³⁹ Vgl. Ernst, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2007, Bd. 2, § 275, Rn. 52.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, durch wen die Unmöglichkeit der Aufgabendurchführung festzustellen ist. Letztlich können hierüber nur die bei der spendensammelnden Organisation verantwortlichen Personen (Geschäftsführer, Vorstand etc.) entscheiden. Die Entscheidung sollte schriftlich dokumentiert und begründet werden.⁷⁴⁰ Gemäß dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 242 BGB) haben die verantwortlichen Personen die Spender darüber zu informieren, dass die Erfüllung der Auflage nicht mehr möglich ist.

Spendensammelnde Organisationen rufen vielfach mittels Internet, Mailings, Rundfunk, Fernsehen und Printmedien zu Spenden für bestimmte Zwecke auf (z. B. Spendenaufruf für ein konkretes Projekt oder Land). Sofern der Spender einen Überweisungsvordruck mit diesem Verwendungszweck verwendet, wird in dieser Untersuchung von einer Zweckspende gesprochen. Für diese Spendenform stellt sich die Frage, ob sie als Zweckschenkung oder als Hoffnungsschenkung einzuordnen ist.

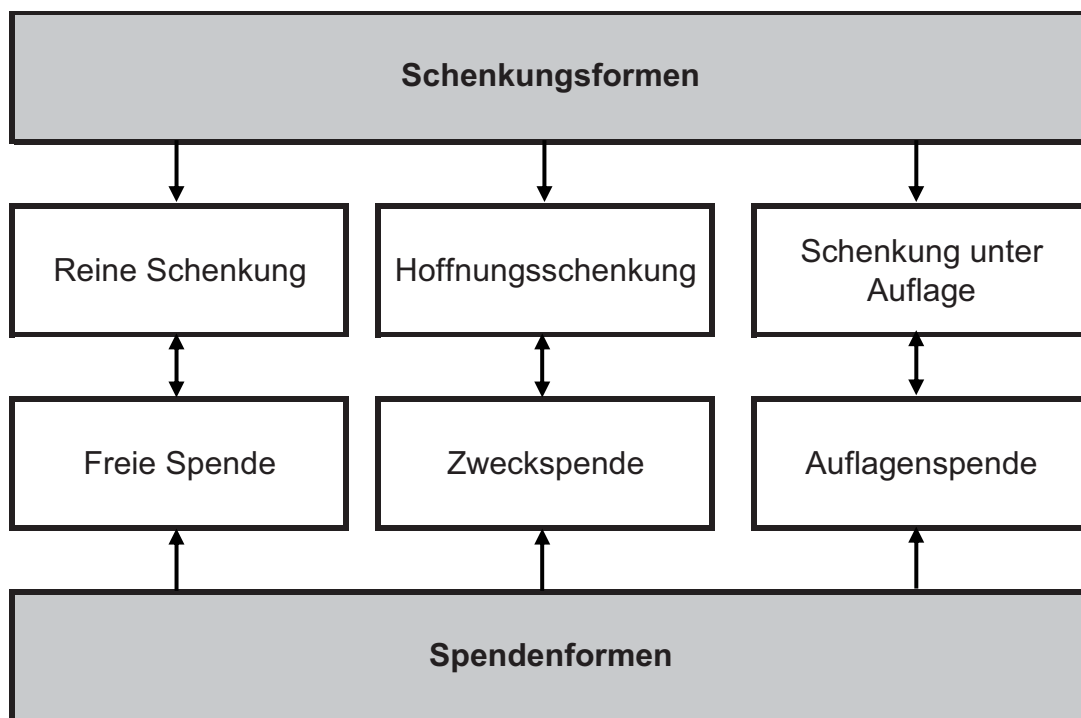


Abbildung 20: Zivilrechtliche Einordnung von Spendenformen

⁷⁴⁰ Vgl. Lehmann (2006), S. 1283.

Bei der Zweckschenkung bezweckt der Schenker, den Beschenkten zu einer Leistung zu bestimmen.⁷⁴¹ Im Unterschied zur Schenkung unter Auflage wird bei der Zweckschenkung jedoch keine vertragliche Einigung über eine ein- klagbare Verpflichtung getroffen, sondern lediglich ein bestimmter Zweck, der mit der Schenkung erreicht werden soll, zur Geschäftsgrundlage gemacht.⁷⁴² Bei einer Zweckschenkung hat der Spender für den Fall, dass die Zweckerrei- chung unmöglich wird, nach überwiegender Rechtsprechung mit Zustimmung der herrschenden Lehre im Schrifttum ein Rückforderungsrecht nach § 812 Abs. 1 Satz 2, 2. Fall BGB.⁷⁴³

Abzugrenzen sind die Schenkung unter Auflage und die Zweckschenkung von der Hoffnungsschenkung. Hier bringt der Schenker mit der Schenkung ledig- lich seinen Wunsch zum Ausdruck, dass der Beschenkte eine bestimmte Handlung vornimmt oder unterlässt. Entsprechendes gilt, wenn die Schenkung mit einem Rat oder einer Empfehlung verbunden wird oder der Schenker nur den Beweggrund für die Schenkung dem Beschenkten angibt.⁷⁴⁴ Bei Nichtbe- achtung des Wunsches, des Rates, der Empfehlung oder des Beweggrundes werden keine Rechtsfolgen ausgelöst.⁷⁴⁵

Somit ist die für die Einordnung der Zweckspende entscheidende Frage, ob der Spender tatsächlich den Zweck zur Geschäftsgrundlage gemacht hat oder ob er der spendensammelnden Organisation mit dem Verwendungszweck auf dem Überweisungsträger lediglich den Beweggrund für seine Spende angibt. Spendensammelnde Organisationen versuchen mittels Spendenaufrufen u. a. auf die Notwendigkeit von Spenden für bestimmte Ereignisse (z. B. Naturka- tastrophen) aufmerksam zu machen. Erst mit diesen Informationen werden

⁷⁴¹ Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 525, Rn. 8.

⁷⁴² Vgl. Herrmann, in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., Köln 2008, § 516, Rn. 17; Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 525, Rn. 16; Westermann (1991), S. 514.

⁷⁴³ Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 525, Rn. 8; Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 525, Rn. 33; Ley (1982), S. 116.

⁷⁴⁴ Vgl. Weidenkaff, in: Palandt, BGB, 68. Aufl., München 2009, § 525, Rn. 6f.; Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 525, Rn. 8; Wimmer-Leonhardt, in: Staudinger, Kommentar zum BGB, Neubearbeitung 2005, Berlin 2005, § 525, Rn. 18.

⁷⁴⁵ Vgl. Koch, in: Münchener Kommentar zum BGB, 5. Aufl., München 2008, Bd. 3, § 525, Rn. 8.

Individuen vielfach dazu bewegt, für den angegebenen Zweck zu spenden. Bei solchen Spendenaufrufen ist die Zweckbestimmung grundsätzlich nicht die bestimmte Vorstellung des Spenders, sondern vielmehr das auslösende Ereignis für die Spende. Somit ist der Verwendungszweck auf dem Überweisungsträger i. d. R. eher den Beweggründen des Spenders zuzuordnen.

In dem Fall, dass ein Spender Geld ohne Nennung eines Verwendungszwecks überweist, wird in dieser Untersuchung von einer freien Spende gesprochen. Im Schrifttum wird teilweise die Auffassung vertreten, dass eine solche Spende als Schenkung unter Auflage einzuordnen ist.⁷⁴⁶ Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Zwar erwarten Spender von der begünstigten Organisation, dass sie eine solche Spende für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet. Da sich dieses aber bereits aus dem Gemeinnützigkeitsrecht⁷⁴⁷ ergibt, liegt hier keine zusätzliche Nebenabrede mit der Organisation und somit keine Schenkung unter Auflage vor.⁷⁴⁸ Im Ergebnis ist eine freie Spende als reine Schenkung einzuordnen.⁷⁴⁹

Im Folgenden wird zunächst die bilanzielle Behandlung von freien Spenden und Zweckspenden betrachtet. Aus Vereinfachungsgründen werden dabei freie Spenden und Zweckspenden dem Begriff „Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung“ subsumiert, da bei diesen Spendenformen kein Rückforderungsrecht des Spenders entstehen kann. Im Anschluss wird untersucht, wie Auflagenspenden im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden sind.

⁷⁴⁶ Vgl. etwa von Hippel (2007), S. 197ff.

⁷⁴⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.4.

⁷⁴⁸ Vgl. Herrmann, in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, 12. Aufl., Köln 2009, § 525, Rn. 2. Die Auflage im Rahmen einer Schenkung unter Auflage ist eine Leistung des Beschenkten. Danach bedeutet Leistung mindestens, dass der Beschenkte zu mehr verpflichtet wird als zu dem, was sich für ihn ohnehin kraft Gesetzes aus der Zuwendung des Schenkungsgegenstands ergibt.

⁷⁴⁹ Gleiche Auffassung Lehmann (2006), S. 1282.

5.2.2.3 Bilanzielle Behandlung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung

Soweit eine spendensammelnde Organisation eine Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung vereinnahmt, führt dies aufseiten der Organisation zu einem Vermögenszuwachs. Somit ist bei der Organisation zu einem noch zu bestimmenden Zeitpunkt ein Ertrag zu realisieren.⁷⁵⁰ Dies wirft die Frage auf, ob und unter welchen Voraussetzungen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bereits im Zeitpunkt ihres Zugangs als Erträge erfasst werden dürfen oder nach welchen Grundsätzen sie möglicherweise auf zukünftige Abrechnungsperioden zu verteilen sind.

Grundsätzlich werden Erträge bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen nach dem Realisationsprinzip dann in der GuV erfasst, wenn die zugrunde liegenden Vermögensgegenstände den Sprung zum Absatzmarkt geschafft haben.⁷⁵¹ Der Überschuss einer Abrechnungsperiode kann dann in einem zweiten Schritt nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach ermittelt werden, indem den Erträgen die Aufwendungen gegenübergestellt werden, die notwendig waren, um die Erträge der entsprechenden Abrechnungsperiode zu erzielen.⁷⁵² Diesem Vorgehen liegt die Annahme zugrunde, dass zwischen den Erträgen und den Aufwendungen eine Mittel-Zweck-Beziehung besteht.⁷⁵³

Dagegen ist die Mittel-Zweck-Beziehung bei spendensammelnden Organisationen im ideellen Bereich umgekehrt.⁷⁵⁴ Hier werden satzungsmäßige Aufwendungen primär nicht verursacht, um Spenden zu vereinnahmen, sondern weil Spenden zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Somit dienen die Spenden als Mittel dem Zweck der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke.⁷⁵⁵ Entsprechend dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache

⁷⁵⁰ Vgl. analog Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247, Rn. 653; Wöhe (1997), S. 6; Ewertowski (1984) S. 1019.

⁷⁵¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 129ff.

⁷⁵² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 132ff.

⁷⁵³ Vgl. Baetge/Ziesemer, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Berlin/Bonn 2002, § 252 HGB, Rn. 187.

⁷⁵⁴ Zum ideellen Bereich vgl. ausführlich Abschnitt 2.4.2.

⁷⁵⁵ Zudem werden im ideellen Bereich neben satzungsmäßigen Aufwendungen i. d. R. Werbe- und Verwaltungsaufwendungen verursacht (vgl. hierzu Abschnitt 2.4.2). Da diese

und der Zeit nach sind somit den satzungsmäßigen Aufwendungen diejenigen Spenden gegenüberzustellen, die erforderlich sind, um diese Aufwendungen zu decken. Die Aufwendungen sind dabei in derjenigen Abrechnungsperiode zu erfassen, in der sie wirtschaftlich verursacht sind.⁷⁵⁶

Insofern stehen bei spendensammelnden Organisationen nicht die Erträge, sondern die satzungsmäßigen Aufwendungen, die durch die Spenden ermöglicht werden, im Mittelpunkt der Betrachtung. Im Ergebnis sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung nicht im Zeitpunkt ihres Zugangs, sondern erst, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, erfolgswirksam zu erfassen. Um diesen Sachverhalt im Jahresabschluss sachgerecht abbilden zu können, sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt des Zugangs zunächst in einen Passivposten einzustellen und erst dann in der GuV auszuweisen, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.⁷⁵⁷

Des Weiteren steht entgegen dem Zweck von erwerbswirtschaftlichen Unternehmen bei spendensammelnden Organisationen nicht die Gewinnmaximierung, sondern die Erreichung der satzungsmäßigen Zwecke im Vordergrund.⁷⁵⁸ Da die Organisationen aufgrund ihrer steuerlichen Gemeinnützigkeit über die Totalperiode keinen Überschuss erzielen dürfen,⁷⁵⁹ sollte sich dies auch in der GuV widerspiegeln, sodass die Prinzipien zur Aufwands- und Ertragsrealisation anzupassen sind. Ein ausgewiesener Jahresüberschuss würde den Spendern lediglich zeigen, welche Spenden in der aktuellen Abrechnungsperiode vereinnahmt und noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendet wurden.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der satzungsmäßigen Tätigkeit anfallen, gelten nachfolgende Ausführungen gleichfalls. In diesem Abschnitt wird aus Vereinfachungsgründen nur der Begriff „satzungsmäßige Aufwendungen“ verwendet.

⁷⁵⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 238.

⁷⁵⁷ Zum gleichen Ergebnis kommt der HFA des IDW (vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 205, Rn. 18).

⁷⁵⁸ Zu den Zielen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.3.

⁷⁵⁹ Eine Voraussetzung für die Annahme der Selbstlosigkeit bildet nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO der Grundsatz der Vermögensbindung. Sollte die Organisation aufgelöst oder aufgehoben werden oder ihr bisheriger steuerbegünstigter Zweck wegfallen, müssen die bislang noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendeten Spenden anderen steuerbegünstigten Zwecken zugeführt werden. Diese Regelung soll verhindern, dass Vermögen, das sich aufgrund der Steuervergünstigung gebildet hat, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird (vgl. hierzu auch Abschnitt 2.4.2).

Werden Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung, wie bislang üblich, im Zeitpunkt ihres Zugangs erfolgswirksam erfasst, so kann dies in den Fällen zu Verzerrungen des Periodenergebnisses führen,⁷⁶⁰ in denen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung in der Zugangsperiode nicht vollständig für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, wodurch grundsätzlich in dieser Periode ein Jahresüberschuss ausgewiesen wird. Falls die nicht verwendeten Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung in einer der folgenden Abrechnungsperioden für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, würde die spendensammelnde Organisation grundsätzlich einen Jahresfehlbetrag ausweisen, der im Rahmen der Ergebnisverwendung ausgeglichen werden müsste.

Diese Volatilität des Jahresergebnisses wird durch die Einstellung der Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung in einen Passivposten vermieden, da in einer Abrechnungsperiode nur der Teil der Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung erfolgswirksam erfasst wird, der in dieser Periode für satzungsmäßige Zwecke verwendet worden ist. Somit kann die Organisation bei Anwendung dieses Konzepts keinen Jahresüberschuss aus der Vereinnahmung und Verwendung von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung erzielen.⁷⁶¹ Als nachteilig ist bei Anwendung dieses Konzepts anzusehen, dass in der GuV der tatsächliche Spendenzugang einer Abrechnungsperiode nicht ausgewiesen wird.⁷⁶² Vor dem Hintergrund des Informationsbedürfnisses der Spender sollte diese Information im Anhang gegeben werden.⁷⁶³

Soweit Vermögensgegenstände aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanziert werden, ist der Passivposten korrespondierend zu dem Verbrauch der Vermögensgegenstände aufzulösen. Im Fall von aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanzierten Vermögensgegenständen, die planmäßig abgeschrieben werden (z.B. Gebäude sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung), entsteht ein Ertrag vor allem im Zusammenhang mit der Vornahme planmäßiger Abschreibungen, jedoch auch im Zusammenhang mit

⁷⁶⁰ Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 205, Rn. 18 und auch analog Tjaden (1985), S. 36.

⁷⁶¹ Zu den Auswirkungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, eines Zweckbetriebs oder einer Vermögensverwaltung vgl. Abschnitt 5.2.3.

⁷⁶² So auch Lehmann (2007), S. 642.

⁷⁶³ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen und bei Abgang der Vermögensgegenstände. Bei aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung finanzierten Vermögensgegenständen, die nicht planmäßig abgeschrieben werden (z.B. Grund und Boden), entsteht ein Ertrag erst im Zusammenhang mit der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen und ansonsten frühestens bei Abgang der Vermögensgegenstände.⁷⁶⁴

Das Konzept, dass Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der Erfolgsrechnung in einen Passivposten einzustellen sind und erst bei Verwendung für satzungsmäßige Zwecke erfolgswirksam erfasst werden, wirft die Frage auf, ob es sich bei dem Passivposten um Eigenkapital, um eine Schuld, um einen Rechnungsabgrenzungsposten oder um einen Sonderposten eigener Art handelt.

Unter dem Eigenkapital sind der Gesellschaft von den Gesellschaftern oder Dritten zugeführte Mittel zu verstehen, die eine bestimmte Haftungsqualität aufweisen. Dies ist der Fall, wenn die Mittel im Insolvenz- oder Liquidationsfall nachrangig zurückgezahlt werden, in voller Höhe am Verlust teilnehmen, grundsätzlich der Organisation dauerhaft zur Verfügung stehen und lediglich erfolgsabhängig vergütet werden.⁷⁶⁵ Dabei müssen alle Kriterien kumulativ erfüllt sein. Da Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung mit dem Ziel der zeitnahen Verwendung für satzungsmäßige Zwecke gegeben werden, ist jedoch bereits das Kriterium der Langfristigkeit nicht erfüllt. Somit sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung nicht dem Eigenkapital zuzuordnen.

Für den Ansatz von Schulden ist der sog. Passivierungsgrundsatz zu konkretisieren, da eine Legaldefinition für den Begriff Schuld nicht existiert. Der Passivierungsgrundsatz legt die Kriterien fest, nach denen über das Vorliegen einer Schuld zu entscheiden ist.⁷⁶⁶ Danach liegt eine Schuld dann vor, wenn zum Bilanzstichtag eine Verpflichtung der bilanzierenden Organisation vorliegt, mit

⁷⁶⁴ Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 204, Rn. 18.

⁷⁶⁵ Vgl. Singhof, in: HDJ, Köln 2007, Abt. III/2, Rn. 7; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 246 HGB, Rn. 79–85.

⁷⁶⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 168f. Mit dem Passivierungsgrundsatz wird die abstrakte Passivierungsfähigkeit nach den GoB ermittelt. Dagegen wird unter konkreter Passivierungsfähigkeit die rechtliche Voraussetzung für eine Passivierung nach den konkreten (Einzel-)Vorschriften des HGB verstanden, die u. U. von denen des Passivierungsgrundsatzes abweichen können.

der Verpflichtung eine wirtschaftliche Belastung für die Organisation verbunden ist und die wirtschaftliche Belastung quantifizierbar ist.⁷⁶⁷ Die Bilanzierung einer Schuld als Verbindlichkeit oder als Rückstellung ist abhängig davon, ob die Verpflichtung sicher oder unsicher ist und/oder ob die aus der Verpflichtung resultierende wirtschaftliche Belastung exakt oder lediglich in einer Bandbreite quantifizierbar ist. Sind sowohl das Bestehen als auch die Höhe der Verpflichtung sicher, liegt eine Verbindlichkeit vor. Sind indes das Bestehen und/oder die Höhe der Verpflichtung unsicher, ist die Verpflichtung als Rückstellung zu passivieren.⁷⁶⁸ Vor diesem Hintergrund scheidet eine Passivierung einer Spende ohne Rückzahlungsverpflichtung als Verbindlichkeit oder Rückstellung aus, da das Kriterium der Verpflichtung mangels Rückzahlungsverpflichtung nicht erfüllt ist.

Werden in einer Abrechnungsperiode vereinnahmte Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bis zum Bilanzstichtag nicht erfolgswirksam erfasst, begründen sie eine Einnahme, die in späteren Perioden zu einem Ertrag führt. Somit könnte eine Passivierung als Rechnungsabgrenzungsposten möglich sein. Allerdings muss zur Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens der Zeitraum, auf den sich die Einnahme bezieht, kalendermäßig im Voraus festgelegt oder zumindest (statistisch) berechenbar sein.⁷⁶⁹

Der Passivposten kann zum einen Spenden enthalten, die noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendet wurden. Auch wenn diese gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO grundsätzlich in der auf ihre Zuwendung folgenden Abrechnungsperiode für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden müssen⁷⁷⁰, kann der Zeitraum der Verwendung i. d. R. nicht bereits aus dem Sachverhalt, d. h. aus dem Zugang der Spende, abgeleitet werden. Somit ist die Bildung eines Rechnungsabgrenzungspostens in diesem Fall nicht möglich. Neben den noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendeten Spenden kann der Passivposten zum anderen Spenden enthalten, von denen Vermögensgegenstände des

⁷⁶⁷ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 168f. Mit Unterschieden im Detail vgl. auch ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 246 HGB, Rn. 103; Hüttemann (1970), S. 8.

⁷⁶⁸ Vgl. Baetge/Ziesemer, in: Baetge/Kirsch/Thiele (Hrsg.), Bilanzrecht, Berlin/Bonn 2002, § 252 HGB, Rn. 187.

⁷⁶⁹ Vgl. Crezelius (1998), S. 637f.; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 250 HGB, Rn. 115; Kupsch (1984), S. 374.

⁷⁷⁰ Zu den Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung vgl. im Detail Abschnitt 2.4.2.

Anlagevermögens finanziert wurden. Da der Passivposten korrespondierend zu den Abschreibungen auf die Vermögensgegenstände aufzulösen ist, wird hier das Kriterium des berechenbaren Zeitraums erfüllt. Somit könnte für Spenden, von denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens erworben wurden, ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden. Da jedoch eine Abgrenzung der Mittel in einem Rechnungsabgrenzungsposten und einem Sonderposten aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit nicht sinnvoll erscheint, sollten alle Spenden zunächst in einen Sonderposten eingestellt werden.⁷⁷¹ Der Sonderposten kann dabei als „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ bezeichnet werden.

Vor dem Hintergrund einer klaren Rechenschaft über die zugegangenen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung empfiehlt es sich, den Passivposten „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ zu untergliedern in die Unterposten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ und „Längerfristig gebundene Spenden“. Der Unterposten „Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden“ enthält die zugegangenen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung, die bis zum Abschlussstichtag weder aufwandswirksam verbraucht noch zur Finanzierung des Erwerbs von Vermögensgegenständen verwendet wurden. Aus diesem Unterposten können Spender ableiten, wieviele Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung zum Bilanzstichtag nach zur zukünftigen Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke zur Verfügung stehen. Der Unterposten „Längerfristig gebundene Spenden“ enthält Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung, die zum Erwerb von Vermögensgegenständen verwendet wurden, soweit diese zum Abschlussstichtag noch nicht verbraucht oder abgeschrieben worden sind. Im Anhang sollte die Entwicklung des Passivpostens „Noch nicht verbrauchte Spendenmittel“ und seiner beiden Unterposten erläutert werden.⁷⁷²

⁷⁷¹ Zum Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit vgl. Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 243, Rz. 51ff.

⁷⁷² Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 205, Rn. 19.

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Ergebnisse dieses Abschnitts:

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation A stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Bilanz zum 31.12.00			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	50.000	I. Vereinskapi- tal	50.000
	50.000		50.000

In der Abrechnungsperiode 01 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation A am 15. März Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H. v. 200.000 € und am 15. Mai Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H. v. 300.000 €. Am 15. Juni 01 werden für 300.000 € Nahrungsmittel gekauft und in dem Land X verteilt.

Zudem wird am 01. Januar 01 Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft (Anschaffungskosten: 100.000 €), die linear über fünf Jahre abgeschrieben wird. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung dient dabei ausschließlich der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke. Zudem fallen in der Abrechnungsperiode 01 je 30.000 € Aufwendungen in den Bereichen Verwaltung und Werbung an. Aus diesen Sachverhalten ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens¹ für die Abrechnungsperiode 01 die Buchungssätze (1) bis (12):

Guthaben bei Kreditinstituten	200.000 €	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	200.000 € (1)
Guthaben bei Kreditinstituten	300.000 €	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	300.000 € (2)

Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln)	300.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	300.000 €	(3)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	300.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	300.000 €	(4)
Betriebs- und Geschäftsausstattung	100.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	100.000 €	(5)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	100.000 €	Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	100.000 €	(6)
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Abschreibungen)	20.000 €	Betriebs- und Geschäftsausstattung	20.000 €	(7)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Längerfristig gebundene Spenden)	20.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	20.000 €	(8)
Verwaltungsaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 €	(9)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	30.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	30.000 €	(10)
Werbeaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 €	(11)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	30.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	30.000 €	(12)

Zum 31. Dezember 01 ergibt sich folgende Bilanz sowie GuV:

Bilanz zum 31.12.01					
Aktiva		Euro	Passiva		Euro
A. Anlagevermögen			A. Eigenkapital		
	I. Sachanlagen			I. Vereinskaptal	50.000
	Betriebs- und Geschäftsausstattung	80.000			
B. Umlaufvermögen			B. Noch nicht ver- brauchte Spendenmittel		
	I. Guthaben bei Kreditinstituten	90.000		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	40.000
				II. Längerfristig gebundene Spenden	80.000
		170.000			170.000

GuV vom 01.01.01 bis zum 31.12.01		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	380.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-320.000
3	Verwaltungsaufwendungen	-30.000
4	Werbeaufwendungen	-30.000
5	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

In der GuV wird zum 31.12.01 ein Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag von 0 ausgewiesen, da die in der Abrechnungsperiode 01 zugegangenen Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung erst dann erfolgswirksam erfasst werden, wenn sie für satzungsmäßige Zwecke bzw. in den Bereichen Verwaltung und Werbung verwendet werden.

5.2.2.4 Bilanzielle Behandlung von Auflagenspenden

Neben Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung kann eine spendensammelnde Organisation Auflagenspenden erhalten.⁷⁷³ Analog zu Abschnitt 5.2.2.3 ist eine Auflagenspende im Zeitpunkt ihres Zugangs in einen Passivposten einzustellen und erst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn die Spende für die auferlegte satzungsmäßige Leistung verwendet wird.⁷⁷⁴ Somit stellt sich auch hier die Frage, ob eine Auflagenspende im Zeitpunkt ihres Zugangs unter dem Eigenkapital, den Schulden, dem Rechnungsabgrenzungsposten oder einem Sonderposten zu passivieren ist.

Bei einer Auflagenspende wird regelmäßig zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Spender geregelt, in welchem Zeitraum die Erbringung der auferlegten satzungsmäßigen Leistungen erfolgen muss. Dabei wird der Zeitraum zwischen Zugang und Verwendung der Auflagenspende i. d. R. kurz sein, da Spender mit ihrer Spende zeitnah helfen wollen. Aufgrund der fehlenden Langfristigkeit stellt eine bedingt rückzahlungspflichtige Spende somit kein Eigenkapital dar.⁷⁷⁵

In dieser Untersuchung wird eine Auflagenspende als Schenkung unter Auflage eingeordnet.⁷⁷⁶ In dem Fall, dass eine solche Spende am Bilanzstichtag noch nicht entsprechend der Auflage verwendet werden konnte, besteht zu diesem Zeitpunkt bei der spendensammelnden Organisation entweder eine Verpflichtung zur Verwendung der Spende für die auferlegte satzungsmäßige Leistung, die der Spender auf dem Klageweg einfordern kann, oder eine Verpflichtung zur Rückzahlung der Spende, sofern eine vom Spender gesetzte Frist zur Auflagenerfüllung erfolglos abgelaufen oder der Fall der Unmöglichkeit der Auflagenerfüllung vorliegt.⁷⁷⁷ Somit ist das Kriterium der Verpflichtung stets erfüllt. Zudem liegt das Kriterium der wirtschaftlichen Belastung vor, da bei Erfüllung der Auflage oder bei Rückzahlung sich bei der spendensam-

⁷⁷³ Vgl. hierzu Abschnitt 5.2.2.2.

⁷⁷⁴ Zum gleichen Ergebnis kommt auch das IDW (vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 205, Rn. 22).

⁷⁷⁵ Zur Definition des Begriffs „Eigenkapital“ vgl. Singhof, in: HDJ, Köln 2007, Abt. III/2, Rn. 7; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 246 HGB, Rn. 79–85.

⁷⁷⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 5.2.2.2.

⁷⁷⁷ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.2.2.2.

melnden Organisation eine Bruttovermögensminderung ergibt. Des Weiteren steht die Verpflichtung in der Höhe eindeutig punktuell fest. So muss die Spende entweder in Höhe ihres Zugangsbetrags für die auferlegte satzungsmäßige Leistung verwendet oder an den Spender zurückgezahlt werden. Da alle Kriterien des Passivierungsgrundsatzes erfüllt sind, wird eine Auflagenspende im Zugangszeitpunkt nicht in den Sonderposten eingestellt, sondern mit ihrem Erfüllungsbetrag als Verbindlichkeit passiviert.⁷⁷⁸

Beispiel 2 verdeutlicht die Abbildung einer Auflagenspende im handelsrechtlichen Jahresabschluss:

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation B¹ stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Bilanz zum 31.12.00			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	50.000	I. Vereinskapi- tal	50.000
	50.000		50.000

In der Abrechnungsperiode 01 erhält die spendensammelnde Organisation B eine Auflagenspende in i. H. v. 100.000 €. Die Auflage umfasst die Verwendung der Spende für das Projekt X. Dieses Projekt wird in der Abrechnungsperiode 01 nur geplant, mit einer Umsetzung ist erst in den Perioden 02 und 03 zu rechnen. Aus diesem Sachverhalt ergibt sich für die Abrechnungsperiode 01 der Buchungssatz (13):

Guthaben bei Kreditinstituten	100.000 €	Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	100.000 € (13)
-------------------------------	-----------	---------------------------------------	----------------

⁷⁷⁸ Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 205, Rn. 22. Erfüllungsbetrag ist der Betrag, den die spendensammelnde Organisation zur Erfüllung der Verpflichtung aufbringen muss (vgl. analog Hoyos/Ring, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 253 HGB, Rn. 51).

Zum 31. Dezember 01 ergibt sich folgende Bilanz:

Bilanz zum 31.12.01			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	150.000	I. Vereinskaptal	50.000
		B. Verbindlichkeiten	
		Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	100.000
	150.000		150.000

Die GuV wird in der Abrechnungsperiode 01 nicht berührt.

In der Abrechnungsperiode 02 werden 50.000 € zur Realisierung des Projekts X verwendet. Hieraus ergeben sich bei Anwendung des Umsatzkostenverfahrens¹ für die Abrechnungsperiode 02 die Buchungssätze (14) bis (15):

Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden	50.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	50.000 € (14)
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	50.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 € (15)

Zum 31. Dezember 02 ergeben sich damit folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.02					
Aktiva		Euro	Passiva		Euro
A. Umlaufvermögen			A. Eigenkapital		
	I. Guthaben bei Kreditinstituten	100.000		I. Vereinskaptal	50.000
			B. Verbindlichkeiten		
			Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden		50.000
		100.000			100.000

GuV vom 01.01.02 bis zum 31.12.02		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	50.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-50.000
3	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

Da 50.000 € der Auflagenspende noch nicht für das Projekt X verwendet worden sind, besteht zum Ende der Abrechnungsperiode 02 weiterhin eine Verbindlichkeit aus Auflagenspenden i. H. v. 50.000 €.

5.2.2.5 Umstellung von der Erfolgswirksamkeit von Spenden im Zugangszeitpunkt auf die Erfolgswirksamkeit von Spenden im Verwendungszeitpunkt

In der Praxis werden Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung bislang grundsätzlich im Zeitpunkt ihres Zugangs erfolgswirksam erfasst. Sofern nicht alle Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung in der Zugangsperiode für satzungsmäßige Zwecke verwendet worden sind, werden die nicht verwendeten Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung am Ende der Abrechnungsperiode in eine Rücklage eingestellt und in der Bilanz ausgewiesen.

Handelsrechtlich stellen Rücklagen Eigenkapital dar.⁷⁷⁹ Vor dem Hintergrund der Eigenkapitaldefinition ist die Einstellung der in der Zugangsperiode nicht verwendeten Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung in eine Rücklage als kritisch anzusehen, da diese regelmäßig in der nächsten Abrechnungsperiode für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden sind und somit der spendensammelnden Organisation nicht dauerhaft zur Verfügung stehen.⁷⁸⁰

Nach dem in dieser Untersuchung dargestellten Konzept zur Erfolgswirksamkeit von Spenden sind am Ende einer Abrechnungsperiode alle noch nicht für satzungsmäßige Zwecke verwendeten Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Sonderposten auszuweisen.⁷⁸¹ Somit stellt sich die Frage, wie bei der Umstellung auf dieses Konzept in der Bilanz ausgewiesene Rücklagen zu behandeln sind.

Grundsätzlich sind Rücklagen im Rahmen der Ergebnisverwendung aufzulösen. Im Fall der spendensammelnden Organisation würde dies jedoch dazu führen, dass in Höhe der Rücklage keine Mittel aus dem Sonderposten entnommen werden und das Ergebnis des ideellen Bereichs und das Jahresergebnis insgesamt einen Fehlbetrag aufweisen, der dann im Rahmen der Ergebnisverwendung durch die Auflösung der Rücklage ausgeglichen werden müsste. Da diese Vorgehensweise das tatsächliche Bild der Ertragslage ver-

⁷⁷⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 485ff.

⁷⁸⁰ Zur Definition des Begriffs „Eigenkapital“ vgl. Singhof, in: HDJ, Köln 2007, Abt. III/2, Rn. 7; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 246 HGB, Rn. 79–85.

⁷⁸¹ Vgl. hierzu Abschnitt 5.2.2.3.

zerren würde, sollte eine (einmalige) erfolgsneutrale Umbuchung der Rücklagen in den Sonderposten erfolgen. Die Umbuchung sollte im Anhang in Anlehnung an § 284 Abs. 2 Nr. 3 HGB erläutert werden.

Falls eine spendensammelnde Organisation eine Auflagenspende im Zeitpunkt ihres Zugangs erfolgswirksam erfasst und in die Rücklagen eingestellt hat, ist im Rahmen der Umstellung in Höhe der Auflagenspende eine erfolgsneutrale Umbuchung der Rücklagen in die Verbindlichkeiten vorzunehmen.

5.2.3 Bilanzielle Behandlung von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich

Neben Spenden vereinnahmen spendensammelnde Organisationen im ideellen Bereich z. B. Zuwendungen der öffentlichen Hand, Mitgliedsbeiträge oder Bußgelder.⁷⁸² Wie bei Spenden stellt sich für die sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs die Frage, zu welchem Zeitpunkt diese erfolgswirksam zu erfassen sind.

Alle Einnahmen des ideellen Bereichs dienen als Mittel dem Zweck der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke. Somit ist auch für die sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs das in Abschnitt 5.2.2.3 dargestellte Konzept für die Erfolgswirksamkeit von Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung anzuwenden. In diesem Fall werden alle Einnahmen des ideellen Bereichs, sofern keine Rückzahlungsverpflichtung vorliegt, zunächst in den Sonderposten eingestellt und erst bei Verwendung für die satzungsmäßigen Zwecke erfolgswirksam erfasst. Eine Aufteilung auf mehrere Sonderposten erscheint aufgrund der gleichen Verwendungsbindung aller eingestellten Mittel sowie aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit nicht sinnvoll. Der Sonderposten sollte jedoch im Anhang in die einzelnen Einnahmearten aufgegliedert werden.

⁷⁸² Zu den Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.7.

Auch an die sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs kann hinsichtlich ihrer satzungsmäßigen Verwendung eine Auflage geknüpft werden.⁷⁸³ Beispielsweise knüpft die öffentliche Hand an eine Zuwendung vielfach die Auflage, diese für ein konkretes Projekt zu verwenden.⁷⁸⁴ Eine Verpflichtung zur Rückzahlung der Zuwendung unter Auflage besteht dann, wenn die Verwendung der Zuwendung unter Auflage für das konkrete Projekt unmöglich wird.

Falls einer spendensammelnden Organisation eine Zuwendung unter Auflage in einer Abrechnungsperiode zugegangen ist, diese jedoch zum Bilanzstichtag noch nicht für das konkrete Projekt verwendet werden konnte, besteht entweder eine Verpflichtung zur Verwendung der Zuwendung unter Auflage für das konkrete Projekt oder eine Verpflichtung zur Rückzahlung der Zuwendung unter Auflage. In diesem Fall ist die Zuwendung unter Auflage in eine Verbindlichkeit einzustellen. Die Verbindlichkeit ist erst dann erfolgswirksam aufzulösen, wenn die Zuwendung unter Auflage für das konkrete Projekt verwendet wird.⁷⁸⁵

Neben Einnahmen aus dem ideellen Bereich erzielen viele Organisationen Einnahmen durch Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs sowie aus der Anlage von Vermögen.⁷⁸⁶ In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Kriterien zur Erfolgswirksamkeit für diese Bereiche gelten. Da im wirtschaftlichen Bereich und im Finanzbereich (im Gegensatz zum ideellen Bereich) grundsätzlich Überschüsse erzielt werden sollen, um diese zusätzlich zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke verwenden zu können, sind hier nach dem Grundsatz der Abgrenzung der Sache und der Zeit nach die Aufwendungen den Erträgen zuzuordnen, zu deren Realisation sie notwendig waren. Somit können im wirtschaftlichen Bereich und im Finanzbereich in der GuV Überschüsse entstehen.

Sofern in einer Abrechnungsperiode Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder dem Finanzbereich nicht vollständig für satzungsmäßige

⁷⁸³ Vgl. hierzu analog Abschnitt 2.7.1.

⁷⁸⁴ Vgl. zur Projektförderung Abschnitt 2.7.1.

⁷⁸⁵ Vgl. hierzu auch analog Abschnitt 5.2.2.4. Zum gleichen Ergebnis kommt die IDW Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, WPg 1984, S. 612–615.

⁷⁸⁶ Hierzu vgl. im Detail Abschnitt 2.7.1.

Zwecke verwendet werden konnten, stellt sich die Frage, wie die verbleibenden Überschüsse im Rahmen der Ergebnisverwendung zu behandeln sind.⁷⁸⁷ Auch ein verbleibender Überschuss aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder Finanzbereich ist grundsätzlich in der folgenden Abrechnungsperiode für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden.⁷⁸⁸ Somit ist eine Einstellung von verbleibenden Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder Finanzbereich in eine Rücklage als kritisch anzusehen, da diese der spendensammelnden Organisation nicht dauerhaft zur Verfügung stehen.⁷⁸⁹

Da der Sonderposten bereits Einnahmen des ideellen Bereichs enthält, die in zukünftigen Abrechnungsperioden für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden bzw. mit denen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens finanziert worden sind, erscheint eine Einstellung der verbleibenden Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und/oder Finanzbereich in den Sonderposten sachgerecht.⁷⁹⁰ Somit können Spender aus dem Sonderposten ableiten, wieviele Mittel insgesamt zum Bilanzstichtag noch zur zukünftigen Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke zur freien Verfügung stehen.

⁷⁸⁷ In der Praxis werden bisher auch die sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs im Zeitpunkt ihres Zugangs regelmäßig erfolgswirksam erfasst. Sofern nicht alle dieser Einnahmen in der Abrechnungsperiode ihres Zugangs für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet worden sind, werden die nicht verwendeten Einnahmen grundsätzlich im Rahmen der Ergebnisverwendung in eine Rücklage eingestellt. Gleiches gilt für nicht verwendet Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich. Hinsichtlich der Umstellung auf das in dieser Untersuchung dargestellte Konzept gelten für die sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie für die Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich die Ausführungen des Abschnitts 5.2.2.5 sinngemäß. Sofern die Rücklagen jedoch nicht in die einzelnen Einnahmearten unterteilt werden können, ist eine erfolgsneutrale Umbuchung nicht möglich. In diesen Fällen ist die Rücklage in der Abrechnungsperiode der Umstellung im Rahmen der Ergebnisverwendung aufzulösen.

⁷⁸⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.4.2.2.

⁷⁸⁹ Zur Definition des Eigenkapitals vgl. Singhof, in: HDJ, Köln 2007, Abt. III/2, Rn. 7; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 246 HGB, Rn. 79–85.

⁷⁹⁰ Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.2.2.3.

5.2.4 Reihenfolge der Verwendung der unterschiedlichen Einnahmearten zur Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs

Die GuV einer spendensammelnden Organisation sollte in die Bereiche „ideeller Bereich“, „wirtschaftlicher Bereich“ und „Finanzbereich“ gegliedert werden.⁷⁹¹ Im „ideellen Bereich“ kann, bei Anwendung des in dieser Untersuchung dargestellten Konzepts zur Erfolgswirksamkeit von Spenden und sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs, kein Überschuss entstehen.

Falls eine spendensammelnde Organisation in einer Abrechnungsperiode Überschüsse im wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich erzielt, ergeben sich in der GuV spendensammelnder Organisationen hinsichtlich der Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs derselben Abrechnungsperiode grundsätzlich zwei Alternativen:

Bei der ersten Alternative verwendet die spendensammelnde Organisation in der GuV zunächst die Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder Finanzbereichs der betrachteten Abrechnungsperiode zur Deckung der Aufwendungen des ideellen Bereichs. Ein ggf. verbleibender Fehlbetrag wird dann durch eine erfolgswirksame Erfassung der im Sonderposten eingestellten Mittel gedeckt. Bei Anwendung dieser Alternative weist die spendensammelnde Organisation im ideellen Bereich der GuV stets ein negatives Ergebnis aus. Das Jahresergebnis der GuV ist dagegen grundsätzlich ausgeglichen.⁷⁹²

Bei der zweiten Alternative werden die Aufwendungen des ideellen Bereichs zunächst, soweit wie möglich, durch die im Sonderposten eingestellten Mittel gedeckt. Nur ein ggf. vorhandener Fehlbetrag wird dann durch die Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder des Finanzbereichs ausgeglichen. Somit führen bei dieser Alternative Überschüsse im wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich grundsätzlich zu einem Jahresüberschuss in der GuV. Sofern die in den Sonderposten eingestellten Mittel nicht ausreichen, um die Aufwendungen des ideellen Bereichs der Abrechnungsperiode zu decken,

⁷⁹¹ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 5.3.3.1.

⁷⁹² Sofern die Überschüsse aus dem wirtschaftlichen Bereich und dem Finanzbereich die Aufwendungen des ideellen Bereichs übersteigen, wird in der GuV ein Jahresüberschuss ausgewiesen.

wird auch bei dieser Alternative ein negatives Ergebnis im ideellen Bereich der GuV ausgewiesen. Zusammenfassend zeigt Abbildung 21 die wesentlichen Merkmale beider Alternativen:

Merkmal		Merkmalsausprägungen	
		1. Alternative	2. Alternative
Aufwandsdeckung im ideellen Bereich	1. Stufe	Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder Finanzbereichs	In den Sonderposten eingestellte Mittel
	2. Stufe	In den Sonderposten eingestellte Mittel	Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und/oder Finanzbereichs
Ergebnis des ideellen Bereichs		Stets Negativ	Nicht immer negativ
Jahresergebnis		Grundsätzlich ausgeglichen	Grundsätzlich nicht ausgeglichen

Abbildung 21: Merkmale der Alternativen zur Aufwandsdeckung im ideellen Bereich

Beide Alternativen werden durch Beispiel 3 verdeutlicht:

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation C¹ stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Bilanz zum 31.12.00			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	50.000	I. Vereinskaptal	50.000
	50.000		50.000

In der Abrechnungsperiode 01 vereinnahmt die spendensammelnde Organisation C am 15. März Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H. v. 400.000 €. Am 15. Juni 01 werden für 300.000 € Nahrungsmittel gekauft und in dem Land X verteilt. Daneben fallen in der Abrechnungsperiode 01 je 30.000 € Aufwendungen in den Bereichen Verwaltung und Werbung an. Um zusätzliche Erträge für die Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke zu erzielen, unterhält die Spendenorganisation C einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Dieser verursacht in der Abrechnungsperiode 01 Aufwendungen i. H. v. 50.000 € und erzielt Umsatzerlöse i. H. v. 80.000 €. Durch Vermögensanlagen werden in der Abrechnungsperiode 01 Zinsen i. H. v. 20.000 € erwirtschaftet. Aufwendungen im Finanzbereich werden nicht verursacht.

Aus diesem Sachverhalt ergeben sich bei Anwendung der ersten Alternative für die Abrechnungsperiode 01 die Buchungssätze (16) bis (23):

Guthaben bei Kreditinstituten	400.000 €	Noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	400.000 € (16)
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke (Kauf von Nahrungsmitteln)	300.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	300.000 € (17)
Verwaltungsaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 € (18)
Werbeaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 € (19)
Guthaben bei Kreditinstituten	80.000 €	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	80.000 € (20)
Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	50.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 € (21)
Guthaben bei Kreditinstituten	20.000 €	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.000 € (22)
Noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	310.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	310.000 € (23)

Zum 31. Dezember 01 ergeben sich folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.01			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	140.000	I. Vereinskapital	50.000
		B. Noch nicht verbrauchte Mittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel	90.000
	140.000		140.000

GuV vom 01.01.01 bis zum 31.12.01		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	310.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-300.000
3	Verwaltungsaufwendungen	-30.000
4	Werbeaufwendungen	-30.000
5	Ergebnis des ideellen Bereichs	-50.000
6	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	80.000
7	Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	-50.000
8	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	30.000
9	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.000
10	Ergebnis des Finanzbereichs	20.000
11	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

Bei Anwendung der zweiten Alternative ergeben sich aus oben genanntem Sachverhalt die Buchungssätze (24) bis (32):

Guthaben bei Kreditinstituten	400.000 €	Noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	400.000 € (24)
-------------------------------	-----------	--	----------------

Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	300.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	300.000 € (25)
Verwaltungsaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 € (26)
Werbeaufwendungen	30.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	30.000 € (27)
Noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	360.000 €	Erträge aus Spendenverbrauch	360.000 € (28)
Guthaben bei Kreditinstituten	80.000 €	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	80.000 € (29)
Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	50.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	50.000 € (30)
Guthaben bei Kreditinstituten	20.000 €	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.000 € (31)
Einstellung in noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	50.000 €	Noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	50.000 € (32)

Zum 31. Dezember 01 ergeben sich folgende Bilanz und GuV:

Bilanz zum 31.12.01			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	140.000	I. Vereinskaptal	50.000
		B. Noch nicht verbrauchte Mittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel	90.000
	140.000		140.000

GuV vom 01.01.01 bis zum 31.12.01		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	360.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-300.000
3	Verwaltungsaufwendungen	-30.000
4	Werbeaufwendungen	-30.000
5	Ergebnis des ideellen Bereichs	0
6	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	80.000
7	Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb	-50.000
8	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	30.000
9	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	20.000
10	Ergebnis des Finanzbereichs	20.000
11	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	50.000
12	Einstellung in noch nicht verbrauchte Mittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Mittel)	-50.000

In Bezug auf den Ausweis in der GuV unterscheiden sich die beiden Alternativen in der Art, dass bei Anwendung der Alternative 1 ein ausgeglichenes Jahresergebnis gezeigt wird, während bei Anwendung der Alternative 2 ein Jahresüberschuss i. H. v. 50.000 € ausgewiesen wird. In der Bilanz ergeben sich lediglich Unterschiede in Bezug auf die Zusammensetzung des Sonderpostens. So enthält der Sonderposten bei Anwendung der Alternative 1 ausschließlich Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung. Bei Anwendung der Alternative 2 setzt sich der Sonderposten aus Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung i. H. v. 40.000 € und Überschüssen aus dem wirtschaftlichen Bereich und Finanzbereich i. H. v. 50.000 € zusammen.

Nach dem IDW ERS HFA 21 scheinen beide Vorgehensweisen zulässig zu sein, da dieser nur die erfolgswirksame Erfassung von Spenden regelt. Im Ergebnis führt dieses für die Organisation zu einem faktischen Wahlrecht, durch das sie bei Vorliegen eines Überschusses im wirtschaftlichen Bereich und/oder im Finanzbereich insgesamt einen Jahresüberschuss oder ein ausgeglichenes Jahresergebnis ausweisen kann.

Allerdings sollte berücksichtigt werden, dass spendensammelnde Organisationen über die Totalperiode keinen Überschuss erwirtschaften dürfen.⁷⁹³ Demnach sollte dem Ausweis eines ausgeglichenen Jahresergebnisses der Vorzug gegeben werden. Hieraus folgt, dass das Ergebnis des ideellen Bereichs ggf. negativ sein wird, und zwar in den Fällen, in denen Überschüsse des wirtschaftlichen Bereichs und des Finanzbereichs zur Deckung von Aufwendungen des ideellen Bereichs verwendet werden.

5.2.5 Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern

5.2.5.1 Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern

Spendensammelnde Organisationen können zur Erbringung ihrer satzungsmäßigen Leistungen Kooperationspartner einsetzen.⁷⁹⁴ Bei einer solchen Kooperation wird grundsätzlich zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein zweiseitig verpflichtender Vertrag abgeschlossen. Der Vertrag beinhaltet regelmäßig die Verpflichtung der Spendenorganisation, dem Kooperationspartner finanzielle Mittel in vereinbarter Höhe bereitzustellen. Im Gegenzug verpflichtet sich der Kooperationspartner, mit diesen Mitteln eine bestimmte satzungsmäßige Leistung für Dritte zu erbringen.⁷⁹⁵ Ein solch zweiseitig verpflichtender Vertrag ist dabei grundsätzlich den Werkverträgen zuzuordnen.⁷⁹⁶ Abbildung 22 verdeutlicht einen zweiseitig verpflichtenden Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Kooperationspartner.

⁷⁹³ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.4.2.

⁷⁹⁴ Zum Einsatz von Kooperationspartnern vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.6.1.

⁷⁹⁵ Zum zweiseitig verpflichtenden Vertrag vgl. allgemein Brox/Walter (2007), S. 19f.

⁷⁹⁶ Zum Werkvertrag vgl. im Detail Medicus (2007), S. 129ff.

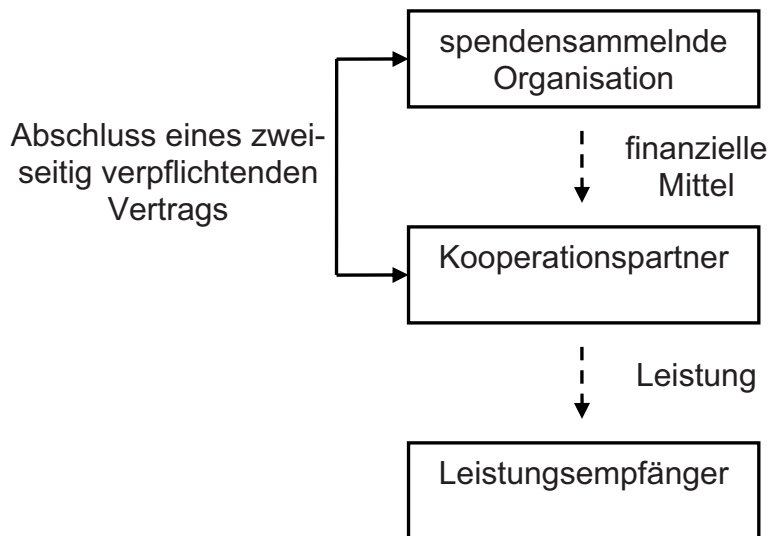


Abbildung 22: Zweiseitig verpflichtender Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Kooperationspartner

Mit Vertragsabschluss liegt zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein schwebendes Geschäft vor.⁷⁹⁷ Falls im Jahr des Vertragsabschlusses die spendensammelnde Organisation die finanziellen Mittel bereitstellt und der Kooperationspartner die satzungsmäßige Leistung für Dritte erbringt, liegt zum Bilanzstichtag kein schwebendes Geschäft mehr vor. Auf Seiten der spendensammelnden Organisation ist die Auszahlung an den Kooperationspartner aufwandswirksam zu erfassen.⁷⁹⁸

Wird die Verpflichtung sowohl von der spendensammelnden Organisation als auch von dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses nicht erfüllt, besteht zum Bilanzstichtag weiter ein schwebendes Geschäft. Hier stellt sich die Frage, wie ein solch schwebendes Geschäft im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden ist.

⁷⁹⁷ Vgl. analog Hoyos/Ring, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 249 HGB, Rn. 53; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 249 HGB, Rn. 139. Es reicht aber auch ein Vorvertrag, unter Umständen sogar, dass mit der Annahme eines bindenden Vertragsangebotes ernsthaft zu rechnen ist.

⁷⁹⁸ Bei Anwendung des in Abschnitt 5.3.3 erarbeiteten Gliederungskonzepts für die GuV einer spendensammelnden Organisation sind in solchen Fällen die Auszahlungen an den Kooperationspartner unter dem Posten „Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke“ zu erfassen.

Nach herrschender Bilanzierungspraxis werden schwebende Geschäfte grundsätzlich nicht im Jahresabschluss bilanziert.⁷⁹⁹ Begründet wird das Nichtbilanzieren damit, dass die aus einem schwebenden Geschäft resultierende Verpflichtung durch die Ansprüche aus demselben Geschäft kompensiert werden und daher keine wirtschaftliche Belastung darstellen.⁸⁰⁰ Ihre Weglassung beeinflusse nicht den ausgewiesenen Vermögensstand, sondern diene lediglich der Vereinfachung der Bilanzierung, indem auf diese Weise eine unnötige Aufblähung der Bilanz verhindert werde.⁸⁰¹

Die Besonderheit des in diesem Abschnitt betrachteten schwebenden Geschäfts liegt darin, dass die spendensammelnde Organisation direkt keine Leistung von dem Kooperationspartner erhält. Vielmehr wird die satzungsmäßige Leistung durch den Kooperationspartner für Dritte erbracht. Dennoch stehen sich auch bei einem solchen schwebenden Geschäft Ansprüche und Leistungen gleichwertig gegenüber, da der Organisation im Fall von Leistungsstörungen bestimmte Rechte zustehen.⁸⁰²

Falls die spendensammelnde Organisation die finanziellen Mittel dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses zur Verfügung stellt, die Leistungserbringung durch den Kooperationspartner jedoch erst in der nachfolgenden Abrechnungsperiode erfolgt, stellt sich die Frage, wie solche Vorleistungen der spendensammelnden Organisation in der Bilanz abzubilden sind.

Vorleistungen im Rahmen eines schwebenden Geschäfts sind grundsätzlich zu aktivieren, um das schwebende Geschäft erfolgsneutral zu behandeln.⁸⁰³ Somit sind Vorleistungen einer spendensammelnden Organisation an einen Kooperationspartner unter den „Sonstigen Vermögensgegenständen“ auszu-

⁷⁹⁹ Vgl. statt vieler Hoyos/Ring, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 249 HGB, Rn. 57; Küting/Kessler (1993), S. 1046; Crezelius (1988), S. 85; Platzer (1987), S. 293.

⁸⁰⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 438.

⁸⁰¹ Vgl. Federmann (2000), S. 172. Unproblematisch ist dieser Grundsatz aber im Hinblick auf das Vollständigkeitsprinzip und das Verrechnungsverbot (§ 246 HGB) nicht.

⁸⁰² Zu den Tatbeständen und Rechtsfolgen von Leistungsstörungen vgl. im Detail Schwarze (2008); Looschelders (2007), S. 175ff.; Fikentscher/Heinemann (2006), S. 179ff. Vor dem Hintergrund, dass die an die Kooperationspartner vertraglich zugesicherten Mittel weiterhin im Sonderposten enthalten sind, diese jedoch nicht mehr zur freien Verfügung stehen, sollten im Anhang Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartner ausgewiesen werden.

⁸⁰³ Vgl. Hoyos/Huber, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 545; Friederich (1976), S. 30.

weisen.⁸⁰⁴ Sofern die Vorleistungen an Kooperationspartner wesentlich sind, kommt auch die Hinzufügung eines Postens „Anzahlungen gegenüber Kooperationspartnern“ in das Gliederungsschema des § 266 HGB unter den Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ in Betracht.⁸⁰⁵

Folgendes Beispiel verdeutlicht die Abbildung eines schwebenden Geschäfts im handelsrechtlichen Jahresabschluss:

Die Bilanz der spendensammelnden Organisation A stellt sich zum 31. Dezember 00 wie folgt dar:

Bilanz zum 31.12.00			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	300.000	I. Vereinskaptal	50.000
		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	250.000
	300.000		300.000

In der Abrechnungsperiode 01 schließt die spendensammelnde Organisation A mit dem Kooperationspartner B einen Vertrag. Danach stellt die Organisation dem Kooperationspartner 100.000 € bereit, wofür dieser im Gegenzug Nahrungsmittel kauft und im Land X verteilt. Im November der Abrechnungsperiode 01 leistet die Organisation eine Vorauszahlung i. H. v. 20.000 €.

⁸⁰⁴ Vgl. Hoyos/Huber, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 122.

⁸⁰⁵ Analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 266 HGB, Rn. 134. Der Fall, dass Kooperationspartner in Vorleistung treten, kommt in der Praxis grundsätzlich nicht vor und wird somit in dieser Untersuchung nicht betrachtet.

Die restlichen finanziellen Mittel erhält der Kooperationspartner in der Abrechnungsperiode 02. Auch die Leistungserbringung erfolgt in der Abrechnungsperiode 02. Neben diesem Sachverhalt fallen in den Abrechnungsperioden 01 und 02 lediglich noch Verwaltungsaufwendungen in Höhe von je 25.000 € an. Der Sonderposten umfasst zum 31. Dezember 00 ausschließlich noch nicht aufwandswirksam verwendete Spenden.

Für die Abrechnungsperiode 01 ergeben sich die Buchungssätze (33) bis (35):

Verwaltungs- aufwendungen	25.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	25.000 € (33)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	25.000 €	Erträge aus Spenden- verbrauch	25.000 € (34)
Sonstige Vermögens- gegenstände	20.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	25.000 € (35)

Zum 31. Dezember 01 ergeben sich somit folgende Bilanz sowie GuV:

Bilanz zum 31.12.01			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Forderungen u. sonstige Vermögens- gegenstände		I. Vereinskaptal	50.000
Sonstige Vermögensgegenstände	20.000	B. Noch nicht ver- brauchte Spendenmittel	
II. Guthaben bei Kreditinstituten	255.000	I. Noch nicht satzungs- gemäß verwendete Spenden	225.000
	275.000		275.000

GuV vom 01.01.01 bis zum 31.12.01		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	25.000
2	Verwaltungsaufwendungen	-25.000
3	Ergebnis des ideellen Bereichs	0
4	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

Für die Abrechnungsperiode 02 ergeben sich die Buchungssätze (36) bis (41):

Verwaltungs- aufwendungen	25.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	25.000 € (36)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	25.000 €	Erträge aus Spenden- verbrauch	25.000 € (37)
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungs- mäßigen Zwecke	20.000 €	Sonstige Vermögens- gegenstände	20.000 € (38)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	20.000 €	Erträge aus Spenden- verbrauch	20.000 € (39)
Aufwendungen zur Erfüllung der satzungs- mäßigen Zwecke	80.000 €	Guthaben bei Kreditinstituten	80.000 € (40)
Noch nicht verbrauchte Spendenmittel (Unterposten: Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden)	80.000 €	Erträge aus Spenden- Verbrauch	80.000 € (41)

Zum 31. Dezember 02 ergeben sich somit folgende Bilanz sowie GuV:

Bilanz zum 31.12.02			
Aktiva	Euro	Passiva	Euro
A. Umlaufvermögen		A. Eigenkapital	
I. Guthaben bei Kreditinstituten	150.000	I. Vereinskaptal	50.000
		B. Noch nicht verbrauchte Spendenmittel	
		I. Noch nicht satzungsgemäß verwendete Spenden	100.000
	150.000		150.000

GuV vom 01.01.02 bis zum 31.12.02		
		Euro
1	Erträge aus Spendenverbrauch	125.000
2	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	-100.000
3	Verwaltungsaufwendungen	-25.000
4	Ergebnis des ideellen Bereichs	0
5	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	0

5.2.5.2 Bilanzielle Behandlung von Verpflichtungen gegenüber Leistungsempfängern

Neben dem Abschluss eines Vertrags mit einem Kooperationspartner können spendensammelnde Organisationen auch einen Vertrag mit einem Leistungsempfänger abschließen. Ein solcher Vertrag wird regelmäßig so ausgestaltet, dass sich die spendensammelnde Organisation zu einer Leistung verpflichtet, der Leistungsempfänger jedoch nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet ist. Im Ergebnis liegt ein einseitig verpflichtender Vertrag zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Leistungsempfänger vor (vgl. *Abbildung 23*).⁸⁰⁶

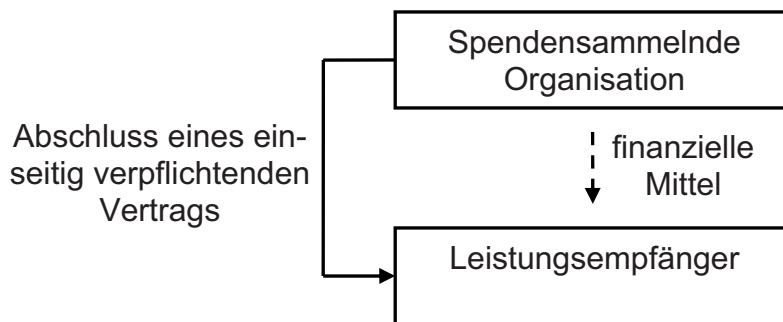


Abbildung 23: Einseitig verpflichtender Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Leistungsempfänger

Als ein Beispiel für einen einseitig verpflichtenden Vertrag zwischen einer spendensammelnden Organisation und einem Leistungsempfänger kann der Abschluss eines Stipendienvertrags genannt werden. Bei einem solchen Vertrags verpflichtet sich die spendensammelnde Organisation zur Zahlung eines vereinbarten Betrags an einen Studenten. Der Student ist nicht zur Erbringung einer Gegenleistung verpflichtet. Auch ist die Zahlung des vereinbarten Betrags nicht an die Erfüllung einer Bedingung durch den Studenten geknüpft. Im Folgenden ist zu klären, wie solche Verträge im handelsrechtlichen Jahresabschluss abzubilden sind.

Falls im Jahr des Vertragsabschlusses die vereinbarte Leistung vollständig durch die spendensammelnde Organisation erbracht wurde, liegt zum Bilanz-

⁸⁰⁶ Zum einseitig verpflichtenden Vertrag vgl. allgemein Brox/Walter (2007), S. 20.

stichtag eine aus diesem Vertrag resultierende rechtliche Verpflichtung nicht mehr vor. Dagegen besteht zum Bilanzstichtag eine rechtliche Verpflichtung weiterhin, wenn die spendensammelnde Organisation die vereinbarte Leistung bis zu diesem Zeitpunkt noch nicht vollständig erbracht hat, da die Organisation mit dem Leistungsempfänger einen einseitig verpflichtenden Vertrag abgeschlossen hat und sich die Organisation diesem Vertrag nicht entziehen kann.⁸⁰⁷ Durch die Verpflichtung zur Erbringung der Leistung in zukünftigen Abrechnungsperioden ergibt sich für die spendensammelnde Organisation eine zukünftige Bruttovermögensminderung.⁸⁰⁸ Sofern die Verpflichtung zum Bilanzstichtag eindeutig punktuell feststeht, ist eine Verbindlichkeit mit ihrem Erfüllungsbetrag anzusetzen.⁸⁰⁹ Mit Erfüllungsbetrag ist dabei der Betrag gemeint, den die spendensammelnde Organisation zur Erbringung der zukünftigen Leistung aufbringen muss.⁸¹⁰ Dagegen ist für die Verpflichtung eine Rückstellung in Höhe des nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung notwendigen Erfüllungsbetrags anzusetzen, wenn sie am Bilanzstichtag lediglich im Rahmen einer Bandbreite angegeben werden kann.⁸¹¹ In diesem Fall ist zwar das Bestehen der Verpflichtung gewiss, die Höhe der Verpflichtung jedoch ungewiss. Folgendes Beispiel verdeutlicht diesen Fall:

Die spendensammelnde Organisation A schließt mit Herrn B am 30. Juni 00 einen Vertrag mit dem Inhalt, dass sich die Organisation zur Zahlung eines bestimmten Betrags in den nächsten Abrechnungsperioden verpflichtet. Eine Verpflichtung zur Erbringung einer Gegenleistung durch Herrn B besteht nicht. Die Höhe des Betrags ist jedoch von dem Studienort abhängig. Sofern Herr B an der Universität C studiert, erhält er in der nächsten Abrechnungsperiode 12.000 €. Studiert er dagegen an der Universität D, bekommt er in den nächsten Abrechnungsperioden 15.000 €. Die Entscheidung für den Studienort fällt erst Anfang des Jahres 01. Am Bilanzstichtag ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Studienort C gewählt wird, identisch mit der Wahrscheinlichkeit, dass der Studienort D gewählt wird. Da am Bilanzstichtag die Verpflichtung lediglich im Rahmen einer Bandbreite angegeben werden kann, ist für sie eine Rückstellung in Höhe von 15.000 € anzusetzen.

⁸⁰⁷ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 170ff.

⁸⁰⁸ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 172.

⁸⁰⁹ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 173.

⁸¹⁰ Vgl. Hoyos/Ring, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 253 HGB, Rn. 51.

⁸¹¹ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 173.

Sofern ein einseitig verpflichtender Vertrag dahingehend erweitert wird, dass die Zahlung der finanziellen Mittel durch die Organisation nur bei Eintritt einer bestimmten Bedingung erfolgt, ist zu klären, wie ein solcher Vertrag im handelsrechtlichen Jahresabschluss zu behandeln ist. Sprechen am Bilanzstichtag mehr Gründe für als gegen den Eintritt der Bedingung, ist bei der spendensammelnden Organisation eine Rückstellung in Höhe des vereinbarten Betrags einzustellen.

Folgendes Beispiel verdeutlicht diesen Fall:

Als Beispiel für einen solchen Vertrag kann ein Stipendienvertrag genannt werden, der die Organisation zur zukünftigen Zahlung nur dann verpflichtet, wenn der Stipendiat an der Universität A angenommen wird. Sofern in einer Abrechnungsperiode ein solcher Vertrag abgeschlossen, zum Bilanzstichtag jedoch noch nicht über die Annahme an der Universität A entschieden wurde, hat die Organisation nur dann eine Rückstellung für die zukünftigen Zahlungsverpflichtungen zu bilden, sofern mehr Gründe für als gegen den Eintritt der Bedingung, die Annahme an der Universität A, vorliegen.

5.3 Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen

5.3.1 Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz spendensammelnder Organisationen

5.3.1.1 Notwendigkeit der Fortentwicklung der Gliederung der Bilanz

Für spendensammelnde Organisationen, die lediglich die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften freiwillig anwenden, sieht das HGB kein Gliederungsschema für die Bilanz vor.⁸¹² Lediglich § 247 Abs. 1 HGB gibt eine Rahmenvorschrift zur Mindestaufgliederung der Bilanz an.⁸¹³ Demnach sind in der Bilanz das Anlage- und Umlaufvermögen, das Eigenkapital und die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.⁸¹⁴

Als Maßstab für die Beurteilung einer hinreichenden Aufgliederung der Bilanz ist der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit heranzuziehen.⁸¹⁵ Aus diesem Grundsatz lassen sich sowohl formale als auch materielle Anforderungen ableiten. In formaler Hinsicht darf keine unübersichtliche Gliederung der Bilanz vorgenommen werden. In materieller Hinsicht wird eine so umfassende Aufgliederung der Bilanz gefordert, dass die Vermögensverhältnisse der spendensammelnden Organisation klar dargestellt werden. Des Weiteren müssen die Postenbezeichnungen verständlich sein, sich deutlich voneinander abgrenzen und den Inhalt zutreffend wiedergeben. Schließlich müssen die Posten in ihrer Reihenfolge klar und übersichtlich angeordnet werden.⁸¹⁶

⁸¹² Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 9.

⁸¹³ Vgl. Ellrott/Krämer, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 1.

⁸¹⁴ Die Forderung nach einer hinreichenden Aufgliederung in § 247 Abs. 1 HGB hat klarstellende Bedeutung, da sie bereits aus dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit resultiert (vgl. Ellrott/Krämer, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 5; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 11). Neben dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit sind als Maßstäbe für die Gliederung der Bilanz das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB und das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 zu beachten (vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 11).

⁸¹⁵ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 20.

⁸¹⁶ Vgl. IDW (Hrsg.) (2006), Kap. E, Rn. 455; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 21.

Für spendensammelnde Organisationen, die freiwillig zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB beachten, hat der Gesetzgeber in § 266 HGB ein Mindestgliederungsschema vorgeschrieben, das grundsätzlich einzuhalten ist.⁸¹⁷ Auch spendensammelnde Organisationen, die lediglich die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften freiwillig beachten, orientieren sich regelmäßig an dem Gliederungsschema des § 266 HGB.

Das Gliederungsschema des § 266 HGB wurde für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt.⁸¹⁸ Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob das Gliederungsschema durch die Hinzufügung neuer Posten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 5 HGB), durch Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 6 HGB), durch Zusammenfassung von Posten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 7 HGB) sowie durch Weglassen von Leerposten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 8 HGB) angepasst werden muss, um den Informationsbedürfnissen der Spender und den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen ausreichend Rechnung zu tragen.⁸¹⁹

5.3.1.2 Gliederung der Aktivseite

Das Gliederungsschema des § 266 HGB sieht innerhalb des Anlagevermögens den Ausweis der Posten „immaterielle Vermögensgegenstände“ und „Sachanlagen“ vor. Der Posten „immaterielle Vermögensgegenstände“ wird nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB weiter untergliedert in „selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte“, „entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche

⁸¹⁷ Spendensammelnden Organisationen, die zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB freiwillig anwenden, brauchen nach § 266 Abs. 1 S. 3 HGB nur eine verkürzte Bilanz aufzustellen (vgl. Ellrott/Krämer, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 266 HGB, Rn. 1, 20–35).

⁸¹⁸ Ähnlich Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 273.

⁸¹⁹ Zu den allgemeinen Gliederungsvorschriften vgl. im Detail Hütten/Lorson, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 265 Rn. 1ff.; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 265 HGB, Rn. 1ff. Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4; zu den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.3–2.8.

Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten“, „Geschäfts- oder Firmenwert“ sowie „Anzahlungen“; der Posten „Sachanlagen“ in „Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken“, „technische Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung“ sowie „geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau“.

Wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen können auch spendensammelnde Organisationen solche immateriellen Vermögensgegenstände und Sachanlagen besitzen. Somit ergeben sich hinsichtlich der Untergliederung der Posten „immaterielle Vermögensgegenstände“ und „Sachanlage“ keine Anpassungserfordernisse des Gliederungsschemas des § 266 HGB. Allerdings kommt ein Ansatz eines Geschäfts- oder Firmenwertes bei einer spendensammelnden Organisation regelmäßig nicht in Betracht, da spendensammelnde Organisationen grundsätzlich keine Unternehmen entgeltlich übernehmen.⁸²⁰

Neben den Posten „immaterielle Vermögensgegenstände“ und „Sachanlagen“ sieht das Gliederungsschema des § 266 HGB innerhalb des Anlagevermögens den Ausweis des Postens „Finanzanlagen“ vor. Dabei ergibt sich nach § 266 HGB folgende Untergliederung des Finanzanlagevermögens:

- Anteile an verbundenen Unternehmen,
- Ausleihungen an verbundenen Unternehmen,
- Beteiligungen,
- Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht,
- Wertpapiere des Anlagevermögens,
- sonstige Ausleihungen.

Der Begriff der verbundenen Unternehmen ist in § 271 Abs. 2 HGB definiert. Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift gelten als verbundene Unternehmen nur solche Unternehmen, die als Mutter- oder Tochterunternehmen in einem Konzernabschluss einzubeziehen sind, wobei hinsichtlich der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses lediglich an die Rechtsform der Kapitalgesell-

⁸²⁰ Zum Geschäfts- oder Firmenwert vgl. ausführlich Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 237, 241f.

schaft als Mutterunternehmen angeknüpft wird.⁸²¹ Im Schrifttum wird der Begriff der Verbundenheit gemäß § 271 Abs. 2 HGB jedoch als rechtsformunabhängig und losgelöst von einer Konzernabschlusspflicht gemäß § 291 Abs. 2 HGB angesehen.⁸²² Demnach hat eine spendensammelnde Organisation dann Anteile an verbundenen Unternehmen in der Bilanz auszuweisen, wenn sie auf ein Unternehmen unmittel- oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.⁸²³

Gemäß § 271 Abs. 1 HGB stellen Beteiligungen Anteile an anderen Unternehmen dar, die bestimmt sind, dem eigenen Geschäftsbetrieb durch Herstellung einer dauernden Verbindung zu jenen Unternehmen zu dienen. Mit dem Ausweis von Anteilen an verbundenen Unternehmen sowie von Beteiligungen werden demgemäß Bereiche wirtschaftlicher Betätigung spendensammelnder Organisationen, abgestuft nach Möglichkeiten der Einflussnahme, deutlich. Entsprechend sind die gemäß dem Gliederungsschema des § 266 HGB vorgesehenen Posten der Forderungen und Verbindlichkeiten bei verbundenen Unternehmen bzw. bei Beteiligungsverhältnissen auch bei spendensammelnden Organisationen sachgerecht.

Neben Anteilen an verbundenen Unternehmen und Beteiligungen können spendensammelnde Organisationen innerhalb des Finanzanlagevermögens wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen Wertpapiere des Anlagevermögens halten. Als Wertpapiere des Anlagevermögens kommen Inhaber- und Orderpapiere in Betracht, die nach Art und Ausstattung übertragbar und im Bedarfsfall verwertbar sind, sofern sie der langfristigen Kapitalanlage dienen.⁸²⁴

Innerhalb des Umlaufvermögens sieht das Gliederungsschema des § 266 HGB den Ausweis von Vorräten vor. Wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen können spendensammelnde Organisationen Vorräte besitzen. Somit ergeben sich hinsichtlich der Untergliederung des Postens „Vorräte“ keine Anpassungserfordernisse des Gliederungsschemas des § 266 HGB. Sofern eine spendensammelnde Organisation jedoch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbe-

⁸²¹ Vgl. Jahn (2009), S. 206.

⁸²² Vgl. Hoyos/Gutike, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 271 HGB, Rn. 35.

⁸²³ Zum Begriff „beherrschender Einfluss“ vgl. Leinen (2009), S. 553ff.; Oser/Roß/Wader/Drögemüller (2009), S. 581.

⁸²⁴ Vgl. Hoyos/Gutike, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 266 HGB, Rn. 80.

trieb und/oder Zweckbetrieb unterhält, wird dieser Posten im Vergleich zu den anderen Bilanzposten der Aktivseite von untergeordneter Bedeutung sein.⁸²⁵

Neben den Vorräten ist innerhalb des Umlaufvermögens nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB der Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen. Hinsichtlich der Untergliederung dieses Postens gemäß § 266 HGB ist auf folgende Besonderheiten spendensammelnder Organisationen hinzuweisen:

Spendensammelnde Organisationen erhalten regelmäßig Zuwendungen der öffentlichen Hand für Projekte.⁸²⁶ Sofern in der Abrechnungsperiode noch keine Auszahlung der Zuwendung erfolgt ist, die Organisation jedoch am Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Zuwendung erfüllt hat und die Zuwendung ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt wurde, ist der Anspruch auf die Zuwendung unter „Forderungen gegenüber Zuwendungsgebern“ zu aktivieren.⁸²⁷ Dieser Posten ist dann separat unter dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen.

Spendensammelnde Organisationen können zur Erbringung ihrer satzungsmäßigen Leistungen Kooperationspartner einsetzen.⁸²⁸ Bei einer solchen Kooperation wird grundsätzlich zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein zweiseitig verpflichtender Vertrag abgeschlossen. In dem Fall, dass die spendensammelnde Organisation die finanziellen Mittel dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses zur Verfügung stellt, die Leistungserbringung durch den Kooperationspartner jedoch erst in der nachfolgenden Abrechnungsperiode erfolgt, sind Vorleistungen der spendensammelnden Organisation an den Kooperationspartner unter dem Posten „Sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen. Sofern die Vorleistungen an Kooperationspartner wesentlich sind, kommt auch die Hinzufügung eines Postens „Anzahlungen gegenüber Kooperationspartnern“ unter

⁸²⁵ Zu den Begriffen „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ und „Zweckbetrieb“ vgl. ausführlich Abschnitt 2.4.2.

⁸²⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.7.1.

⁸²⁷ Vgl. analog HFA 1/1984, WPg 1984, S. 613f.

⁸²⁸ Zum Einsatz von Kooperationspartnern vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.6.1.

dem Posten „Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände“ in Betracht.⁸²⁹

Überdies sind innerhalb des Umlaufvermögens nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB die Posten „Wertpapiere“ und „Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks“ auszuweisen. Da auch bei spendensammelnden Organisationen solche Vermögensgegenstände vorhanden sein können, ergeben sich hinsichtlich der Untergliederung dieser Posten keine Anpassungserfordernisse des Gliederungsschemas des § 266 HGB.

5.3.1.3 Gliederung der Passivseite

Die in dieser Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen sind entweder in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts organisiert.⁸³⁰ Erwerbswirtschaftliche Unternehmen treten dagegen insbesondere in der Rechtsform des Einzelunternehmens, in der Rechtsform der Personengesellschaft und in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft auf.⁸³¹ Hieraus ergeben sich Unterschiede zwischen der Eigenkapitalstruktur spendensammelnder Organisationen und erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, was auch zu Abweichungen hinsichtlich des Ausweises des Eigenkapitals nach dem Gliederungsschema des § 266 HGB führt. So haben spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins unter dem Eigenkapital das Vereinskaptal, spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts das Stiftungsvermögen auszuweisen.⁸³²

Nach dem in Abschnitt 5.2.2 und 5.2.3 dargestellten Konzept zur bilanziellen Behandlung von Spenden und sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sind Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV in den Sonderposten „Noch nicht verbrauchte Spen-

⁸²⁹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 5.2.5.1.

⁸³⁰ Vgl. hierzu Abschnitt 2.9.1.

⁸³¹ Vgl. Korndörfer (2003), S. 66.

⁸³² Vgl. IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), WPg 2006, S. 696; IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), WPg 2000, S. 396.

denmittel“ einzustellen und erst bei Verwendung für satzungsmäßige Zwecke erfolgswirksam zu erfassen. Der Sonderposten ist in der Bilanz zwischen dem Eigenkapital und den Rückstellungen auszuweisen, da die in den Sonderposten eingestellten Spenden definitionsgemäß kein Eigenkapital sind. Auch erfüllen die in den Sonderposten eingestellten Spenden nicht die Kriterien des Passivierungsgrundsatzes.⁸³³

Das Gliederungsschema des § 266 HGB sieht den Ausweis von Rückstellungen vor, die untergliedert werden in Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen, Steuerrückstellungen und sonstige Rückstellungen. Bei Vorhandensein der entsprechenden Sachverhalte bei einer spendensammelnden Organisation sind bei dieser auch entsprechende Rückstellungen zu bilden und auszuweisen. Sofern bei einer spendensammelnden Organisation Rückstellungen gegenüber Leistungsempfängern wesentlich sind, kommt auch eine Hinzufügung des Postens „Rückstellungen gegenüber Leistungsempfängern“ unter den Posten „Rückstellungen“ in Betracht.

Neben dem Eigenkapital und den Rückstellungen sieht das Gliederungsschema des § 266 HGB den Ausweis von Verbindlichkeiten vor. In dem Fall, dass einer spendensammelnden Organisation in einer Abrechnungsperiode Auflagenspenden zugegangen sind und diese in der Abrechnungsperiode noch nicht verwendet werden konnten, sollte unter dem Posten „Verbindlichkeiten“ der Posten „Verbindlichkeiten aus Auflagenspenden“ hinzugefügt werden.⁸³⁴

5.3.2 Notwendigkeit der Entwicklung eines Gliederungskonzepts für die Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen

Das HGB enthält für spendensammelnde Organisationen, die nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften freiwillig anwenden, kein Gliederungsschema für die GuV und auch keine anderen Vorschriften hinsichtlich der Gliederung der GuV.⁸³⁵ Sie sind nach § 243 Abs. 1 HGB lediglich an die GoB gebunden,

⁸³³ Falls in dem Sonderposten neben Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung z. B. Zuwendungen der öffentlichen Hand ohne Rückzahlungsverpflichtung enthalten sind, ist die Postenbezeichnung in „Noch nicht verbrauchte Mittel“ zu ändern.

⁸³⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.2.2.4.

⁸³⁵ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 77.

wobei in § 243 Abs. 2 HGB der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit besonders genannt wird.

Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit verlangt für die GuV, dass sie in ihrer Gliederung verständlich und eindeutig, insbesondere nicht irreführend ist und dass die einzelnen Posten inhaltlich deutlich voneinander abgegrenzt sind. Eine übersichtliche Anordnung der Gliederungsposten muss sachlichen Gesichtspunkten folgen.⁸³⁶ Die verwendeten Bezeichnungen müssen sachlich zutreffend sein und den Posteninhalt eindeutig abbilden.⁸³⁷ Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit bezieht sich auch auf die Vergleichbarkeit mit der Vorjahres-GuV.⁸³⁸ Dabei ist die Stetigkeit der Darstellung von Bedeutung. Nach diesem Grundsatz ist gegenüber dem Vorjahr nicht ohne zwingenden Grund von der Bezeichnung, der inhaltlichen Abgrenzung und der Reihenfolge der Posten abzuweichen.⁸³⁹

Neben dem Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit sind für die Gliederung der GuV auch das Vollständigkeitsgebot des § 246 Abs. 1 S. 1 HGB sowie das Saldierungsverbot des § 246 Abs. 2 HGB von besonderer Bedeutung.⁸⁴⁰

Spendensammelnden Organisationen, die zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB freiwillig anwenden, haben ihre GuV in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren des § 275 Abs. 2 bzw. Abs. 3 HGB aufzustellen.⁸⁴¹ Spendensammelnde

⁸³⁶ Vgl. Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 665.

⁸³⁷ Vgl. Thiele/Brötzmann, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 243 HGB, Rn. 89; Baetge/Fey/Fey, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 265 Rn. 1ff.

⁸³⁸ Vgl. analog Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 665.

⁸³⁹ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 78.

⁸⁴⁰ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 247 HGB, Rn. 78.

⁸⁴¹ Bei Aufstellung der GuV in Staffelform werden die Aufwendungen und Erträge in einer skontierenden Aufstellung angeordnet. Spendensammelnde Organisationen, die nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften anwenden, können die GuV neben der Staffelform auch in Kontoform aufstellen. Die Kontoform weist im Vergleich zur Staffelform den Vorteil auf, dass die Aufwands- und Ertragssummen direkt ausgewiesen werden können. Dagegen kann mit einer GuV in Staffelform durch den übersichtlichen Aufbau auf mehrere Stufen und die Bildung von Zwischensummen bzw. -differenzen die Zusammensetzung des Erfolgs einer Abrechnungsperiode besser beurteilt werden als bei Aufstellung der

Organisationen, die nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften freiwillig anwenden, können auch die Gliederungsschemata des § 275 HGB anwenden.⁸⁴²

Gesamtkostenverfahren und Umsatzkostenverfahren unterscheiden sich hauptsächlich durch die unterschiedliche Darstellung der Aufwandsstruktur. Im ersten Fall herrscht die Gliederung nach Aufwandsarten, im zweiten nach Funktionsbereichen.⁸⁴³ Die Gliederungsschemata des § 275 Abs. 2 bzw. 3 HGB basieren jedoch idealtypisch auf den Anforderungen von Industrie- und Handelsunternehmen und tragen den Informationsbedürfnissen der Spender sowie den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen nicht ausreichend Rechnung.⁸⁴⁴

Als Beispiel, dass die Gliederungsschemata des § 275 Abs. 2 und 3 HGB den Informationsbedürfnissen der Spender und den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen nicht ausreichend Rechnung tragen, kann angeführt werden, dass in diesen Gliederungsschemata der Posten „Erträge aus Spendenverbrauch“ nicht ausgewiesen wird, obwohl sämtliche Organisationen Spenden vereinnahmen und sogar bei einer Vielzahl der Organisationen Spenden die Haupteinnahmequelle darstellen.⁸⁴⁵

Vor diesem Hintergrund haben spendensammelnde Organisationen die Gliederungsschemata des § 275 Abs. 2 bzw. 3 HGB durch die Hinzufügung neuer Posten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 5 HGB), durch Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 6 HGB), durch Zusammenfassung von Posten (in Übereinstimmung mit § 265

GuV in Kontoform (vgl. Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 247 HGB, Rn. 689f.; Moxter (1986), S. 93). Nach h. M. ist aus Übersichtlichkeitsgründen die GuV in Staffelform aufzustellen (vgl. z. B. Knop (1984), S. 569ff.).

⁸⁴² Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 582.

⁸⁴³ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 22; Chmielewicz (1987), S. 167. Zum Gesamtkosten- und Umsatzkostenverfahren vgl. im Einzelnen Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 577ff.; Rogler (2006), S. 1ff.; Baetge/Fischer (1987), S. 175ff.; Halstenberg (1989), S. 22ff.; Glade (1986), S. 1459ff.

⁸⁴⁴ Vgl. analog Förtschle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 16; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 265 HGB, Rn. 70. Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4; zu den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen vgl. ausführlich Abschnitt 2.2 bis Abschnitt 2.8.

⁸⁴⁵ Zu den Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.7.

Abs. 7 HGB) sowie durch Weglassen von Leerposten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 8 HGB) an die Informationsbedürfnisse der Spender und die Besonderheiten spendensammelnder Organisationen anzupassen.⁸⁴⁶

In der Praxis unterscheiden sich derzeit die von spendensammelnden Organisationen veröffentlichten GuVs wesentlich untereinander in ihrer Gliederung, was die Vergleichbarkeit der Organisationen untereinander beeinträchtigt.⁸⁴⁷ So weisen z. B. einige Organisationen in ihren GuVs Spenden gesondert aus; bei anderen Organisationen werden in ihren GuVs Spenden mit anderen Ertragsarten (z. B. Bußgelder, Mitgliedsbeiträge) in einem Posten zusammen ausgewiesen.

Des Weiteren stellen eine Vielzahl der veröffentlichten GuVs nicht die für die Spender relevanten Informationen bereit.⁸⁴⁸ So können Spender lediglich aus den GuVs weniger spendensammelnder Organisationen die Höhe der Aufwendungen der Bereiche „satzungsmäßige Arbeit“, „Werbung“ und „Verwaltung“ der Abrechnungsperiode ablesen, obwohl aus Spendersicht vor allem solchen Informationen besondere Bedeutung zukommen kann.⁸⁴⁹

Ein Grund für die unterschiedlichen Gliederungen der GuVs spendensammelnder Organisationen liegt darin, dass kein sachgerechtes Gliederungsschema für die GuVs solcher Organisationen vorliegt. Vor diesem Hintergrund wird im Folgenden innerhalb der Grenzen handelsrechtlicher Vorschriften ein Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen entwickelt, das den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügt.⁸⁵⁰

⁸⁴⁶ Zu den allgemeinen Gliederungsvorschriften vgl. im Detail Hütten/Lorson, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 265 Rn. 1ff.; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 265 HGB, Rn. 1ff.

⁸⁴⁷ So auch Schruff/Busse/Wellbrock (2008), S. 592. Zur Anforderung der Vergleichbarkeit vgl. im Detail Abschnitt 3.4.6.

⁸⁴⁸ Zur Anforderung der Informationsrelevanz vgl. ausführlich Abschnitt 3.4.2.

⁸⁴⁹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁵⁰ Zu den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.4.

5.3.3 Entwicklung eines Gliederungskonzepts für die Gewinn- und Verlustrechnung spendensammelnder Organisationen

5.3.3.1 Grundlage und Struktur des Gliederungskonzepts

Das Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen wird in Anlehnung an das Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB entwickelt. Kennzeichnend für das entwickelte Gliederungskonzept ist somit, dass ein Teil der in der GuV auszuweisenden Aufwendungen nach Funktionsbereichen gegliedert wird.⁸⁵¹

Im Vergleich mit einer Anlehnung des Gliederungskonzepts an das Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB ist eine Anlehnung des Gliederungskonzepts an das Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB für die Spender nützlicher. So sind für Spender vor allem Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der Abrechnungsperiode relevant.⁸⁵² Bei einer Anlehnung des Gliederungskonzepts an das Gesamtkostenverfahren werden nach § 275 Abs. 2 HGB die in der GuV ausgewiesenen Aufwendungen nach Aufwandsarten gegliedert. Hierbei handelt es sich um bereichsübergreifende Posten, aus denen die einzelnen Beträge der Funktionsbereiche nicht ersichtlich sind.⁸⁵³

Beispielsweise werden unter dem Posten „Personalaufwendungen“ werden z. B. zum einen Bruttoarbeitsentgelte für in einem Dienstverhältnis mit der spendensammelnden Organisation stehende Projektmitarbeiter erfasst; zum anderen sind unter diesem Posten auch Bruttoarbeitsentgelte für Verwaltungsangestellte auszuweisen. Somit können Spender aus dem Posten „Personalaufwendungen“ lediglich erkennen, wie viele Personalaufwendungen in der Abrechnungsperiode für die Organisation insgesamt verursacht wurden. Dagegen können Spender nicht ableiten, welcher Anteil der Personalaufwen-

⁸⁵¹ Vgl. analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 22; Chmielewicz (1987), S. 167.

⁸⁵² Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁵³ Vgl. analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 22; Chmielewicz (1987), S. 167.

dungen dem satzungsmäßigen Bereich und welcher Anteil den Bereichen „Werbung“ und „Verwaltung“ zuzuordnen ist.

Im Ergebnis können Spender aus einer GuV, die sich an das Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB anlehnt, nicht die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der Abrechnungsperiode ablesen, obwohl diese Informationen für Spender besonders relevant sind.⁸⁵⁴

Das Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB basiert auf den Anforderungen von Industrie- und Handelsunternehmen und trägt daher den Informationsbedürfnissen der Spender sowie den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen ohne Anpassungen nicht ausreichend Rechnung.⁸⁵⁵ Unter Beachtung der allgemeinen Gliederungsgrundsätze des § 265 HGB ist das Gliederungsschema des § 275 Abs. 3 HGB an die Informationsbedürfnisse der Spender und die Besonderheiten spendensammelnder Organisationen anzupassen.⁸⁵⁶

Durch die Anpassung des Gliederungsschemas des § 275 Abs. 3 HGB unter Beachtung der allgemeinen Gliederungsgrundsätze des § 265 HGB wird gewährleistet, dass das entwickelte Gliederungskonzept den ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB genügt. Diese Übereinstimmung ist vor allem für solche Organisationen von Bedeutung, die die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB anwenden und für den Jahresab-

⁸⁵⁴ Durch die verpflichtende Angabe der Personal- und Materialaufwendungen im Anhang wird das Informationsdefizit gegenüber einer Gliederung in Anlehnung an das Gesamtkostenverfahren nach § 275 Abs. 2 HGB geheilt. Als Argument gegen eine Gliederung der GuV nach Aufwandsarten und Angabe der auf die Funktionsbereiche entfallenden Posten im Anhang spricht, dass Spender den in Bilanz und GuV dargestellten Größen häufig eine höhere Relevanz beimessen als den Anhangangaben. Zur Relevanz von Anhangangaben im Verhältnis zur Darstellung in Bilanz bzw. GuV vgl. analog Ernst/Gassen/Pellens (2009), S. 54; Mellwig (1998), S. 15.

⁸⁵⁵ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 5.3.2.

⁸⁵⁶ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4; zu den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen Abschnitt 2.2 bis 2.8.

schluss und ggf. den Lagebericht im Rahmen einer freiwilligen Prüfung einen Bestätigungsvermerk nach § 322 HGB anstreben.⁸⁵⁷

Der Kernbereich einer spendensammelnden Organisation ist ihr ideeller Bereich. In diesem Bereich werden die Leistungen nicht um der von Dritten erbrachten Gegenleistungen willen erbracht.⁸⁵⁸ Die Aufwendungen im ideellen Bereich werden für die Erbringung der satzungsmäßigen Leistungen sowie für die Verwaltung und die Werbung verursacht. Gedeckt werden die Aufwendungen dabei vor allem durch Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Mitgliedsbeiträge und Bußgelder.

Für Spender sind insbesondere Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ der Abrechnungsperiode relevant.⁸⁵⁹ Vor diesem Hintergrund sollte in der GuV einer spendensammelnden Organisation der ideelle Bereich separat ausgewiesen werden. Die im ideellen Bereich verursachten Aufwendungen sollten in die Bereiche „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ aufgegliedert werden. Auch sollten die zur Deckung dieser Aufwendungen verwendeten Ertragsarten in der GuV einzeln ausgewiesen werden.

Spendensammelnde Organisationen unterhalten teilweise einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb. Spender benötigen Informationen über das in der Abrechnungsperiode erwirtschaftete Ergebnis eines unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs.⁸⁶⁰ Somit ist in der GuV einer spendensammelnden Organisation der wirtschaftliche Bereich auszuweisen und in die einzelnen unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe näher aufzugliedern.

Für jeden einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb sollten die in der Abrechnungsperiode erwirtschafteten Umsatzerlöse sowie die verursachten Aufwendungen angegeben werden. Im Vergleich zu dem Gliederungsschema des § 275 Abs. 3 HGB sollten die Posten „Herstellungs-

⁸⁵⁷ Vgl. analog Förtschle/Küster, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 317 HGB, Rn. 3.

⁸⁵⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.4.2.2.

⁸⁵⁹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁶⁰ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

kosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“, „Vertriebskosten“, „allgemeine Verwaltungskosten“ sowie „sonstige betriebliche Aufwendungen“ eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs in einen Aufwandsposten zusammengefasst werden, da die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe spendensammelnder Organisationen regelmäßig hinsichtlich der Höhe der erwirtschafteten Umsatzerlöse unbedeutend sind. Überdies besteht bei Ausweis der vier Aufwandsposten die Gefahr, dass die GuV unübersichtlich wird. Sofern jedoch unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetrieb von besonderer Bedeutung sind, sollte der Sammelposten in die Posten „Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen“, „Vertriebskosten“, „allgemeine Verwaltungskosten“ sowie „sonstige betriebliche Aufwendungen“ untergliedert werden.

Wie erwerbswirtschaftliche Unternehmen können spendensammelnde Organisationen z. B. Zinsen für Guthaben bei Kreditinstituten sowie Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens vereinnahmen. Auch können bei spendensammelnden Organisationen wie bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen Abschreibungen auf Wertpapiere des Umlaufvermögens anfallen. So ergeben sich hinsichtlich der Ertrags- und Aufwandsarten des Finanzbereichs spendensammelnder Organisationen im Vergleich zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen lediglich wenige Unterschiede. Unter Beachtung der allgemeinen Gliederungsgrundsätze des § 265 HGB sind in der Folge die Posten 8. bis 13. des Gliederungsschemas des § 275 Abs. 3 HGB im Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen auszuweisen.

Hinsichtlich der Ertrags- und Aufwandsarten im Finanzbereich weisen spendensammelnde Organisationen zwei Besonderheiten auf, die im Gliederungskonzept für die GuV einer spendensammelnden Organisation zu berücksichtigen sind: So können spendensammelnde Organisationen Erträge aus Sponsoring und Immobilienverwaltung erwirtschaften, die regelmäßig hinsichtlich ihrer Höhe für die Organisation von Bedeutung sind. Abbildung 24 gibt einen Überblick über das Gliederungskonzept und die durchgeführten Anpassungen des Gliederungsschemas des § 275 Abs. 3 HGB.

	Gliederungsposten	Anpassung des § 275 Abs. 3 HGB	Gründe der Anpassung
1.	Erträge aus Spendenverbrauch	Hinzufügung des Postens "Erträge aus Spendenverbrauch"	Bedeutende Ertragsart spendensammelnder Organ./ bei Untern. nicht vorhanden
2.	Erträge aus dem Verbrauch weitergeleiteter Spenden	Hinzufügung des Postens "Erträge aus dem Verbrauch weitergeleiteter Spenden"	Bedeutende Ertragsart spendensammelnder Organ./ bei Untern. nicht vorhanden
3.	Erträge aus dem Verbrauch von Zuwendungen der öffentlichen Hand	Hinzufügung des Postens "Erträge aus dem Verbrauch von Zuwendungen der öffentlichen Hand"	Bedeutende Ertragsart spendensammelnder Organ./ bei Untern. nicht vorhanden
4.	Erträge aus dem Verbrauch von Mitgliedsbeiträgen	Hinzufügung des Postens "Erträge aus dem Ver- brauch von Mitgliedsbeiträgen"	Bedeutende Ertragsart spendensammelnder Organ./ bei Untern. nicht vorhanden
5.	Erträge aus dem Verbrauch von Bußgeldern	Hinzufügung des Postens "Erträge aus dem Ver- brauch von Bußgeldern"	Bedeutende Ertragsart spendensammelnder Organ./ bei Untern. nicht vorhanden
6.	Sonstige Erträge des ideellen Bereichs	Hinzufügung des Postens "Sonstige Erträge des ideellen Bereichs"	Sammelposten
7.	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke	Hinzufügung des Postens "Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke"	Informationsbedürfnis der Spender/bei Untern. nicht vorhanden
8.	Aufwendungen aus weitergeleiteten Spenden	Hinzufügung des Postens "Aufwendungen aus weitergeleiteten Spenden"	Besonderheit spenden- sammelnder Organ./bei Untern. nicht vorhanden
9.	Verwaltungs- aufwendungen	Hinzufügung des Postens "Verwaltungs- aufwendungen"	Informationsbedürfnis der Spender/bei Untern. nicht vorhanden
10.	Werbe- aufwendungen	Hinzufügung des Postens "Werbeaufwendungen"	Informationsbedürfnis der Spender/bei Untern. nicht vorhanden
11.	Sonstige Aufwendungen des ideellen Bereichs	Hinzufügung des Postens "Sonstige Aufwendungen des ideellen Bereichs"	Sammelposten
12.	Ergebnis des ideellen Bereichs	Hinzufügung der Zwischensumme "Ergebnis des ideellen Bereichs"	Informationsbedürfnis der Spender/bei Untern. nicht vorhanden

	Gliederungsposten	Anpassung des § 275 Abs. 3 HGB	Gründe der Anpassung
13.	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben	Änderungen der Postenbezeichnung "Umsatzerlöse"	Besonderheit spendensammelnder Organ.
14.	Sonstige betriebliche Erträge	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
15.	Aufwendungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben	Zusammenfassung der Posten 2, 4, 5 und 7	Übersichtlichkeit der GuV / Besonderheit spendensammelnder Organ.
16.	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs	Zwischensumme "Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs"	Informationsbedürfnis der Spender
17.	Erträge aus Sponsoring	Hinzufügung des Postens "Sponsoring"	Besonderheit spendensammelnder Organ.
18.	Erträge aus Beteiligung und Immobilienverwaltung	Änderung der Postenbezeichnung "Erträge aus Beteiligung"	Besonderheit spendensammelnder Organ.
19.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
20.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
21.	Aufwendungen aus Immobilienverwaltung	Hinzufügung des Postens "Aufwendungen aus Immobilienverwaltung"	Besonderheit spendensammelnder Organ.
22.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
23.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
24.	Ergebnis des Finanzbereichs	Hinzufügung der Zwischensumme "Ergebnis des Finanzbereichs"	Informationsbedürfnis der Spender
25.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
26.	Sonstige Steuern	Keine Anpassung	Wie bei Untern.
27.	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag	Keine Anpassung	Wie bei Untern.

Abbildung 24: Gliederungskonzept für die GuV von Spendenorganisationen

Eine Gliederung der Aufwendungen nach Funktionsbereichen zwingt zu Kostenschlüsselungen und wirft damit Abgrenzungsprobleme auf.⁸⁶¹ Die Schlüsselung sollte im Idealfall willkürfrei und stetig erfolgen.⁸⁶² Zudem ist die Vorgehensweise hinsichtlich der Kostenschlüsselung im Anhang anzugeben, da nur mit dieser Information die Spender die Beträge der einzelnen Funktionsbereiche verschiedener Organisationen miteinander vergleichen können.⁸⁶³

Bei Anwendung des Gliederungskonzepts sind gemäß § 265 Abs. 2 S. 1 HGB zu jedem Posten in der GuV der entsprechende Betrag der vorhergehenden Abrechnungsperiode anzugeben. Die Angabe von Vorjahresbeträgen ist auch vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender als unerlässlich anzusehen.⁸⁶⁴

Im Folgenden werden die einzelnen Posten des ideellen Bereichs, des wirtschaftlichen Bereichs, des Finanzbereichs und des Steueraufkommens sowie das Jahresergebnis im Detail erläutert.⁸⁶⁵

5.3.3.2 Ergebnis des ideellen Bereichs

Durch die Aufgliederung des ideellen Bereichs sollen den Spendern vor allem Informationen über Herkunft und Verwendung der der Organisation zugewendeten Mittel bereitgestellt werden. Dabei sollten die Aufwendungen des ideellen Bereichs grundsätzlich in die Bereiche „Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke“, „Verwaltungsaufwendungen“ und „Werbeaufwendungen“ aufgliedert werden, da vor allem diese Informationen für Spender

⁸⁶¹ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 275 HGB, Rn. 34.

⁸⁶² Vgl. analog Chmielewicz (1987), S. 171.

⁸⁶³ Zum Anhang vgl. im Einzelnen Abschnitt 5.4.

⁸⁶⁴ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁶⁵ Falls das nachfolgende Gliederungskonzept in der Praxis für die GuV einer spendensammelnden Organisation angewendet wird, braucht ein Posten, der keinen Betrag ausweist, nicht in der GuV aufgeführt werden, es sei denn, dass in der vorhergehenden Periode unter diesem Posten ein Betrag ausgewiesen wurde (vgl. § 265 Abs. 8 HGB). Neue Posten dürfen dann in das Gliederungskonzept hinzugefügt werden, wenn der Inhalt nicht von einem vorgeschriebenen Posten des Gliederungskonzepts gedeckt wird (vgl. § 265 Abs. 5 S. 2 HGB). Gliederung und Bezeichnung der mit arabischen Zahlen versehenen Posten der GuV sind zu ändern, wenn dies wegen spezieller Besonderheiten bei der konkreten Organisation zur Aufstellung einer klaren und übersichtlichen GuV erforderlich ist (vgl. § 265 Abs. 6 HGB).

relevant sind (vgl. *Abbildung 25*).⁸⁶⁶ Im Folgenden werden die Inhalte der einzelnen Posten des ideellen Bereichs erläutert.

Ideeller Bereich	
1.	Erträge aus Spendenverbrauch
2.	Erträge aus dem Verbrauch weitergeleiteter Spenden
3.	Erträge aus dem Verbrauch von Zuwendungen der öffentlichen Hand
4.	Erträge aus dem Verbrauch von Mitgliedsbeiträgen
5.	Erträge aus dem Verbrauch von Bußgeldern
6.	Sonstige Erträge des ideellen Bereichs
7.	Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke
8.	Aufwendungen aus weitergeleiteten Spenden
9.	Verwaltungsaufwendungen
10.	Werbeaufwendungen
11.	Sonstige Aufwendungen des ideellen Bereichs
12.	Ergebnis des ideellen Bereichs

Abbildung 25: Gliederungskonzept des ideellen Bereichs

(1) Erträge aus Spendenverbrauch

- Der Posten „Erträge aus Spendenverbrauch“ enthält alle Spenden, die in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁶⁷
- Mehrere rechtlich selbstständige spendensammelnde Organisationen können sich z. B. für Zwecke von Spendenaufrufen dahingehend zusammenschließen, dass sie lediglich eine gemeinsame Kontonummer bei einem Kreditinstitut einrichten. Solche Zusammenschlüsse werden auch als Aktionsbündnisse bezeichnet. Die Zuordnung der Spenden auf die einzelnen spendensammelnden Organisationen richtet sich i. d. R. nach einem zwischen den Organisationen vereinbarten Verteilungsschlüssel. Die Einnahmen aus einem solchen Aktionsbündnis sind unter

⁸⁶⁶ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4. Hinsichtlich der Aufgliederung in die Bereiche „Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke“, „Verwaltungsaufwendungen“ und „Werbeaufwendungen“ ist auf das Konzept zur Abgrenzung der Verwaltungs- und Werbeaufwendungen des DZI hinzuweisen.

⁸⁶⁷ Zum Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Spenden vgl. ausführlich Abschnitt 5.2.2.

dem Posten „Erträge aus Spendenverbrauch“ zu erfassen, sofern sie in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁶⁸

- Spenden, die durch beauftragte Dritte eingeworben und/oder eingezogen werden, sind bei der spendensammelnden Organisation unter dem Posten „Erträge aus Spendenverbrauch“ zu erfassen, sofern diese in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind. Aufwendungen für die Leistungen des beauftragten Dritten dürfen nicht mit den eingeworbenen Spendenerträgen verrechnet werden.⁸⁶⁹
- Sind die Spendenerträge im Verhältnis zu den anderen Ertragsarten der Organisation gering, sollten sie aufgrund der Anforderung der Wesentlichkeit unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ ausgewiesen werden. Die Straffung der GuV durch Ausweis unerheblicher Ertragsposten des ideellen Bereichs unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ verbessert die Übersichtlichkeit der GuV und beeinträchtigt ihre Aussagekraft nicht.⁸⁷⁰
- Zu den Spenden zählen auch Erbschaften und Vermächtnisse.⁸⁷¹ Punkt 1a gilt sinngemäß.

(2) Erträge aus dem Verbrauch weitergeleiteter Spenden

- Erhält eine spendensammelnde Organisation Spenden von einer anderen spendensammelnden Organisation, sind diese unter dem Posten „Erträge aus dem Verbrauch weitergeleiteter Spenden“ zu erfassen, sofern diese in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁷²

(3) Erträge aus dem Verbrauch von Zuwendungen der öffentlichen Hand

- Der Posten „Erträge aus dem Verbrauch von Zuwendungen der öffentlichen Hand“ enthält alle Zuwendungen der öffentlichen Hand⁸⁷³, die in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁷⁴

⁸⁶⁸ So auch IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 207f., Rn. 40.

⁸⁶⁹ So auch IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 207, Rn. 34.

⁸⁷⁰ Vgl. analog Winkeljohann/Geißler, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 265 HGB, Rn. 17.

⁸⁷¹ Hierzu vgl. auch Abschnitt 2.7.1.

⁸⁷² Vgl. IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 207, Rn. 37.

⁸⁷³ Zum Begriff „Zuwendungen der öffentlichen Hand“ vgl. Abschnitt 2.7.1.

⁸⁷⁴ Zum Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Zuwendungen der öffentlichen Hand vgl. im Einzelnen Abschnitt 5.2.3.

- In den Fällen, in denen Zuwendungen der öffentlichen Hand im Verhältnis zu den anderen Ertragsarten der Organisation gering sind, sollten sie aufgrund der Anforderung der Wesentlichkeit unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ ausgewiesen werden. Die Straffung der GuV durch Ausweis unerheblicher Ertragsposten des ideellen Bereichs unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ verbessert die Übersichtlichkeit der GuV und beeinträchtigt ihre Aussagekraft nicht.⁸⁷⁵

(4) Erträge aus dem Verbrauch von Mitgliedsbeiträgen

- Unter dem Posten „Erträge aus dem Verbrauch von Mitgliedsbeiträgen“ sind sämtliche Mitgliedsbeiträge⁸⁷⁶ zu berücksichtigen, die in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁷⁷
- In den Fällen, in denen Mitgliedsbeiträge im Verhältnis zu den anderen Ertragsarten der Organisation gering sind, sollten sie aufgrund der Anforderung der Wesentlichkeit unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ ausgewiesen werden. Die Straffung der GuV durch Ausweis unerheblicher Ertragsposten des ideellen Bereichs unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ verbessert die Übersichtlichkeit der GuV und beeinträchtigt ihre Aussagekraft nicht.⁸⁷⁸

(5) Erträge aus dem Verbrauch von Bußgeldern

- Der Posten „Erträge aus dem Verbrauch von Bußgeldern“ enthält alle Bußgelder⁸⁷⁹, die in der Abrechnungsperiode aufwandswirksam verwendet worden sind.⁸⁸⁰
- In den Fällen, in denen Bußgelder im Verhältnis zu den anderen Ertragsarten der Organisation gering sind, sollten sie aufgrund der Anforderung der Wesentlichkeit unter dem Posten „sonstige Erträge des

⁸⁷⁵ Vgl. analog Winkeljohann/Geißler, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 265 HGB, Rn. 17.

⁸⁷⁶ Zum Begriff „Mitgliedsbeiträge“ vgl. Abschnitt 2.7.1.

⁸⁷⁷ Zum Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Mitgliedsbeiträgen vgl. im Detail Abschnitt 5.2.3.

⁸⁷⁸ Vgl. analog Winkeljohann/Geißler, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 265 HGB, Rn. 17.

⁸⁷⁹ Zum Begriff „Bußgelder“ vgl. Abschnitt 2.7.1.

⁸⁸⁰ Zum Zeitpunkt der erfolgswirksamen Erfassung von Bußgeldern vgl. im Einzelnen Abschnitt 5.2.3.

ideellen Bereichs“ ausgewiesen werden. Die Straffung der GuV durch Ausweis unerheblicher Ertragsposten des ideellen Bereichs unter dem Posten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ verbessert die Übersichtlichkeit der GuV und beeinträchtigt ihre Aussagekraft nicht.⁸⁸¹

(6) Sonstige Erträge des ideellen Bereichs

- Unter dem Sammelposten „sonstige Erträge des ideellen Bereichs“ sind alle Erträge auszuweisen, für die das Gliederungsschema innerhalb des ideellen Bereichs keinen besonderen Ertragsposten vorsieht.

(7) Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke

- Der Posten „Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke“ umfasst sämtliche Aufwendungen der Abrechnungsperiode, die unmittelbar der Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke dienen. Hierzu gehören die unmittelbar satzungsgemäßen Aufwendungen für Projekte, Programme, Dienstleistungen und Einrichtungen. Beispielsweise sind unter diesem Funktionsbereich Aufwendungen für satzungsgemäße Leistungen an Einzelpersonen, Projektträger und Kooperationspartner zu erfassen.
- Werden Mitarbeiter zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke beschäftigt, sind deren Personalaufwendungen diesem Posten zuzuordnen (z. B. Beschäftigung eines Mitarbeiters zur Durchführung der Telefonseelsorge). Auch Abschreibungen auf Vermögensgegenstände, die zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden, sind unter diesem Funktionsbereich zu erfassen (z. B. Abschreibungen auf Fahrzeuge, die zum Transport von Hilfsbedürftigen eingesetzt werden).
- Unter diesem Posten sind auch Nebenkosten zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke auszuweisen. Hierzu gehören insbesondere Aufwendungen für die den satzungsmäßigen Leistungen vor- und nachgelagerten Tätigkeiten. Unter diese Tätigkeiten fallen beispielsweise die Vorbereitung und Auswahl geeigneter Projekte, die Prüfung von Unterstützungsanträgen, das Projektcontrolling, die Projektrevision sowie die Projektevaluierung.

⁸⁸¹ Vgl. analog Winkeljohann/Geißler, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 265 HGB, Rn. 17.

- Diesem Posten sind auch Aufwendungen für satzungsgemäße Kampagnen, Bildungs- und Aufklärungsarbeit zuzuordnen. Kampagnen, Bildungs- und Aufklärungsarbeit bezwecken die Schaffung von öffentlicher Aufmerksamkeit und öffentlichem Bewusstsein. Sie müssen in der Satzung einer spendensammelnden Organisation als eigenständiger Zweck verankert sein, um bei der Aufwandsabgrenzung von den Werbeaufwendungen unterschieden werden zu können.
- Im Anhang sollten vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁸² die Nebenkosten zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke und die Aufwendungen für satzungsgemäße Kampagnen, Bildungs- und Aufklärungsarbeit einzeln ausgewiesen werden. Auch sollten die Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke im Anhang nach inhaltlichen oder geografischen Kriterien aufgegliedert werden.⁸⁸³

(8) Aufwendungen aus weitergeleiteten Spenden

- Falls eine spendensammelnde Organisation in der Abrechnungsperiode Spenden an andere Organisationen weiterleitet, ist diese Weiterleitung unter dem Posten „Aufwendungen aus weitergeleiteten Spenden“ zu erfassen.⁸⁸⁴

(9) Verwaltungsaufwendungen

- Der Posten „Verwaltungsaufwendungen“ umfasst sämtliche Verwaltungsaufwendungen der Abrechnungsperiode. Als Verwaltungsaufwendungen kommen insbesondere die Aufwendungen der Leitungs- und Aufsichtsorgane, der Geschäftsführung, des Rechnungswesens, der Personalverwaltung sowie der Finanzabteilung in Betracht, soweit sie nicht anteilig anderen Funktionsbereichen zugerechnet werden. Dabei sind nicht nur die Personalkosten dieser Abteilungen, sondern auch alle Sachkosten (z. B. Materialverbrauch, Abschreibungen) den Verwaltungsaufwendungen zuzuordnen.⁸⁸⁵
- Unterhält eine spendensammelnde Organisation wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe, sind die hierfür anfallenden

⁸⁸² Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁸³ Zu den Inhalten des Anhangs einer spendensammelnden Organisation vgl. im Einzelnen Abschnitt 5.4.

⁸⁸⁴ Vgl. analog IDW RS HFA 21, IDW Fachnachrichten 5/10, S. 207, Rn. 35ff.

⁸⁸⁵ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 238.

Verwaltungsaufwendungen nicht dem Funktionsbereich „Verwaltung“, sondern den entsprechenden Funktionsbereichen für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe zuzuordnen (vgl. hierzu Posten 15).

- Sind Aufwandskomponenten des Funktionsbereichs „Verwaltung“ wesentlich, so sind sie vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁸⁶ im Anhang aufzuzeigen (z. B. Gehalt Geschäftsführer).⁸⁸⁷

(10) Werbeaufwendungen

- Dem Posten „Werbeaufwendungen“ sind sämtliche Aufwendungen der Abrechnungsperiode zuzuordnen, die zur Beschaffung insbesondere von Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Mitgliedsbeiträgen und Bußgeldern eingesetzt werden. Auch Aufwendungen für die Selbstdarstellung und die Imagearbeit der Organisation sind unter diesem Bereich auszuweisen. Neben Personalkosten kommen als Werbeaufwendungen beispielsweise Kosten für Porto, Anzeigen und Werbespots in Betracht, soweit sie nicht anteilig anderen Funktionsbereichen zuzurechnen sind. Auch Abschreibungen können entsprechend der Bereichszuordnung auf den Werbebereich entfallen.
- Unterhält eine spendensammelnde Organisation wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe, sind die hierfür anfallenden Werbeaufwendungen nicht dem Funktionsbereich „Werbung“, sondern den entsprechenden Funktionsbereichen für die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe zuzuordnen (vgl. hierzu Posten 15).
- Sind Aufwandskomponenten des Funktionsbereichs „Werbung“ wesentlich, sind sie vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁸⁸ im Anhang darzustellen (z. B. Provisionen).⁸⁸⁹

⁸⁸⁶ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4

⁸⁸⁷ Zu den Inhalten des Anhangs einer spendensammelnden Organisation vgl. im Detail Abschnitt 5.4.

⁸⁸⁸ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁸⁹ Zu den Inhalten des Anhangs einer spendensammelnden Organisation vgl. im Detail Abschnitt 5.4.

(11) Sonstige Aufwendungen des ideellen Bereichs

- Unter dem Posten „Sonstige Aufwendungen des ideellen Bereichs“ sind solche Aufwendungen der Abrechnungsperiode auszuweisen, die nicht den Posten 7, 8, 9 und 10 zuzurechnen sind. Sofern Aufwendungen aus Immobilienverwaltung für die Organisation von Bedeutung sind, sind diese gesondert im Finanzbereich auszuweisen.

(12) Ergebnis des ideellen Bereichs

- Dieser Posten stellt ein Zwischenergebnis dar und errechnet sich, indem von der Summe der Ertragsposten des ideellen Bereichs (Posten 1 bis 6) die Aufwandsposten des ideellen Bereichs (Posten 7 bis 11) abgezogen werden.

5.3.3.3 Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs

Ein Ausweis des wirtschaftlichen Bereichs kommt nur in Betracht, falls die spendensammelnde Organisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder einen Zweckbetrieb unterhält. Sind die Umsatzerlöse aus dem wirtschaftlichen Bereich bedeutender als die Erträge des ideellen Bereichs, kann dieser Bereich dem ideellen Bereich vorangestellt werden. Abbildung 26 verdeutlicht das Gliederungskonzept des wirtschaftlichen Bereichs. Im Folgenden werden die Inhalte der einzelnen Posten des wirtschaftlichen Bereichs erläutert.

Wirtschaftlicher Bereich	
13.	Umsatzerlöse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben
14.	Sonstige betriebliche Erträge
15.	Aufwendungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben
16.	Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs

Abbildung 26: Gliederungskonzept des wirtschaftlichen Bereichs

(13) Umsatzerlöse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben

- Betreibt eine spendensammelnde Organisation einen Zweckbetrieb, lautet der Posten „Umsatzerlöse aus Zweckbetrieb“. Bei Spendenorganisationen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, verkürzt sich die Postenbezeichnung auf „Umsatzerlöse aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb“.
- Unterhält eine Spendenorganisation nicht nur einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder/und Zweckbetrieb, sollte die GuV vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁹⁰ innerhalb des wirtschaftlichen Bereichs für jeden einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb einen Ertragsposten ausweisen. Die Bezeichnung des einzelnen Ertragspostens sollte sich an der Funktion des einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs orientieren, sodass die einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe eindeutig identifiziert werden können (z. B. Umsatzerlöse aus der Behindertenwerkstatt).
- In den einzelnen Ertragsposten sind die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder Zweckbetriebs typischen Erzeugnisse und Waren sowie aus für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit des entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder Zweckbetriebs typischen Dienstleistungen nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer auszuweisen.⁸⁹¹ Als ein Beispiel für Umsatzerlöse aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben können Leistungsentgelte sozialer Einrichtungen genannt werden (z. B. Umsatzerlöse aus der Unterhaltung von Pflege-, Gesundheits- oder Behinderteneinrichtungen).

⁸⁹⁰ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁹¹ Vgl. analog § 277 Abs. 1 HGB. Erträge, die zwar aus der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe resultieren, aber für diese untypisch sind, zählen zu den sonstigen betrieblichen Erträgen. Erträge aus nicht gewöhnlicher Geschäftstätigkeit der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe sind dagegen Bestandteile der außerordentlichen Erträge. Sofern in einer Abrechnungsperiode außerordentliche Erträge im wirtschaftlichen Bereich entstehen, ist der Posten „außerordentliche Erträge“ mit in den wirtschaftlichen Bereich des Gliederungskonzepts aufzunehmen.

- Im Anhang sollten vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁹² weitere Informationen zu den einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben gegeben werden.⁸⁹³

(14) Sonstige betriebliche Erträge

- Unter dem Sammelposten „sonstige betriebliche Erträge“ sind alle Erträge auszuweisen, für die das Gliederungsschema innerhalb des wirtschaftlichen Bereichs keinen besonderen Ertragsposten vorsieht.

(15) Aufwendungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben

- Betreibt eine spendensammelnde Organisation einen Zweckbetrieb, lautet der Posten „Aufwendungen aus Zweckbetrieb“. Bei Spendenorganisationen, die einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, verkürzt sich die Postenbezeichnung auf „Aufwendungen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb“.
- Unterhält eine Spendenorganisation nicht nur einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder/und Zweckbetrieb, sollte die GuV vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender⁸⁹⁴ innerhalb des wirtschaftlichen Bereichs für jeden einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb einen Aufwandsposten ausweisen. Die Bezeichnung des einzelnen Aufwandspostens sollte sich an der Funktion des einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und/oder Zweckbetriebs orientieren, sodass die einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe eindeutig identifiziert werden können (z. B. Aufwendungen aus der Behindertenwerkstatt).
- Jedem Aufwandsposten sind sämtliche Aufwendungen zuzuordnen, die durch den entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb in der Abrechnungsperiode verursacht wurden. Als Aufwendungen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben kommen Personalaufwendungen für Mitarbeiter in Betracht, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb tätig

⁸⁹² Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁸⁹³ Zu den Inhalten des Anhangs einer spendensammelnden Organisation vgl. im Detail Abschnitt 5.4.

⁸⁹⁴ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Einzelnen Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

sind. Auch durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb verursachte Materialaufwendungen und Abschreibungen sind den entsprechenden Aufwandsposten des wirtschaftlichen Bereichs zuzuordnen.

(16) Ergebnis des wirtschaftlichen Bereichs

- Dieser Posten stellt ein Zwischenergebnis dar und errechnet sich, indem die Aufwendungen (Posten 15) von den Erträgen des wirtschaftlichen Bereichs (Posten 13 und 14) abgezogen werden.

5.3.3.4 Ergebnis des Finanzbereichs

Die Aufgliederung des Finanzbereichs orientiert sich im Wesentlichen an der Gliederungsvorschrift des § 275 Abs. 3 (Posten 8 bis 12) HGB, wobei vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender und den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen zum einen Posten hinzugefügt und zum anderen Postenbezeichnungen geändert werden (vgl. *Abbildung 27*).⁸⁹⁵ Im Folgenden werden die Inhalte der einzelnen Posten des Finanzbereichs erläutert.

Finanzbereich	
17.	Erträge aus Sponsoring
18.	Erträge aus Beteiligung und Immobilienverwaltung
19.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens
20.	Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge
21.	Aufwendungen aus Immobilienverwaltung
22.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
23.	Zinsen und ähnliche Aufwendungen
24.	Ergebnis des Finanzbereichs

Abbildung 27: Gliederungskonzept des Finanzbereichs

⁸⁹⁵ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4; zu den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.2 bis 2.8.

(17) Erträge aus Sponsoring

- Unter dem Posten „Erträge aus Sponsoring“ sind sämtliche Sponsorenzahlungen der Abrechnungsperiode zu erfassen.⁸⁹⁶
- Unter bestimmten Voraussetzungen können Sponsorenzahlungen auch als steuerbefreite oder steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs angesehen werden.⁸⁹⁷ In diesem Fall sind die Sponsorenzahlungen in den wirtschaftlichen Bereich einzuordnen.

(18) Erträge aus Beteiligungen und Immobilienverwaltung

- Unter dem Posten „Erträge aus Beteiligungen und Immobilienverwaltung“ sind die laufenden Erträge aus dem Bilanzposten „Beteiligungen“ sowie die Erträge aus Immobilienverwaltung auszuweisen.⁸⁹⁸
- Zum Posten „Erträge aus Beteiligungen“ gehören vor allem Dividenden von Kapitalgesellschaften, Gewinnanteile von Personengesellschaften und stillen Gesellschaften sowie sonstige ausgeschüttete Gewinne, z. B. Zinsen auf beteiligungsähnliche Darlehen, sofern diese unter den Beteiligungen bilanziert sind.⁸⁹⁹
- Die Beteiligungserträge sind stets brutto zu erfassen.⁹⁰⁰
- Gliedert eine spendensammelnde Organisation ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb in einen selbstständigen Rechtsträger aus und hält sie diese Beteiligung in ihrem Vermögen, sind die Erträge aus der Beteiligung unter diesem Posten auszuweisen.

(19) Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens

- Unter dem Posten „Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“ sind alle Erträge aus Finanzanlagen zu erfassen, soweit sie nicht als Erträge aus Beteiligungen unter Nr. 18 auszuweisen sind.⁹⁰¹

⁸⁹⁶ Zum Begriff „Sponsoring“ vgl. im Detail Abschnitt 2.7.1.

⁸⁹⁷ Vgl. Hüttemann (2008), § 6, Rn. 149ff.

⁸⁹⁸ Vgl. Förchle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 175; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 144.

⁸⁹⁹ Vgl. Borchert/Budde, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 275 HGB, Rn. 78; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 145.

⁹⁰⁰ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 146.

⁹⁰¹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 611; Förchle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 185.

- Zu den „Erträgen aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens“ zählen vor allem Zinsen, Dividenden und ähnliche Ausschüttungen aus Ausleihungen des Finanzanlagevermögens.⁹⁰²
- Die Erträge sind brutto auszuweisen.⁹⁰³

(20) Sonstige Zinsen und ähnliche Erträge

- Dieser Posten ist ein Sammelposten für alle Zinsen und ähnliche Erträge, die nicht unter den Posten 18 und 19 gesondert auszuweisen sind.⁹⁰⁴
- In Betracht kommen für den Ausweis unter dem Posten „sonstige Zinsen und ähnliche Erträge“ u. a. Zinsen für Guthaben bei Kreditinstituten, Zinsen und Dividenden auf Wertpapiere des Umlaufvermögens sowie Zinsen auf Forderungen von Dritten.⁹⁰⁵

(21) Aufwendungen aus Immobilienverwaltung

- Unter dem Posten „Aufwendungen aus Immobilienverwaltung“ sind sämtliche Aufwendungen zu erfassen, die im Rahmen der Immobilienverwaltung anfallen.

(22) Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens

- Der Posten „Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens“ umfasst alle Abschreibungen auf die in der Postenbezeichnung genannten Vermögensposten. Der Abschreibungsgrund ist dabei nicht von Bedeutung. Auch Abschreibungen, die über das übliche Maß hinausgehen, sind hier zu erfassen.⁹⁰⁶

⁹⁰² Vgl. Borchert/Budde, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 275 HGB, Rn. 80; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 155.

⁹⁰³ Vgl. Förchle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 188.

⁹⁰⁴ Vgl. Kirsch/Siefke, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 275 HGB, Rn. 211; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 156.

⁹⁰⁵ Vgl. Förchle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 191.

⁹⁰⁶ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 167ff.

(23) Zinsen und ähnliche Aufwendungen

- Unter dem Posten „Zinsen und ähnliche Aufwendungen“ sind alle Zinsaufwendungen und ähnliche Aufwendungen für das in der spendensammelnden Organisation gebundene Fremdkapital auszuweisen.⁹⁰⁷
- Zu den Zinsen und ähnlichen Aufwendungen gehören u. a. Zinsen für geschuldete Kredite, Diskontbeträge für Wechsel und Schecks sowie Verzugszinsen.⁹⁰⁸

(24) Ergebnis des Finanzbereichs

- Dieser Posten stellt ein Zwischenergebnis dar und errechnet sich, indem von der Summe der Ertragsposten des Finanzbereichs (Posten 17 bis 20) die Aufwandsposten des Finanzbereichs (Posten 21 bis 23) abgezogen werden.

5.3.3.5 Steueraufkommen und Jahresergebnis

Die in der Organisation anfallenden Steuern sind gemäß § 275 Abs. 3 (Posten 17 und 18) HGB in „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ sowie in „sonstige Steuern“ zu gliedern. Als letzter Posten wird im Gliederungskonzept wie im Gliederungsschema des § 275 Abs. 3 HGB das Jahresergebnis ausgewiesen (vgl. *Abbildung 28*). Im Folgenden werden die Inhalte der Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“, „sonstige Steuern“ und „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ erläutert.

Steueraufkommen und Jahresergebnis	
25.	Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
26.	Sonstige Steuern
27.	Jahresüberschuss / Jahresfehlbetrag

Abbildung 28: Steueraufkommen und Jahresergebnis

⁹⁰⁷ Vgl. Kirsch/Siefke, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 275 HGB, Rn. 231; Borchert/Budde, in: Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Rechnungslegung, 5. Aufl., Stuttgart 2003, § 275 HGB, Rn. 84.

⁹⁰⁸ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 174.

(25) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag

- Unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ sind alle Steuern vom Einkommen und vom Ertrag auszuweisen, für die die spendensammelnde Organisation Steuerschuldner ist.⁹⁰⁹
- Der Posten umfasst die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer sowie im Ausland gezahlte Steuern, soweit sie den in Deutschland zu zahlenden Steuern vom Einkommen und vom Ertrag entsprechen.⁹¹⁰
- Spendensammelnde Organisationen sind vielfach von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Unterhält eine spendensammelnde Organisation aber einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, unterliegt dieser grundsätzlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Die zu zahlenden Steuern sind dann unter diesem Posten auszuweisen.⁹¹¹

(26) Sonstige Steuern

- Unter dem Posten „sonstige Steuern“ sind alle übrigen, nicht unter dem Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ auszuweisenden Steuern zu erfassen. Dazu zählen beispielsweise die Erbschaftsteuer und die Grundsteuer.⁹¹²
- Spendensammelnde Organisationen sind vielfach von „sonstigen Steuern“ befreit. Unterhält eine Spendenorganisation einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, erstrecken sich die Steuerbefreiungen grundsätzlich nicht auf diesen.⁹¹³

(27) Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

- Der Posten 27 weist den in der Abrechnungsperiode erzielten Gewinn bzw. Verlust als Summe der Ergebnisse des ideellen Bereichs, des wirtschaftlichen Bereichs, des Finanzbereichs und des Steueraufwands aus.

⁹⁰⁹ Vgl. Förstle, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 275 HGB, Rn. 238.

⁹¹⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 620f.; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995ff., § 275 HGB, Rn. 185.

⁹¹¹ Zu den Steuervergünstigungen spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.4.3.

⁹¹² Vgl. Kirsch/Siefke, in: Baetge/Kirsch/Thiele, Bilanzrecht, § 275 HGB, Rn. 281.

⁹¹³ Zu den Steuervergünstigungen spendensammelnder Organisationen vgl. ausführlich Abschnitt 2.4.3.

- Ein positives Ergebnis wird mit „Jahresüberschuss“ bezeichnet, ein negatives Ergebnis mit „Jahresfehlbetrag“.

5.4 Ausgestaltung des Anhangs spendensammelnder Organisationen

5.4.1 Aufgaben, Rechtsgrundlagen und Struktur des Anhangs

Spendensammelnde Organisationen wenden oft freiwillig die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a HGB an und erstellen in diesem Zusammenhang insbesondere unter sinngemäßer Anwendung der §§ 284 bis 288 HGB einen Anhang.⁹¹⁴ Der Anhang hat dabei die Aufgabe, die durch die anderen Jahresabschlusselemente vermittelten Informationen zu erläutern, zu ergänzen, zu korrigieren und die Bilanz oder die GuV von bestimmten Angaben zu entlasten.⁹¹⁵

Erläuternde Funktion haben solche Anhangangaben, die die Posten der Bilanz oder der GuV kommentieren bzw. interpretieren.⁹¹⁶ Diese Angaben sollen zu einem besseren Verständnis der Bilanz und der GuV beitragen.⁹¹⁷ Die Ergänzungsaufgabe bezeichnet die Aufgabe des Anhangs, bilanziell nicht abgebildete, aber wichtige finanzielle Sachverhalte zu erläutern.⁹¹⁸ Die Korrekturfunktion resultiert aus § 264 Abs. 2 S. 2 HGB, wonach ein aufgrund besonderer Umstände nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in der Bilanz und der GuV durch zusätzliche Informationen im Anhang zu korrigieren ist. Eine Entlastungsfunktion übernimmt der Anhang, wenn Informationen anstatt in die Bilanz oder die GuV in den Anhang aufgenommen werden, um die beiden anderen Jahresabschlusselemente übersichtlicher zu gestalten.⁹¹⁹

⁹¹⁴ Ergänzende Vorschriften zum Anhang finden sich an zahlreichen Stellen innerhalb des zweiten und dritten Abschnitts des HGB im Zusammenhang mit den Ansatz-, Bewertungs-, Ausweis- und Offenlegungsvorschriften.

⁹¹⁵ Vgl. für viele etwa Armeloh (1998), S. 25ff.; Niehus (1989), S. 189–214; Russ (1986), S. 20ff.

⁹¹⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 691.

⁹¹⁷ Vgl. Armeloh (1998), S. 26.

⁹¹⁸ Vgl. Russ (1986), S. 23.

⁹¹⁹ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 692; Hartung (2002), S. 71. Die verschiedenen Anhanginformationen können nicht immer eindeutig den vier Aufgaben zugeordnet werden, da bestimmte Anhanginformationen gleichzeitig unterschiedliche Aufgaben erfüllen. Bei-

Nach den §§ 284 bis 288 HGB sind in den Anhang einer spendensammelnden Organisation bestimmte Informationen verpflichtend aufzunehmen (sog. Pflichtangaben). Auf diese Angaben darf grundsätzlich nur dann verzichtet werden, wenn die in den Vorschriften geregelten Sachverhalte bei der Organisation nicht vorliegen.⁹²⁰

Neben den Pflichtangaben gibt es die sog. Wahlpflichtangaben des Anhangs. Diese Informationen dürfen entweder in der Bilanz bzw. GuV oder im Anhang gegeben werden.⁹²¹ Durch die Entlastung der Bilanz bzw. der GuV von bestimmten Informationen, kann die Verständlichkeit und Klarheit des Jahresabschlusses erhöht werden. Die Beschränkung des Zahlenwerks von Bilanz und GuV auf die unbedingt notwendigen Angaben ermöglicht den Spendern einen ersten Überblick über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der spendensammelnden Organisation. Die Anhangangaben können dann zur vertiefenden Analyse des Jahresabschlusses herangezogen werden.⁹²²

Für spendensammelnde Organisationen, die freiwillig lediglich nur die ergänzenden Vorschriften für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a HGB beachten, bestehen gemäß §§ 274a, 276 S. 2, 288 HGB Erleichterungen, nach denen bestimmte Angaben im Anhang nicht gefordert werden.⁹²³

Im Anhang einer spendensammelnden Organisation können neben den Pflichtangaben und den Wahlpflichtangaben freiwillige Angaben gemacht werden. Unter freiwilligen Angaben werden in dieser Untersuchung jene Angaben verstanden, die in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit einer gesetzlichen Vorschrift zum Anhang stehen. Insofern zählen Angaben, die zwar den Mindestgehalt einer gesetzlichen Angabepflicht überschreiten, sich allerdings

spielsweise entlasten die Anhanginformationen vielfach nicht nur die Bilanz und die GuV, sondern erläutern gleichzeitig die betreffenden Bilanz- oder GuV Posten.

⁹²⁰ Weitere Pflichtangaben finden sich an zahlreichen Stellen innerhalb des zweiten und dritten Abschnitts des HGB im Zusammenhang mit den Ansatz-, Bewertungs-, Ausweis- und Offenlegungsvorschriften.

⁹²¹ Vgl. Armeloh (1998), S. 27.

⁹²² Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 693.

⁹²³ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 284 HGB, Rn. 1.

auf konkrete gesetzliche Vorschriften zum Anhang beziehen, in dieser Untersuchung nicht zu den freiwilligen Anhangangaben.⁹²⁴

Zusätzliche freiwillige Angaben dürfen jedoch u. a. aus folgenden Gründen nur begrenzt in den Anhang einer spendensammelnden Organisation aufgenommen werden.⁹²⁵ Erstens dürfen nur Informationen im Anhang gegeben werden, die für Spender relevant sind.⁹²⁶ Nicht relevante Informationen können verwirren und allenfalls zur Verschlechterung der Aussagefähigkeit des Anhangs beitragen.⁹²⁷ Zweitens dürfen solche Angaben, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit der Bilanz und der GuV stehen, sondern z. B. Werbezwecken dienen, nicht in den Anhang aufgenommen werden.⁹²⁸ Drittens gibt es mit dem Lagebericht ein weiteres Rechnungslegungsinstrument, dessen Aufgabe darin besteht, die Jahresabschlussinformationen zu verdichten sowie den Jahresabschluss zeitlich und sachlich zu ergänzen.⁹²⁹ Ebenfalls wie der Inhalt des Anhangs ist auch der Inhalt des Lageberichts im Gesetz nicht abschließend geregelt. Somit dürfen auch im Lagebericht freiwillige Angaben aufgenommen werden.⁹³⁰

Dies wirft die Frage nach einer sachgerechten Abgrenzung zwischen Anhang und Lagebericht auf. In dieser Untersuchung zählen zum Anhang jene freiwilligen Angaben, die die Posten der Bilanz und der GuV ergänzen oder erläutern und in einem unmittelbaren sachlichen Bezug zu diesen Jahresabschlusselementen stehen.⁹³¹

⁹²⁴ Zu dieser Abgrenzungsfrage vgl. Selchert (1987), S. 94f.

⁹²⁵ Vgl. hierzu analog Armeloh (1998), S. 30.

⁹²⁶ Zur Anforderung der Informationsrelevanz vgl. im Detail Abschnitt 3.4.2.

⁹²⁷ Vgl. analog Forster (1980), S. 58.

⁹²⁸ Vgl. Armeloh (1998), S. 30.

⁹²⁹ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.5.

⁹³⁰ Vgl. Armeloh (1998), S. 31.

⁹³¹ Gleiche Auffassung bei Armeloh (1998), S. 31. Im Einzelfall ist es schwierig, Angaben dem Anhang oder dem Lagebericht zuzuordnen. Der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit der Darstellung im Jahresabschluss verlangt aber, die beiden Berichtsteile in jedem Fall ausreichend voneinander zu trennen und mit entsprechenden Überschriften zu versehen. Bei der Entscheidung, Angaben im Anhang oder dem Lagebericht zuzuordnen, sollte sich der Bilanzierende stets des engen Bezuges zwischen Angaben im Anhang einerseits und den Posten der Bilanz und der GuV andererseits bewusst sein.

Das HGB schreibt keine bestimmte Gliederung für den Anhang vor. Auch im Schrifttum gibt es diesbezüglich keinen einheitlichen Vorschlag.⁹³² Somit besteht für den Anhang Gestaltungsfreiheit, wobei jedoch der Grundsatz der Klarheit und Übersichtlichkeit zu beachten ist.⁹³³ Nach diesem Grundsatz muss der Anhang eindeutige Bezeichnungen enthalten sowie für die Spender in einer klaren und übersichtlichen Weise dargestellt sein.⁹³⁴

Hinsichtlich der Strukturierung der Informationen des Anhangs kann individuell zwischen unterschiedlichen sachlichen Kriterien gewählt werden, die etwa nach Informationen zu Bilanz, GuV, den Bewertungsmethoden und sonstigen Anhangangaben differenzieren. Beispielhaft wird für diese Untersuchung eine an den Vorschlag von ARMELOH angelehnte Strukturierung des Anhangs gewählt (vgl. *Abbildung 29*).⁹³⁵

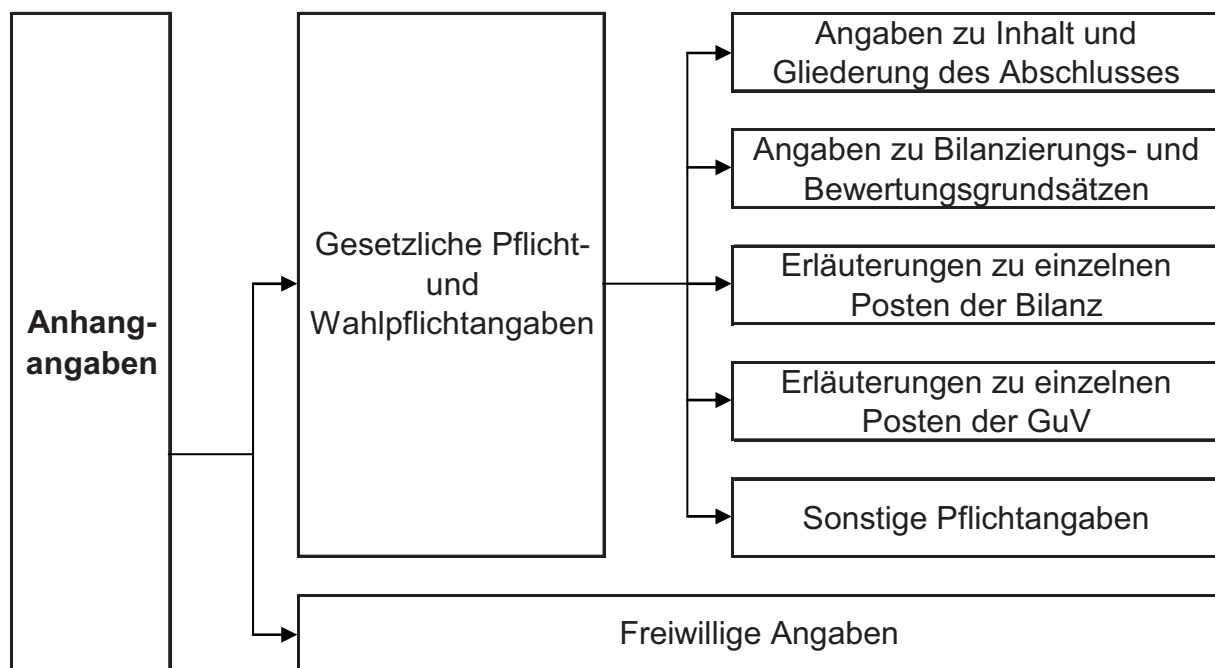


Abbildung 29: Struktur des Anhangs

Die gewählte Struktur des Anhangs ist für die nachfolgenden Jahresabschlüsse gemäß dem Grundsatz der Vergleichbarkeit beizubehalten. Lediglich aufgrund besonderer Umstände darf von der festgelegten Struktur abgewichen

⁹³² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 694.

⁹³³ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 284 HGB, Rn. 25.

⁹³⁴ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 694.

⁹³⁵ Vgl. Armeloh (1998), S. 40–43.

werden. Wird die Struktur des Anhangs in aufeinanderfolgenden Jahresabschlüssen geändert, sind die Gründe für die Abweichung im Anhang anzugeben.⁹³⁶

Die gesetzlichen Pflicht- und Wahlpflichtangaben des Anhangs sind für erwerbswirtschaftliche Unternehmen bestimmt worden. Ein Teil dieser Angaben ist von spendensammelnden Organisationen grundsätzlich nicht bereitzustellen, da die entsprechenden Sachverhalte aufgrund der Besonderheiten solcher Organisationen bei diesen regelmäßig nicht vorliegen werden.⁹³⁷ Beispielhaft kann hier die Angabe des Gesamtbetrags der Forschungs- und Entwicklungskosten des Geschäftsjahres sowie der davon auf die selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenstände des Anlagevermögens entfallende Betrag gemäß § 285 Nr. 22 HGB genannt werden, da spendensammelnde Organisationen grundsätzlich keine Forschung und Entwicklung betreiben.

Andere gesetzliche Pflicht- und Wahlpflichtangaben sind dagegen von spendensammelnden Organisationen grundsätzlich bereitzustellen, da die entsprechenden Sachverhalte wie bei erwerbswirtschaftlichen Unternehmen vorliegen können. Als Beispiel kann hier die Angabe und Begründung von Abweichungen in der Form der Darstellung und Gliederung aufeinanderfolgender Bilanzen und GuVs angeführt werden.⁹³⁸

Im Folgenden beschränkt sich die Untersuchung auf die Darstellung solcher Pflicht- und Wahlpflichtangaben des Anhangs, die für Spender für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger relevant sind. Im Anschluss wird untersucht, welche Anhangangaben spendensammelnde Organisationen vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender über die gesetzlichen Pflicht- und Wahlpflichtangaben bereitstellen sollten.⁹³⁹

⁹³⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 695.

⁹³⁷ Zu den Besonderheiten spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.3 bis 2.8.

⁹³⁸ Vgl. § 265 Abs. 1 S. 2 HGB.

⁹³⁹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

5.4.2 Wesentliche Pflicht- und Wahlpflichtangaben des Anhangs aus Sicht der Spender

Um Erwartungen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ zukünftiger Perioden abzuleiten, sind für Spender Informationen über die Entwicklung dieser Größen in der Vergangenheit relevant. Zur Ableitung von Aussagen über die Entwicklung dieser Größen benötigen Spender dabei für die entsprechenden Größen die Vorjahresbeträge.⁹⁴⁰ Sofern der Vergleich einer Größe mit dem Vorjahresbetrag zu einem nicht den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bild über die Entwicklung dieser Größe führen würde, benötigt der Spender Informationen, dass und weshalb die Beträge nicht miteinander vergleichbar sind. Ohne diese Information besteht die Gefahr, dass der Spender eine Fehlaussage über die Entwicklung der betrachteten Größe und somit eine Fehlaussage über die Höhe der betrachteten Größe zukünftiger Perioden ableitet, was zu einer verzerrten Spendenentscheidung führen kann. Nach § 265 Abs. 1 S. 2 HGB sind solche Angaben, dass und weshalb die Beträge bestimmter Größen verschiedener Perioden nicht miteinander vergleichbar sind, in den Anhang mit aufzunehmen.

Nach § 285 Nr. 9 HGB sind im Anhang für die Mitglieder des Geschäftsführungorgans, eines Aufsichtsrats, eines Beirats oder einer ähnlichen Einrichtung

- die Gesamtbezüge⁹⁴¹ der Abrechnungsperiode (Nr. 9a) und die Anzahl der ausgegebenen Bezugsrechte u. ä.;
- die Gesamtbezüge (einschließlich Abfindungen) der früheren Mitglieder dieser Organe und ihrer Hinterbliebenen sowie der Betrag der gebildeten und der nicht gebildeten Pensionsrückstellungen (Nr. 9b)⁹⁴² sowie
- die Vorschüsse, Kredite und Haftungsverhältnisse (Nr. 9c) anzugeben.⁹⁴³

⁹⁴⁰ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.3.

⁹⁴¹ Zum Begriff der Gesamtbezüge vgl. ausführlich Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 167ff.

⁹⁴² Vgl. hierzu im Einzelnen Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 180ff.

Sofern eine spendensammelnde Organisation lediglich die ergänzenden Vorschriften für kleine Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB beachtet, sind sie von der Pflicht zur Angabe der Bezüge nach Nr. 9a und b befreit.⁹⁴⁴ Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 286 Abs. 4 HGB sind auch spendensammelnde Organisationen, die die Vorschriften für mittelgroße und große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB anwenden, von der Pflicht zur Angabe der Bezüge nach Nr. 9a und b befreit.

Hinsichtlich der Personengruppen, für die diese Angaben zu machen sind, ergeben sich Unterschiede zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, da die in dieser Untersuchung betrachteten spendensammelnden Organisationen nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bzw. einer haftungsbeschränkten Personenhandelsgesellschaft organisiert sind, sondern in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder der Stiftung des Privatrechts auftreten.⁹⁴⁵

Spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts müssen einen Vorstand haben. Des Weiteren kann die Satzung vor allem für die laufende Geschäftsführung die Bestellung eines besonderen Vertreters vorsehen.⁹⁴⁶ Anlog zu den in § 285 Nr. 9 HGB genannten Personengruppen sind für die Mitglieder des Vorstands sowie für besondere Vertreter oben genannte Angaben im Anhang zu machen.⁹⁴⁷ Sofern die Satzung einer spendensammelnden Organisation als weitere Organe einen Aufsichtsrat und/oder einen Beirat vorzieht und diese Organe Verwaltungsfunktionen (z. B. Beratung, Überwachung) ausüben, die sich auf die gesamte Organisation beziehen, sind auch für sie oben genannte Angaben zu machen.⁹⁴⁸ Übernimmt ein solches Organ jedoch nur beratende oder unterstützende Tätigkeit für einzelne Vorgänge in der Organisation (z. B. Auswahl der durchzuführenden satzungsmäßigen Leistungen einer Abrechnungsperiode), sind diese Angaben nicht zu geben.⁹⁴⁹

⁹⁴³ Vgl. hierzu ausführlich Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 190ff.

⁹⁴⁴ Vgl. § 288 Abs. 1 HGB.

⁹⁴⁵ Zu den Rechtsformen spendensammelnder Organisationen vgl. ausführlich Abschnitt 2.5.

⁹⁴⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.5.

⁹⁴⁷ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 161.

⁹⁴⁸ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 162.

⁹⁴⁹ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 285 HGB, Rn. 162.

Börsennotierte Aktiengesellschaften haben nach Nr. 9a S. 5–7 zusätzlich unter Namensnennung die Bezüge jedes einzelnen Vorstandsmitglieds, aufgeteilt nach erfolgsunabhängigen und erfolgsbezogenen Komponenten sowie Komponenten mit langfristiger Anreizwirkung gesondert anzugeben. Vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender sollten spendensammelnde Organisationen freiwillig eine individualisierte Angabe der Bezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder und der besonderen Vertreter vornehmen.⁹⁵⁰

Spendensammelnde Organisationen können zur Erbringung ihrer satzungsmäßigen Leistungen Kooperationspartner einsetzen.⁹⁵¹ Bei einer solchen Kooperation wird grundsätzlich zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein zweiseitig verpflichtender Vertrag abgeschlossen. Wird die Verpflichtung sowohl von der spendensammelnden Organisation als auch von dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses nicht erfüllt, besteht zum Bilanzstichtag ein schwebendes Geschäft, welches nicht bilanziert wird.⁹⁵² Vor diesem Hintergrund sind im Anhang nach § 285 Nr. 3 HGB am Bilanzstichtag bestehende Verpflichtungen gegenüber dem Kooperationspartner darzustellen. Ansonsten sind die Informationen, die Spender aus einem nach Abschnitt 5.2.2 gebildeten Sonderposten ableiten können, verfälscht, da der Sonderposten auch bereits an die Kooperationspartner zugesagte Mittel umfasst.

Bei Anwendung des in Abschnitt 5.3 dargestellten Konzepts für die Gliederung einer GuV spendensammelnder Organisationen sind im Anhang gemäß § 285 Nr. 8 HGB der Materialaufwand und der Personalaufwand der Abrechnungsperiode anzugeben. Mit diesen Angaben kann das Informationsdefizit geheilt werden, welches bei Anwendung des Gliederungskonzepts entsteht.

⁹⁵⁰ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁹⁵¹ Zum Einsatz von Kooperationspartnern vgl. im Einzelnen Abschnitt 2.6.1.

⁹⁵² Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 5.2.5.

5.4.3. Freiwillige Anhangangaben aus Sicht der Spender

Bei Anwendung des in dieser Untersuchung dargestellten Konzepts zur bilanziellen Behandlung von Spenden werden in der GuV einer spendensammelnden Organisation die tatsächlich zugegangenen Spenden der Abrechnungsperiode nicht ausgewiesen.⁹⁵³ Im Anhang sollten die tatsächlich zugegangenen Spenden der Abrechnungsperiode angegeben werden, da die Spender diese Information zur Beurteilung der Angemessenheit der Werbeaufwendungen benötigen können.⁹⁵⁴ Aus Gründen der Vollständigkeit sollte diese Information auch für sämtliche andere Einnahmearten des ideellen Bereichs gegeben werden.

Kennzeichnend für das in Abschnitt 5.3 entwickelte Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen ist, dass ein Teil der in der GuV auszuweisenden Aufwendungen nach Funktionsbereichen gegliedert wird, was dann zu Kostenschlüsselungen zwingt. Vor dem Hintergrund der Vergleichbarkeit der GuVs verschiedener spendensammelnder Organisationen untereinander sollte die angewendete Kostenschlüsselung im Anhang angegeben werden. Nur mit diesen Informationen können Spender erkennen, inwieweit Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke, Verwaltungsaufwendungen und Werbeaufwendungen verschiedener Organisationen untereinander vergleichbar sind.

Hinsichtlich des GuV-Postens „Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke“ sollten vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender im Anhang die Nebenkosten zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke und die Aufwendungen für satzungsgemäße Kampagnen, Bildungs- und Aufklärungsarbeit einzeln ausgewiesen werden. Des Weiteren sollten im Anhang die Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke nach inhaltlichen oder geografischen Kriterien aufgegliedert werden. Hieraus können Spender erkennen, für welche Leistungsempfänger die satzungsmäßigen Leistungen schwerpunktmäßig in der Abrechnungsperiode erbracht wurden.⁹⁵⁵

⁹⁵³ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.2.2.

⁹⁵⁴ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁹⁵⁵ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

Bei Anwendung des in Abschnitt 5.3 erarbeiteten Gliederungskonzepts für eine GuV spendensammelnder Organisationen werden die Aufwendungen des ideellen Bereichs in die Funktionsbereiche „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ gegliedert. Zur Beurteilung der Angemessenheit der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ benötigen Spender Informationen darüber, durch welche Leistungen diese Aufwendungen verursacht wurden.⁹⁵⁶ Durch Aufgliederung der GuV-Posten „Verwaltungsaufwendungen“ und „Werbeaufwendungen“ in ihre Aufwandsarten, können den Spendern solche Informationen bereitgestellt werden. Mittels dieser Information können Spender z. B. erkennen, ob Dienstleistungen von Beratungsunternehmen und/oder Dienstleistungen von (externen) Fundraisern in Anspruch genommen wurden. Vor allem für solche Leistungen sollten im Anhang die Gründe ihrer Inanspruchnahme dargelegt werden. Sind die Werbe- und Verwaltungsaufwendungen im Vergleich zum Vorjahr gestiegen, sollten im Anhang auch die Ursachen für den Anstieg dargelegt werden.

Sofern ein unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb in der Abrechnungsperiode einen Verlust erwirtschaftet hat, sollten im Anhang die maßgebenden Ursachen hierfür dargestellt werden. Mit diesen Informationen können Spender erkennen, ob für den Verlust Ursachen maßgebend sind, die aus der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke resultieren.⁹⁵⁷

⁹⁵⁶ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.

⁹⁵⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.3.

5.5 Ausgestaltung des Lageberichts spendensammelnder Organisationen

5.5.1 Aufgaben, Rechtsgrundlagen und Inhalt des Lageberichts

Spendensammelnde Organisationen wenden oft freiwillig die ergänzenden handelsrechtlichen Vorschriften für mittelgroße oder große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a HGB an und erstellen in diesem Zusammenhang unter sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB einen Lagebericht.⁹⁵⁸

Der Lagebericht ist ein eigenständiges Rechnungslegungsinstrument und nicht Bestandteil des Jahresabschlusses.⁹⁵⁹ Jahresabschluss und Lagebericht sind allerdings trotz der formalen Trennung inhaltlich nicht voneinander unabhängig,⁹⁶⁰ denn die Aufgaben des Lageberichts bestehen zum einen in der Verdichtung der Jahresabschlussinformationen und zum anderen in der zeitlichen und sachlichen Ergänzung des Jahresabschlusses.⁹⁶¹

Die Verdichtungsaufgabe des Lageberichts kommt in der Zusammenfassung der im Jahresabschluss abgebildeten Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zur Lage der spendensammelnden Organisation zum Ausdruck. Die Ergänzungsaufgabe wird zum einen zeitlich durch die Einbeziehung von Prognosen und von sog. Nachtragsinformationen⁹⁶² in den Lagebericht sowie zum anderen sachlich durch die Berichterstattung über die gesamte Lage der Organisation deutlich.⁹⁶³

Bei sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB umfasst der Inhalt eines Lageberichts einer spendensammelnden Organisation die in dieser Vorschrift ge-

⁹⁵⁸ Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.1.

⁹⁵⁹ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 4; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 8.

⁹⁶⁰ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 726. Im Schrifttum wird teilweise auch die Eigenständigkeit von Jahresabschluss und Lagebericht als jeweils in sich geschlossene Rechnungslegungsinstrumente betont (vgl. Hommelhoff, in: Canaris/Schilling/Ulmer, 4. Aufl., § 289 HGB, Rn. 13).

⁹⁶¹ Vgl. Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 9.

⁹⁶² Zu den Nachtragsinformationen zählen Informationen über Sachverhalte zwischen Bilanzstichtag und Bilanzerstellungstag.

⁹⁶³ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 726.

nannten Berichtsgegenstände, wobei § 289 HGB lediglich den Mindestumfang der Lageberichterstattung beschreibt und somit freiwillige Angaben möglich sind.⁹⁶⁴

Nach § 289 Abs. 1 S. 1 HGB sind im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Organisation darzustellen. Die Darstellung von Geschäftsverlauf, Geschäftsergebnis und Lage der Gesellschaft ist um eine Analyse zu erweitern (§ 289 Abs. 1 Satz 2 HGB). Für die Analyse ist nach § 289 Abs. 3 HGB auf sog. finanzielle Leistungsindikatoren zurückzugreifen.⁹⁶⁵ Spendensammelnde Organisationen, die freiwillig die ergänzenden Vorschriften für große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264 a HGB anwenden, haben nach § 289 Abs. 3 HGB auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren in die Analyse einzubeziehen, soweit diese für das Verständnis von Lage und/oder Geschäftsverlauf bedeutend sind. Die Darstellung und Analyse von Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Organisation können dabei in einem Wirtschaftsbericht zusammengefasst werden.

Nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB ist im Lagebericht auf die voraussichtliche Entwicklung der Organisation mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken einzugehen. Dieser Lageberichtsteil wird auch als Prognosebericht bezeichnet.

Zu den sog. sonstigen Angaben des Lageberichts nach § 289 Abs. 2 HGB zählen:⁹⁶⁶

- Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres (Nachtragsbericht),
- eine Berichterstattung über Finanzrisiken (Finanzrisikobericht),

⁹⁶⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 727.

⁹⁶⁵ Im Gesetzestext werden in diesem Kontext explizit Umwelt- und Arbeitnehmerbelange genannt.

⁹⁶⁶ Der Gesetzeswortlaut „soll [...] eingehen“ (§ 289 Abs. 2 HGB) lässt den Verpflichtungsgehalt dieser Soll-Vorschrift ungeklärt. Im Schrifttum wird jedoch die Auffassung vertreten, dass grundsätzlich eine Berichtspflicht besteht, von dieser gleichwohl abgesehen werden kann, wenn es für das tatsächliche Bild der Lage der Gesellschaft von untergeordneter Bedeutung ist oder die betreffenden Bereiche nicht vorhanden sind (vgl. z. B. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 95; Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 36; Sieben (1987), S. 586).

- der Bereich Forschung und Entwicklung (Forschungs- und Entwicklungsbericht),
- die Angabe bestehender Zweigniederlassungen (Zweigniederlassungsbericht),
- ein Vergütungsbericht.⁹⁶⁷

Das HGB enthält keine Vorschriften über die Form oder die Gliederung des Lageberichts.⁹⁶⁸ Die spendensammelnde Organisation ist somit grundsätzlich in der Gestaltung ihres Lageberichts frei.⁹⁶⁹ Sie muss jedoch die allgemeinen Grundsätze der Rechenschaftslegung wie Vollständigkeit, Klarheit, Übersichtlichkeit, Verständlichkeit und Wahrheit beachten, denn nur so kann sich aus dem Lagebericht ein zutreffendes, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Organisation ergeben.⁹⁷⁰

Der Grundsatz der Vollständigkeit ist dann erfüllt, wenn im Lagebericht alle in § 289 HGB normierten und zu diesem gehörende Berichtsgegenstände angesprochen und erläutert werden.⁹⁷¹ Der Inhalt des Lageberichts ist allerdings nicht abschließend im Gesetz geregelt. Das Gesetz enthält nur Mindestanforderungen.⁹⁷² Der Lagebericht ist somit erst vollständig, wenn sämtliche Angaben enthalten sind, die aus Sicht der Entscheidungsträger für die Gesamtbeur-

⁹⁶⁷ Des Weiteren haben im Lagebericht nach § 289 Abs. 1 S. 5 HGB die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 264 Abs. 2 S. 3 HGB zu versichern, dass nach bestem Wissen im Lagebericht der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so dargestellt sind, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird, und dass die wesentlichen Chancen und Risiken im Sinne des Satzes 4 beschrieben sind. Zudem haben Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien, die mit stimmberechtigten Aktien einen organisierten Markt i. S. d. § 2 Abs. 7 WpÜG in Anspruch nehmen, im Lagebericht nach § 289 Abs. 4 HGB zusätzliche Informationen zur Übernahmesituation der Gesellschaft zu geben. Überdies haben Kapitalgesellschaften i. S. d. § 264d HGB im Lagebericht die wesentlichen Merkmale des internen Kontroll- und des Risikomanagementsystems im Hinblick auf den Rechnungslegungsprozess zu beschreiben. Da spendensammelnde Organisationen weder Kapitalgesellschaften i. S. d. § 264 Abs. 2 S. 3 HGB bzw. i. S. d. § 264d HGB noch Aktiengesellschaften oder Kommanditgesellschaft auf Aktien i. S. d. § 289 Abs. 4 HGB sind, haben sie diese Informationen auch bei sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB nicht im Lagebericht zu geben.

⁹⁶⁸ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 30.

⁹⁶⁹ Vgl. analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 30.

⁹⁷⁰ Ähnlich ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 30.

⁹⁷¹ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 40.

⁹⁷² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 727.

teilung der wirtschaftlichen Lage und des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses sowie der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken erforderlich sind.⁹⁷³

Das Vollständigkeitsgebot bedeutet nicht, dass über alle Geschäftsvorfälle sowie über alle Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung umfassend und lückenlos berichtet werden müsste.⁹⁷⁴ Vielmehr haben die Entscheidungsträger nach pflichtgemäßer Beurteilung, die notwendigerweise einen gewissen Beurteilungsspielraum beinhaltet, über den Umfang der Berichterstattung zu entscheiden.⁹⁷⁵ Für die Beurteilung durch die Entscheidungsträger, über welche Sachverhalte im Lagebericht zu berichten ist, sind die Informationsbedürfnisse der Spender zu berücksichtigen.⁹⁷⁶

Der Lagebericht muss klar und verständlich sein, sonst kann trotz vollständiger und wahrer Angaben ein falscher Eindruck vom Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Organisation entstehen.⁹⁷⁷ Die Grundsätze der Klarheit und Verständlichkeit fordern für die einzelnen Angaben, kein falsches Bild von der wirtschaftlichen Lage durch Verharmlosung, Rechtfertigung bestimmter oder Übertreibung anderer Aussagen entstehen zu lassen. So darf nicht durch die Formulierung oder den Umfang einer Angabe die tatsächliche Bedeutung verschleiert werden.⁹⁷⁸

Auch für den Lagebericht besteht die Pflicht zur Wahrheit in der Berichterstattung. Alle Angaben des Lageberichts müssen zutreffend und richtig sein. Objektiv falsche Angaben, die im Einzelnen oder insgesamt keinen zutreffenden Einblick vermitteln, dürfen im Lagebericht nicht gemacht werden.⁹⁷⁹ Aussagen, die Prognosen beinhalten, können jedoch nicht an einem allgemeinen Richtigkeitsmaßstab gemessen werden. Vielmehr müssen Prognosen nachvollziehbar sein und sich aus den zugrunde liegenden Tatsachen oder Annahmen

⁹⁷³ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 9; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 40.

⁹⁷⁴ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 40.

⁹⁷⁵ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 40.

⁹⁷⁶ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 9; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 40. Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

⁹⁷⁷ Ähnlich Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 12.

⁹⁷⁸ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 12.

⁹⁷⁹ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 11.

plausibel ergeben. Annahmen, auf denen solche Prognosen basieren, müssen dabei plausibel, widerspruchsfrei und vollständig sein und willkürfrei getroffen werden. Beurteilungen müssen sich nach dem objektiv vorhandenen Wissen richten und dürfen nicht durch Hoffnungen oder Wunschvorstellungen geprägt werden; das bedeutet, dass Angaben über abgelaufene Ereignisse und Entwicklungen von Dritten weitgehend nachvollziehbar dargestellt werden müssen. Soweit die Beurteilung zukünftig eintretende Ereignisse und Entwicklungen zum Gegenstand hat, müssen die diesen zugrunde gelegten Annahmen willkürfrei mit der Sorgfalt eines gewissenhaften und ordentlichen Entscheidungsträgers gefunden werden.

Die Lageberichterstattung ist in Systematik und Darstellungsform im Zeitablauf stetig fortzuführen soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind.⁹⁸⁰ Nur durch die Beachtung des Grundsatzes der Stetigkeit kann die Vergleichbarkeit mit der Darstellung des Vorjahres gewahrt werden.

Der § 289 HGB enthält hinsichtlich des Inhalts des Lageberichts zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe. Beispielsweise legt das Gesetz nicht explizit fest, welche Angaben eine spendensammelnde Organisation im Lagebericht zum „Geschäftsverlauf“ und zur „Lage“ bereitstellen muss. Das Gesetz enthält lediglich die allgemeine Anforderung, dass mit der Berichterstattung über den Geschäftsverlauf und die Lage „ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt“ werden muss. Der Umfang, der Zeitbezug und die Form der Angaben bleiben unbestimmt.⁹⁸¹ Im Ergebnis lassen die unbestimmten Begriffe unterschiedliche Interpretationsmöglichkeiten zu und erhöhen damit den Gestaltungsspielraum der Lageberichtersteller.⁹⁸²

Zwar liegt im Schrifttum eine Vielzahl an Beiträgen vor, die sich mit der Ausgestaltung eines Lageberichts nach § 289 HGB beschäftigen. Diese Beiträge betrachten jedoch ausschließlich erwerbswirtschaftliche Unternehmen. Somit können die in diesen Beiträgen enthaltenen Ausgestaltungshinweise aufgrund der Besonderheiten spendensammelnder Organisationen nur bedingt bei der

⁹⁸⁰ Abweichungen vom Grundsatz der Stetigkeit sind anzugeben und zu begründen.

⁹⁸¹ Vgl. analog Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 1.

⁹⁸² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 728.

Aufstellung eines Lageberichts einer solchen Organisation angewendet werden.

Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, wie ein Lagebericht einer spendensammelnden Organisation bei sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB auszugestalten ist. Der Inhalt der Lageberichterstattung hat sich dabei an den Informationsbedürfnissen der Spender zu orientieren, denn nur so kann der Lagebericht Informationen bereitstellen, die den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügen.⁹⁸³

Aus der Perspektive der Spender kommt dem Lagebericht einer spendensammelnden Organisation eine besondere Bedeutung zu, da dieses Rechnungsinstrument sowohl finanzielle als auch nichtfinanzielle Informationen der Vergangenheit und der Zukunft bereitstellen kann, die dem Jahresabschluss nicht unmittelbar oder nur verzerrt zu entnehmen sind.⁹⁸⁴

Im Folgenden wird untersucht, welche Informationen im Lagebericht einer spendensammelnden Organisation hinsichtlich der Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage der Organisation sowie hinsichtlich der Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung der Organisation mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken bei sinngemäßer Anwendung des § 289 HGB und unter Beachtung der Informationsbedürfnisse der Spender zu geben sind.

Des Weiteren wird konkretisiert, welche Informationen eine spendensammelnde Organisation in dem Lageberichtsteil „Nachtragsbericht“ zu geben hat. Nicht Gegenstand dieser Untersuchung sind die Lageberichtsteile Forschungs- und Entwicklungsbericht, Zweigniederlassungsbericht und Vergütungsbericht, da sie für spendensammelnde Organisationen nicht relevant sind.⁹⁸⁵ Ebenso wird in dieser Untersuchung der Finanzrisikobericht nicht betrachtet, da sich für den Finanzrisikobericht einer spendensammelnden Orga-

⁹⁸³ Vgl. analog Kirsch/Scheele (2005), S. 1149; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 41.

⁹⁸⁴ Vgl. analog Böcking (1998), S. 30.

⁹⁸⁵ Vgl. analog Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 36; Sieben (1987), S. 586.

nisation nahezu keine Abweichungen gegenüber erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ergeben.

5.5.2 Bericht über die Darstellung und die Analyse von Geschäftsverlauf und Lage der spendensammelnden Organisation

5.5.2.1 Definition der Begriffe des Geschäftsverlaufs und der Lage

Die Darstellung des Geschäftsverlaufs der spendensammelnden Organisation soll den Spendern einen Überblick über die Organisationsentwicklung und ihre ursächlichen Ereignisse in der abgelaufenen Periode geben. Dabei soll dargelegt werden, ob die Entscheidungsträger die Entwicklung der Organisation als günstig oder ungünstig beurteilen.⁹⁸⁶

Aufbauend auf der Berichterstattung zum Geschäftsverlauf ist auch die wirtschaftliche Lage der spendensammelnden Organisation darzustellen. Unter wirtschaftlicher Lage ist die Fähigkeit der Organisation zu verstehen, ihre Aufgaben in der Zukunft zu erfüllen.⁹⁸⁷ Die Informationen zur Lage der spendensammelnden Organisation lassen sich kaum von den Informationen zum Geschäftsverlauf der Organisation abgrenzen, sodass in der Praxis eine getrennte Darstellung regelmäßig unzweckmäßig ist.⁹⁸⁸ So beziehen sich die vergangenheitsorientierten Angaben zum Geschäftsverlauf auf die abgelaufene Periode und begründen im Wesentlichen die zeitpunktbezogenen Angaben zur Lage der Organisation.⁹⁸⁹

Die Darstellung von Geschäftsverlauf und Lage der Organisation ist um eine Analyse zu erweitern, die über eine reine Darstellung hinausgeht. Hierunter ist eine systematische Untersuchung von Geschäftsverlauf und Lage hinsichtlich aller einzelner Komponenten und Faktoren, die sie bestimmen, zu verste-

⁹⁸⁶ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 736; Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 31; Kropff (1980), S. 516.

⁹⁸⁷ Vgl. Leffson (1984), S. 36. Eine Gegenüberstellung der unterschiedlichen Ansätze zum unbestimmten Rechtsbegriff „wirtschaftliche Lage“ führt OLBRICH aus (vgl. Olbrich (1992), S. 18ff.).

⁹⁸⁸ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 735f.; Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 15.

⁹⁸⁹ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 735.

hen.⁹⁹⁰ Eine Zusammenfassung von Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der spendensammelnden Organisation in einem Wirtschaftsbericht ist dabei sachgerecht.⁹⁹¹

Konkretisierend in Bezug auf mögliche Analysebestandteile wirkt § 289 Abs. 1 S. 3 HGB. Danach sind in die Analyse „die für die Geschäftstätigkeit bedeutendsten finanziellen Leistungsindikatoren einzubeziehen und unter Bezugnahmen auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern“. Falls eine spendensammelnde Organisation freiwillig die ergänzenden Vorschriften für große Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB anwendet, sind in die Analyse auch nichtfinanzielle Leistungsindikatoren einzubeziehen, soweit diese für das Verständnis von Lage und/oder Geschäftsverlauf bedeutend sind.⁹⁹²

Vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender sollten die Informationen hinsichtlich der Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage der Organisation in die Funktionsbereiche „Mittelherkunft“, „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“, „Werbung“, „wirtschaftlicher Bereich“, „Finanzbereich“ und „Personalbereich“ untergliedert werden.⁹⁹³

⁹⁹⁰ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 25. Nach dem Gesetzeswortlaut muss die Analyse ausgewogen und umfassend sein, d. h., sie muss einerseits alle Funktionsbereiche der Organisation enthalten und andererseits alle einzelnen Komponenten und Faktoren hierzu herausstellen und untersuchen. Ausgewogen bedeutet dabei, dass diese Komponenten und Faktoren in sich abgestimmt und ausgeglichen dargestellt werden müssen. Inhaltsleere oder stereotype Aussagen sind somit nicht zulässig, vielmehr ist eine aussagekräftige und entscheidungsrelevante Analyse gefordert. Damit ist eine Erweiterung des Inhalts des Berichts gegenüber dem bisher Üblichen bezweckt.

⁹⁹¹ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 734.

⁹⁹² Das Gesetz definiert nicht, was unter Leistungsindikatoren zu verstehen ist. Es unterscheidet finanzielle und nichtfinanzielle Leistungsindikatoren, zu denen das Gesetz Informationen über Umwelt- und Arbeitnehmerbelange zählt. Aus dem Gesetzeszusammenhang ist zu schließen, dass es sich bei den finanziellen Leistungsindikatoren um Merkmale und Umstände handelt, die als Hinweis auf und Grundlage für die in der abgelaufenen Periode erbrachte Leistung dienen. Dabei bedeutet finanziell, im Unterschied zu den nichtfinanziellen Leistungsindikatoren, dass sie sich in der Rechnungslegung unmittelbar beitragsmäßig niederschlagen (vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 31, 101).

⁹⁹³ Vgl. analog Coenenberg/Haller/Schultze (2009), S. 934; Stobbe (1988), S. 308. Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

5.5.2.2 Wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen

Ausgangspunkt für die Darstellung und Analyse des Geschäftsverlaufs und der wirtschaftlichen Lage der spendensammelnden Organisation ist ein Überblick über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Organisation, der Branche und der Gesamtwirtschaft. Dieser Überblick ist erforderlich, da die Informationen zum Geschäftsverlauf und zur Lage der Organisation regelmäßig von den Spendern nur bei Kenntnis dieser Informationen richtig interpretiert werden können.⁹⁹⁴

Die Darstellung der wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Organisation, der Branche und der Gesamtwirtschaft ist um die Einschätzung der Entscheidungsträger zu ergänzen, wie sich diese Entwicklung auf den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage der Organisation ausgewirkt hat.⁹⁹⁵

So sollte im Lagebericht der spendensammelnden Organisation die konjunkturelle Lage in Deutschland der abgelaufenen Periode dargestellt⁹⁹⁶ sowie erläutert werden und wie sich diese nach Einschätzung der Entscheidungsträger auf den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage der Organisation ausgewirkt hat. In diesem Zusammenhang stellt sich vor allem die Frage, inwieweit die konjunkturelle Lage in Deutschland das Mittelaufkommen der spendensammelnden Organisation der abgelaufenen Periode beeinflusst hat.

Überdies sollte über Skandale im Spendensektor (z. B. Aufdeckung der Veruntreuung von Spenden bei einer Organisation) und gesetzliche Änderungen, die die Organisation direkt betreffen, (z. B. im Gemeinnützigkeitsrecht), berichtet werden.⁹⁹⁷ Auch hier sollte erläutert werden, wie sich diese nach Einschätzung der Entscheidungsträger auf den Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage der Organisation ausgewirkt haben. So könnten z. B. Spendenskandale negativ das Spendenaufkommen der abgelaufenen Periode beeinflusst haben.

⁹⁹⁴ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 736f.; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 66ff.

⁹⁹⁵ Vgl. analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 68.

⁹⁹⁶ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 736.

⁹⁹⁷ Vgl. analog Selchert/Erhardt/Fuhr/Greinert (2000), S. 93.

5.5.2.3 Bereich der Mittelherkunft

Im Rahmen der Darstellung und Analyse der Mittelherkunft sollten im Lagebericht die Höhe der in der abgelaufenen Periode vereinnahmten Mittel des ideellen Bereichs mit den entsprechenden Größen des Vorjahres verglichen und Ursachen für Abweichungen analysiert und begründet werden. Dabei sollte vor allem auf Ereignisse eingegangen werden, die in der abgelaufenen Periode die Höhe der vereinnahmten Mittel des ideellen Bereichs wesentlich beeinflusst haben. So hängt z. B. bei einigen Organisationen die Höhe der Spendeneinnahmen einer Periode davon ab, ob sich in dieser Periode verheerende Naturkatastrophen ereignet und die Medien hierüber ausführlich berichtet haben.

Auch kommt eine Analyse der Einnahmearten des ideellen Bereichs über mehrere Perioden in Betracht. Damit können Spender feststellen, ob eine Einnahmeart des ideellen Bereichs im Zeitablauf konstant ist, schwankt, wächst oder abnimmt. Für einen aussagefähigen Periodenvergleich sollten Mehrjahresübersichten dabei einen Zeitraum von etwa sieben bis zehn Jahren umfassen.⁹⁹⁸ Diese Informationen sind für Spender relevant, um die Wahrscheinlichkeit abzuschätzen, dass eine Prognose über die Höhe einer Einnahmenart des ideellen Bereichs für die nächste Periode auch tatsächlich eintritt.⁹⁹⁹

Des Weiteren sollte im Lagebericht die Höhe der in der abgelaufenen Periode vereinnahmten Mittel des ideellen Bereichs mit der im Vorjahr prognostizierten Höhe verglichen und die Ursachen für Abweichungen analysiert und beurteilt werden. Dieser Zielerreichungsgrad ist dann eine Beurteilungsgröße für die Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger.¹⁰⁰⁰

⁹⁹⁸ Ähnlich Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 769.

⁹⁹⁹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰⁰⁰ Vgl. analog Hepers (2005), S. 100f.; Krönert (2001), S. 67.

5.5.2.4. Bereich der satzungsmäßigen Arbeit

Hinsichtlich des Funktionsbereichs „satzungsmäßige Arbeit“ sollte eine spendensammelnde Organisation vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender Informationen über die in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und über die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen bereitstellen.¹⁰⁰¹

Da spendensammelnde Organisationen in der abgelaufenen Periode regelmäßig eine Vielzahl an satzungsmäßigen Leistungen erbringen, können aus Gründen der Übersichtlichkeit und Klarheit sowie Wesentlichkeit grundsätzlich im Lagebericht nicht sämtliche satzungsmäßigen Leistungen der abgelaufenen Periode einzeln dargestellt werden.

Vielmehr sollte die spendensammelnde Organisation Förderbereiche (z. B. Gesundheit, Landwirtschaft, Bildung etc.) und/oder geografische Bereiche (z. B. Länder oder Regionen) bilden, die das Spektrum an in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen abbilden. Falls in der abgelaufenen Periode im Vergleich zur Vorperiode neue Förderbereiche und/oder geografische Bereiche in das Leistungsprogramm einer spendensammelnden Organisation aufgenommen oder vorhandene Förderbereiche und/oder geografische Bereiche aus dem Leistungsprogramm gestrichen wurden, sollte hierüber im Lagebericht informiert werden.

Für die gebildeten Förderbereiche und/oder geografischen Bereiche sollte über die in der abgelaufenen Periode wesentlichen¹⁰⁰² erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und über die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen informiert werden. Auch sollten im Lagebericht den tatsächlich erzielten Wirkungen die zuvor festgelegten Erwartungen gegenübergestellt und die Ursachen für Abweichungen analysiert und beurteilt werden. Dieser Zielerreichungsgrad ist dann für die Spender eine Beurteilungsgröße für die Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger.¹⁰⁰³

¹⁰⁰¹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰⁰² Die Wesentlichkeit einer satzungsmäßigen Leistung kann sich danach bestimmen, wie viele Mittel in der abgelaufenen Periode für diese satzungsmäßige Leistung verwendet wurde.

¹⁰⁰³ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.4.6.

Häufig treten Wirkungen von satzungsmäßigen Leistungen nicht unmittelbar in der Periode der Leistungserstellung, sondern erst in zukünftigen Perioden auf. Auch über solche Gegebenheiten sollte im Lagebericht Auskunft erteilt werden. Sofern in der abgelaufenen Periode die Wirkungen satzungsmäßiger Leistungen vergangener Perioden evaluiert wurden, sollte im Lagebericht hierüber berichtet werden.

Eine weitere Möglichkeit, über die in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen zu informieren, liegt in der Veröffentlichung von Indikatoren.¹⁰⁰⁴

Die Abbildungen 30 und 31 zeigen beispielhaft mögliche Indikatoren zur Darstellung der in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen. Diese Indikatoren erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit, sie bilden nicht das gesamte Spektrum an spendensammelnden Organisationen ab. Jede Organisation soll auf Basis ihrer satzungsmäßigen Leistungen, sofern möglich, eigene Indikatoren festlegen und beschreiben.

Die Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke sollten im Anhang nach geografischen und/oder inhaltlichen Kriterien aufgegliedert werden.¹⁰⁰⁵ Im Lagebericht sollten die aufgegliederten Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke der abgelaufenen Periode den entsprechenden Größen der Vorperiode gegenübergestellt und Ursachen für Abweichungen analysiert und begründet werden. Hieraus können Spender beispielsweise erkennen, ob sich der Schwerpunkt der satzungsmäßigen Arbeit der Organisation in der abgelaufenen Periode von einem Förderbereich auf einen anderen verlagert hat.

¹⁰⁰⁴ Bei einigen Organisationen lassen sich die in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und/oder die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen nicht mit Indikatoren abbilden. Ob bei einer konkreten spendensammelnden Organisation Indikatoren geeignet sind, die in der abgelaufenen Periode erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen abzubilden, hängt von den jeweiligen satzungsmäßigen Leistungen ab und kann nur im Einzelfall entschieden werden. Beispielsweise können die Wirkungen von Informationsveranstaltungen, deren Ziel es ist, die Bevölkerung hinsichtlich bestimmter Themen zu informieren, grundsätzlich nicht mit Indikatoren erfasst werden.

¹⁰⁰⁵ Vgl. hierzu auch Abschnitt 5.4.3.

Tätigkeitsbereich der spendensammelnden Organisation	Indikatoren zur Abbildung der satzungsmäßigen Leistungen
humanitär - karitative Zwecke	Anzahl der in der abgelaufenen Periode gebauten Brunnen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode gebauten und ausgestatteten Gesundheitsstationen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode geschulten Bäuerinnen/Bauern hinsichtlich moderner Anbautechniken (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode verteilten Hilfsgüter (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der Erkrankten, denen innerhalb der abgelaufenen Periode eine bestimmte Therapie bezahlt wurde (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode vergebenen Mikrokredite (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
Umweltschutz/Tierschutz	Aufgeforstete Fläche in der abgelaufenen Periode (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der ausgewilderten Tiere in der abgelaufenen Periode (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien und Arten)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode aufgestellten Borkenkäferfallen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
Kultur- und Denkmalpflege	Anzahl der in der abgelaufenen Periode renovierten Kirchen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)

Abbildung 30: Mögliche Indikatoren zur Abbildung der satzungsmäßigen Leistungen

Tätigkeitsbereich der spendensammelnden Organisation	Indikatoren zur Erfassung der Wirkungen satzungsmäßiger Leistungen
humanitär - karitative Zwecke	Anzahl an Menschen, die in der abgelaufenen Periode durch den Bau von Brunnen mit Wasser versorgt werden konnten
	Anzahl an Menschen, die in der abgelaufenen Periode in von der Organisation unterhaltenden Gesundheitsstationen erfolgreich behandelt werden konnten
	Anzahl an Menschen, die in der abgelaufenen Periode im Rahmen von Bildungsprojekten, die von der Organisation durchgeführt wurden, lesen und schreiben gelernt haben
Umweltschutz/Tierschutz	Aufgeforstete Fläche in der abgelaufenen Periode (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
	Anzahl der ausgewilderten Tiere in der abgelaufenen Periode (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien und Arten)
	Anzahl der in der abgelaufenen Periode aufgestellten Borkenkäferfallen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)
Kultur- und Denkmalpflege	Anzahl der in der abgelaufenen Periode renovierten Kirchen (ggf. Aufgliederung nach geographischen Kriterien)

Abbildung 31: Mögliche Indikatoren zur Abbildung der Wirkungen satzungsmäßiger Leistungen

Falls eine spendensammelnde Organisation unter einer internationalen Dachorganisation tätig ist und selbst keine satzungsmäßigen Leistungen erbringt, sollten im Lagebericht die von der Dachorganisation in der abgelaufenen Periode wesentlichen erbrachten satzungsmäßigen Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen dargestellt werden.¹⁰⁰⁶

¹⁰⁰⁶ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.6.1.

5.5.2.5 Verwaltungs- und Werbebereich

Hinsichtlich der Funktionsbereiche „Verwaltung“ und „Werbung“ sollten im Lagebericht die in der abgelaufenen Periode verursachten Verwaltungs- und Werbeaufwendungen mit den entsprechenden Größen der Vorperiode verglichen und die Ursachen für Abweichungen analysiert und beurteilt werden. In diesem Zusammenhang sollten als Indikatoren die Verwaltungs- und Werbeaufwandsquote der abgelaufenen Periode und der Vorperiode angegeben werden.

Des Weiteren sollten im Lagebericht die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen über mehrere vergangene Perioden betrachtet werden. Eine solche Mehrperiodenübersicht ermöglicht es den Spendern, die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen über mehrere vergangene Perioden zu vergleichen. So können sie feststellen, ob die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen im Zeitablauf konstant sind, schwanken, wachsen oder abnehmen.¹⁰⁰⁷ Für einen aussagefähigen Periodenvergleich sollten Mehrjahresübersichten einen Zeitraum von etwa sieben bis zehn Jahren umfassen.¹⁰⁰⁸

Auch sollten im Lagebericht den Verwaltungs- und Werbeaufwendungen der abgelaufenen Periode die entsprechenden prognostizierten Verwaltungs- und Werbeaufwendungen gegenübergestellt und die Ursachen für Abweichungen analysiert und beurteilt werden. Dieser Zielerreichungsgrad ist dann für die Spender eine Beurteilungsgröße für die Leistungsfähigkeit der Entscheidungsträger.¹⁰⁰⁹

Als weitere Kennzahl sollte im Lagebericht die Werbeeffizienzquote¹⁰¹⁰ angegeben werden. Auch sollte im Lagebericht über die in der abgelaufenen Periode kostenlos erhaltenen Werbemittel informiert werden. Diese Informationen

¹⁰⁰⁷ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰⁰⁸ Ähnlich Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 769.

¹⁰⁰⁹ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.4.6.

¹⁰¹⁰ Die Werbeeffizienzquote berechnet sich wie folgt: Werbeaufwendungen der betrachteten Periode/tatsächliche Spendeneinnahmen der betrachteten Periode; vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.3.

benötigen Spender zur Beurteilung der Angemessenheit der Werbeaufwendungen.¹⁰¹¹

Falls für eine Werbeaktion der abgelaufenen Periode die damit erzielten Spendeneinnahmen verlässlich ermittelt werden können, sollten im Lagebericht sowohl die mit dieser Werbeaktion erzielten Spendeneinnahmen als auch die durch diese Werbeaktion verursachten Aufwendungen angegeben werden. Auch über Misserfolge von Werbeaktionen und ihre Ursachen sollte im Lagebericht berichtet werden.

Beschäftigte eine spendensammelnde Organisation in der abgelaufenen Periode zur Sammlung von Spenden externe Fundraiser, sollte im Lagebericht über diesen Sachverhalt informiert werden. In diesem Zusammenhang sind sowohl die Höhe der durch die externen Fundraiser in der abgelaufenen Periode gesammelten Spenden als auch die Höhe der durch die externen Fundraiser verursachten Aufwendungen anzugeben. Auch ist über die Vergütungsstruktur (variable und/oder fixe Vergütung) bezüglich der in der abgelaufenen Periode beschäftigten externen Fundraisern zu berichten. Falls interne Mitarbeiter zur Sammlung von Spenden eingesetzt werden und für diese Tätigkeit Provisionen erhalten, sollte über diesen Sachverhalt im Lagebericht informiert werden.

Falls eine spendensammelnde Organisation unter einer internationalen Dachorganisation tätig ist, sollten im Lagebericht auch die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen sowie die Verwaltungs- und Werbeaufwandsquote für die Dachorganisation angegeben werden. Diese Informationen sind für Spender relevant, da letztendlich sowohl die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen der in Deutschland ansässigen Organisation als auch die Verwaltungs- und Werbeaufwendungen der internationalen Dachorganisation durch die Spenden gedeckt werden müssen.¹⁰¹²

¹⁰¹¹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰¹² Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.6.1.

5.5.2.6 Wirtschaftlicher- und Finanzbereich

Unterhält eine spendensammelnde Organisation wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe, sollten im Lagebericht die Absatzentwicklung der im Rahmen der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe produzierten Leistungen (Güter und/oder Dienstleistungen) sowie die Entwicklung der Umsatzerlöse erläutert werden. Die Ursachen für wesentliche Änderungen in der Absatzmenge sowie in den Umsatzerlösen im Vergleich zum Vorjahr sollten im Lagebericht dargestellt werden.¹⁰¹³

Des Weiteren sollte im Lagebericht über wesentliche Änderungen des Leistungsprogramms unterhaltener wirtschaftlicher Geschäftsberichte und/oder Zweckbetriebe berichtet werden (z. B. Einstellung vorhandener Leistungen oder Aufnahme neuer Leistungen). Sofern sich hinsichtlich der Menge der produzierten Leistungen in der abgelaufenen Periode wesentliche Veränderungen gegenüber dem Vorjahr ergeben, sollte hierauf eingegangen werden.¹⁰¹⁴

Auch sollten im Lagebericht Informationen über die Beschaffung der für die Produktion der Leistungen erforderlichen Ressourcen (vor allem Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe) aufgenommen werden. In diesem Kontext kommen Angaben über die Entwicklung der Marktstruktur der wichtigsten Beschaffungsmärkte (Preise, Mengen, Partner etc.) und über die Versorgungslage bei Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sowie Handelswaren in Betracht.¹⁰¹⁵

Falls in der abgelaufenen Periode in unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben wesentliche Investitionen getätigt wurden, sollte im Lagebericht hierüber berichtet werden. Dabei ist vor allem auf die Investitionsgegenstände sowie auf die Investitionszwecke einzugehen.¹⁰¹⁶

Hinsichtlich des Finanzbereichs sollten im Lagebericht vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender Angaben über die Anlagestrategie

¹⁰¹³ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 737.

¹⁰¹⁴ Vgl. analog Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 19; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 71.

¹⁰¹⁵ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 737.

¹⁰¹⁶ Vgl. analog Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 737.

der abgelaufenen Periode gemacht werden. Falls sich die Anlagestrategie im Vergleich zum Vorjahr wesentlich geändert hat, sollten die Änderungen im Lagebericht aufgezeigt werden. Auch die Ursachen für die Änderungen sollten dargestellt werden.¹⁰¹⁷

Soweit eine spendensammelnde Organisation in ihrem Vermögen eine Beteiligung an einem anderen Unternehmen hält, sollte die wesentliche Entwicklung von Geschäftsverlauf und wirtschaftlicher Lage des Beteiligungsunternehmens dargestellt werden. Im Vordergrund werden dabei Rentabilität, Entwicklungschancen oder Risiken im Geschäftsbereich des Beteiligungsunternehmens stehen.¹⁰¹⁸

5.5.2.7 Personalbereich

Obwohl im Anhang gemäß § 285 Nr. 7 HGB Angaben zur Zusammensetzung der Arbeitnehmerschaft enthalten sind, sollten im Lagebericht weitere Informationen zum Personalbereich gegeben werden. Falls noch nicht im Anhang vorgenommen, sollte im Lagebericht die Arbeitnehmerschaft nach den Funktionsbereichen „ideeller Bereich“ und „wirtschaftlicher Bereich“ aufgegliedert werden. Dabei ist innerhalb der Funktionsbereiche eine Trennung zwischen ehren- und hauptamtlichen Mitarbeitern geboten.¹⁰¹⁹

Bei den hauptamtlichen Mitarbeitern bietet sich eine Aufteilung in gewerbliche Arbeitnehmer, Angestellte und leitende Angestellte an. Auch kann sich etwa eine Zusatzangabe von Kurzarbeitern und Teilzeitkräften anbieten.¹⁰²⁰

Hinsichtlich der ehrenamtlichen Mitarbeiter sollte im Lagebericht die Anzahl der durch sie in der abgelaufenen Periode abgeleisteten Stunden angegeben werden. Dagegen ist die Angabe der Anzahl der in der abgelaufenen Periode für die spendensammelnde Organisation tätigen ehrenamtlichen Mitarbeiter wenig aussagekräftig, da ehrenamtliche Mitarbeiter aufgrund ihrer persönli-

¹⁰¹⁷ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. ausführlich 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰¹⁸ Vgl. analog ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 75.

¹⁰¹⁹ Zur Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen vgl. im Detail Abschnitt 2.8.

¹⁰²⁰ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 144.

chen Lebensumstände unterschiedlich viel Zeit in die Organisation einbringen können.¹⁰²¹

Die Angaben zur Zusammensetzung der Arbeitnehmerschaft sind darüber hinaus mit den entsprechenden Größen des Vorjahres zu vergleichen und Ursachen für Abweichungen darzustellen.

Neben Angaben zur Zusammensetzung der Arbeitnehmerschaft sollte im Lagebericht der Personalaufwand in seine Bestandteile aufgegliedert und analysiert werden. Aus- und Weiterbildungsprogramme, Entlohnungsmodelle sowie Arbeits- und Gesundheitsschutzmaßnahmen sollten beschrieben werden. In diesem Zusammenhang können als Indikatoren die Anzahl der Mitarbeiter, die in der abgelaufenen Periode an Aus- und Weiterbildungsprogrammen teilgenommen haben, oder die Mitarbeiterzufriedenheit angegeben werden.¹⁰²² Sämtliche dieser Informationen können Spender zur Einschätzung der zukünftigen Leistungs- und Bestandsfähigkeit einer spendensammelnden Organisation benötigen.¹⁰²³

5.5.3 Bericht über die voraussichtliche Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken der spendensammelnden Organisation

Anknüpfend an die Ausführungen zu Geschäftsverlauf und Lage der spendensammelnden Organisation ist gemäß § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB „die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern.“ Nach dem Wortlaut des § 289 Abs. 1 Satz 4 HGB sowie dem sachlichen Zusammenhang sollte dabei die Chancen- und Risikoberichterstattung in den Prognosebericht integriert werden.¹⁰²⁴

¹⁰²¹ Vgl. hierzu auch Abschnitt 2.8.

¹⁰²² Vgl. mit weiteren Indikatoren für den Personalbereich Tesch (2008), S. 307.

¹⁰²³ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4. Das Geschäftsergebnis ist als Bestandteil des Geschäftsverlaufs ebenfalls darzustellen und zu analysieren. Dieses kann im Lagebericht einer spendensammelnden Organisation kurz gehalten werden, da bei spendensammelnden Organisationen eine Sachzieldominanz herrscht (vgl. hierzu Abschnitt 2.3). Darüber hinaus ist das Geschäftsergebnis bei spendensammelnden Organisationen im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen ein schwacher Indikator für eine erfolgreiche Abrechnungsperiode.

¹⁰²⁴ Vgl. Müßig (2006), S. 158 ff.; Kirsch/Scheele (2005), S. 1153; Pfitzer/Oser/Orth (2004), S. 2597; Kajüter (2004), S. 430; a. A. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 43. Nach DRS 15.91 ist eine getrennte Darstellung von Risiko- und Prognoseberichterstattung vorzunehmen. Hierzu kritisch Kirsch/Scheele (2005),

Der Prognosebericht besteht grundsätzlich aus den gleichen Bestandteilen wie der Wirtschaftsbericht. Er ergänzt diesen nur in zeitlicher Dimension.¹⁰²⁵ Somit ist im Prognosebericht die in den einzelnen Funktionsbereichen zu erwartende Entwicklung zu erläutern und zu beurteilen. In diesem Zusammenhang sind auch die zu erwartenden rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen darzustellen.

Der Maßstab für die Erläuterung und Beurteilung der zukünftigen Entwicklung sind die Erwartungen und Einschätzungen der Entscheidungsträger.¹⁰²⁶ Somit sind subjektive Erwartungen und Einschätzungen dem Prognosebericht immanent.¹⁰²⁷ Gemäß § 289 Abs. 1 S. 4 HGB sind im Lagebericht die Annahmen anzugeben, die den Prognosen zugrunde liegen. Diese Informationen können von den Spendern zur Einschätzung der Wahrscheinlichkeit des Eintritts der Prognosen benötigt werden.¹⁰²⁸

Im Prognosebericht ist eine verbale Berichterstattung ausreichend, da nach § 289 Abs. 1 S. 4 HGB lediglich eine Erläuterung und Beurteilung notwendig ist.¹⁰²⁹ Quantitative Prognosen können diese ergänzen.¹⁰³⁰ Als Hinweis ist in den Prognosebericht aufzunehmen, dass die tatsächlichen Ergebnisse wesentlich von den Prognosen abweichen können, wenn sich die den Prognosen zugrunde liegenden Annahmen als unzutreffend erweisen.

S. 1154; Fink/Keck (2005), S. 144.

¹⁰²⁵ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 745; Kirsch/Scheele (2005), S. 1149f.

¹⁰²⁶ Vgl. Selchert (1999), S. 409.

¹⁰²⁷ Vgl. ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 105.

¹⁰²⁸ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰²⁹ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 39.

¹⁰³⁰ Qualitative Prognosen sind i. d. R. nicht so genau, aber dafür verlässlicher. Quantitative Prognosen sind zwar aussagekräftiger, jedoch mit höherer Unsicherheit behaftet (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 745f.). Dem Grundsatz der Objektivität bzw. der intersubjektiven Nachprüfbarkeit folgend spricht für eine quantitative Prognoseberichterstattung die Möglichkeit, solche Prognosen ex post überprüfen zu können (vgl. Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 42). Somit sollten die wichtigsten Bereiche der Prognoseberichterstattung quantitative Angaben enthalten. Für eine Quantifizierung spricht sich auch der DRS aus (DRS 15.120). BAETGE/KIRSCH/THIELE und STOBBE ziehen quantitative Angaben ebenfalls vor (vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 746; Stobbe (1988), S. 307). Benutzt werden können hierfür sowohl Punkt- als auch Intervallangaben.

Die Qualität der Prognoseberichterstattung ist auch vom betrachteten und pflichtmäßig anzugebenden Zeitraum abhängig.¹⁰³¹ Je größer der Prognosehorizont, desto unsicherer werden die Prognosen.¹⁰³² Im Schrifttum wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass der ideale Zeitraum zwei Jahre beträgt, eine Anpassung an die Gegebenheiten der spendensammelnden Organisation gleichwohl zweckmäßig ist.¹⁰³³

Verbunden mit der Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung ist die Berichtspflicht über ihre wesentlichen Chancen und Risiken.¹⁰³⁴ Dabei sollte sich wie beim Prognosebericht die Berichterstattung auf die beiden dem Bilanzstichtag folgenden Jahre erstrecken.¹⁰³⁵ Unter Chance bzw. Risiko ist die Möglichkeit von positiven bzw. negativen künftigen Entwicklungen der wirtschaftlichen Lage der spendensammelnden Organisation zu verstehen.¹⁰³⁶

Im Rahmen der Chancen- und Risikoberichterstattung ist auf Ursachen einzugehen, die zu einem Abweichen von der prognostizierten Entwicklung führen können.¹⁰³⁷ Dabei ist eine ausgewogene, gleichgewichtige Berichterstattung über Risiken und Chancen gefordert. Zudem ist über die Chancen und Risiken getrennt zu berichten.¹⁰³⁸ Eine Saldierung von Chancen und Risiken darf nicht vorgenommen werden. Gleiches gilt für eine Kompensation gegenläufiger

¹⁰³¹ Vgl. Dörner (1996), S. 222ff.

¹⁰³² Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 746.

¹⁰³³ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 37; Kaiser (2005), S. 412; ADS, 6. Aufl., Stuttgart 1995 ff., § 289 HGB, Rn. 111; Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 43f. Ein einjähriger Prognosezeitraum ist zu kurz bemessen, zumal bei Veröffentlichung des Lageberichts bereits mehrere Monate seit dem Abschlussstichtag vergangen sind. Bei längeren Prognosezeiträumen (drei bis fünf Jahre) ist zu beachten, dass mit zunehmender Länge die Zuverlässigkeit der Prognose abnimmt. Daher sollte immer der Zeitraum angegeben werden, auf den sich die Prognose bezieht.

¹⁰³⁴ Die gesetzestechnische Zusammenfassung der Berichterstattung über die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken bedeutet nicht, dass die Berichterstattung über die wesentlichen Chancen und Risiken nur ein Teilaspekt der Prognoseberichterstattung ist, sondern dass gleichermaßen über die voraussichtliche Entwicklung und die wesentlichen Chancen und Risiken zu berichten ist (vgl. Kajüter (2004), S. 430).

¹⁰³⁵ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 39.

¹⁰³⁶ Vgl. analog DRS 15.8. Zu weiteren gängigen Chancen- und Risikodefinitionen vgl. Müßig (2006), S. 7ff. m. w. N.

¹⁰³⁷ Ähnlich Freidank/Steinmeyer (2005), S. 2513; Baetge/Schulze (1998), S. 942.

¹⁰³⁸ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 43.

Entwicklungen.¹⁰³⁹ Um ein ausgewogenes Bild zu vermitteln, sind jeweils die wesentlichen Chancen und Risiken nicht nur darzustellen, sondern auch zu bewerten, ihre Bedeutung zu erläutern und eine Einschätzung der Eintrittswahrscheinlichkeit durch die Entscheidungsträger abzugeben.¹⁰⁴⁰

Im Folgenden wird aufgezeigt, welche Informationen eine spendensammelnde Organisation hinsichtlich der voraussichtlichen Entwicklung mit ihren Chancen und Risiken für die Funktionsbereiche „Mittelherkunft“, „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“, „Werbung“, „wirtschaftlicher Bereich“, „Finanzbereich“ und „Personalbereich“ geben sollte.

Hinsichtlich der Mittelherkunft sollte im Lagebericht die Höhe der in den nächsten zwei Perioden zu erwartenden Einnahmen des ideellen Bereichs angegeben werden. Dabei sollte eine Untergliederung nach den unterschiedlichen Einnahmearten des ideellen Bereichs (z. B. Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder, Mitgliedsbeiträge) erfolgen. In diesem Zusammenhang sind die Annahmen anzugeben, die diesen Prognosen zugrunde liegen (z. B. konjunkturelle Entwicklung; Entwicklung der Arbeitslosenquote, Inflationsrate etc.). Auch ist über Risiken und Chancen zu berichten, die zu einem Abweichen von der für die nächsten zwei Perioden prognostizierten Höhe der Einnahmen des ideellen Bereichs führen können.¹⁰⁴¹

Vor dem Hintergrund der Informationsbedürfnisse der Spender sollte für den Funktionsbereich „satzungsmäßige Arbeit“ über die wesentlichen geplanten satzungsmäßigen Leistungen der nächsten zwei Perioden und die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten Wirkungen informiert werden.¹⁰⁴² Sofern in den nächsten zwei Perioden neue Förderbereiche und/oder geografische Bereiche in das Leistungsprogramm der spendensammelnden Organisation aufgenommen oder vorhandene Förderbereiche und/oder geografische

¹⁰³⁹ Vgl. Tesch/Wißmann (2006), S. 29; Kirsch/Scheele (2005), S. 1153; Baetge/Fischer/Paskert (1989), S. 19.

¹⁰⁴⁰ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 48; Baetge/Schulze (1998), S. 942.

¹⁰⁴¹ Zu den Informationsbedürfnissen der Spender vgl. im Detail Abschnitt 3.3.3 und 3.3.4.

¹⁰⁴² Einige Organisationen können nur wenige Informationen über geplante satzungsmäßige Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten Wirkungen geben, da z. B. die satzungsmäßigen Leistungen der nächsten Perioden von sich ereignenden Naturkatastrophen abhängig sind.

Bereiche aus dem Leistungsprogramm gestrichen werden sollen, sollte hierüber im Lagebericht informiert werden.

Für den Funktionsbereich „satzungsmäßige Arbeit“ sollte vor allem über Risiken und Chancen berichtet werden, die die geplanten satzungsmäßigen Leistungen der nächsten zwei Perioden und die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten Wirkungen negativ bzw. positiv beeinflussen können. So sollten z. B. Risiken aufgezeigt werden, die dazu führen könnten, dass geplante satzungsmäßige Leistungen nicht durchgeführt werden (z. B. politische Instabilitäten im geografischen Bereich der Leistungserbringung).

Hinsichtlich der Funktionsbereiche „Verwaltung“ und „Werbung“ sollten im Lagebericht die prognostizierten Verwaltungs- und Werbeaufwendungen der nächsten zwei Perioden angegeben und aufgegliedert werden. Auch sollten die prognostizierten Verwaltungs- und Werbeaufwandsquoten der nächsten zwei Perioden angeführt werden. Diese Angaben dienen den Spendern zur Einschätzung, welcher Anteil ihrer potenziellen Spende für satzungsmäßige Zwecke bzw. für die Bereiche „Werbung“ und „Verwaltung“ verwendet wird.¹⁰⁴³ In diesem Zusammenhang sind auch die Annahmen darzulegen, die diesen Prognosen zugrunde liegen. Falls am Abschlussstichtag bereits wesentliche Werbeaktionen für die nächsten zwei Perioden geplant sind, sollte hierüber im Lagebericht informiert werden.

Unterhält eine spendensammelnde Organisation wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe, sollten im Lagebericht sowohl die prognostizierten Umsatzerlöse als auch die prognostizierten Aufwendungen der nächsten zwei Perioden für jeden einzelnen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und/oder Zweckbetrieb angegeben werden. Des Weiteren sollte im Lagebericht über Chancen und Risiken informiert werden, die sich positiv bzw. negativ auf die prognostizierten Umsatzerlöse und Aufwendungen der nächsten Perioden auswirken können.

Falls in den nächsten Perioden in den unterhaltenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben ein Verlust erwartet wird, sollten im

¹⁰⁴³ Vgl. hierzu auch Abschnitt 3.3.

Lagebericht die Ursachen hierfür dargelegt werden. Auch sollten im Lagebericht wesentliche geplante Änderungen des Leistungsprogramms angeführt werden. Des Weiteren sollte im Lagebericht über wesentliche Investitionen berichtet werden, die in den nächsten zwei Perioden in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und/oder Zweckbetrieben getätigt werden sollen.

Hinsichtlich des Finanzbereichs sollten im Lagebericht die für die nächsten zwei Perioden geplanten Änderungen der Anlagestrategie dargelegt werden. Falls in den nächsten zwei Perioden mit einer wesentlichen Personalaufstockung oder mit einem wesentlichen Personalabbau gerechnet werden muss, sollte über solche Sachverhalte im Lagebericht informiert werden.

5.5.4 Nachtragsbericht der spendensammelnden Organisation

Der Nachtragsbericht einer spendensammelnden Organisation umfasst grundsätzlich die gleichen Funktionsbereiche wie die Berichterstattung nach § 289 Abs. 1 HGB, mit der Einschränkung, dass nur über Vorgänge von besonderer Bedeutung nach dem Abschlussstichtag bis zum Berichterstellungstag berichtet werden muss. Vorgänge von besonderer Bedeutung zeichnen sich dadurch aus, dass sich durch sie, falls sie schon vor Ablauf des Geschäftsjahres eingetreten wären, eine andere Darstellung der Lage der spendensammelnden Organisation im Wirtschaftsbericht ergeben hätte.¹⁰⁴⁴ In diesem Zusammenhang ist sowohl über positive als auch über negative Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres zu berichten.¹⁰⁴⁵ Ziel der Berichterstattung des Nachtragsberichts muss sein, das im Wirtschaftsbericht dargestellte Bild der Organisation aufgrund der hier getätigten Aussagen derart anzupassen, dass er auch am Tag der Lageberichts-aufstellung den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.¹⁰⁴⁶

¹⁰⁴⁴ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 755; Selch (2003), S. 75.

¹⁰⁴⁵ Vgl. Ellrott, in: Beck Bil-Komm., 6. Aufl., München 2006, § 289 HGB, Rn. 62.

¹⁰⁴⁶ Vgl. Baetge/Kirsch/Thiele (2009), S. 755.

6. Veröffentlichung von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen

Deutsche Spendenorganisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen.¹⁰⁴⁷ Allerdings können Rechnungslegungsinformationen nur dann für Spender für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger nützlich sein, wenn diese publiziert sind.

Vor diesem Hintergrund stellt sich zum einen die Frage, inwieweit deutsche Spendenorganisationen derzeit freiwillig die für Spender relevanten Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen; zum anderen, wie sich in den letzten Jahren die freiwillige Publizität der für Spender relevante Rechnungslegungsinformationen entwickelt hat.

Um diese Fragen zu beantworten, wurden die Geschäftsberichte von spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts für die Geschäftsjahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 dahingehend untersucht, ob diese für Spender relevante Rechnungslegungsinformationen enthalten.

Aufgrund der Vielzahl deutscher Spendenorganisationen wurden für die empirische Studie nur solche Spendenorganisationen ausgewählt, die für das Geschäftsjahr 2007 Spendeneinnahmen von mindestens 1 Millionen Euro aufweisen. Diese Eingrenzung wurde vorgenommen, da es sich bei den spendensammelnden Organisationen mit einem Spendenvolumen von unter 1 Millionen Euro vor allem um regional tätige Organisationen handelt. Als Hilfsmittel für die Auswahl der Organisationen dient der aktuelle Spendenalmanach 2009/10 des DZI, da der Spendenalmanach 2009/10 das einzige deutsche Verzeichnis über spendensammelnde Organisationen mit Angabe des Sammlungsergebnisses an Spenden für das Jahr 2007 ist. Somit wurden insgesamt für die empirische Studie 86 spendensammelnde Organisationen ausgewählt.

¹⁰⁴⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.

Die 86 Spendenorganisationen wurden in einem Schreiben gebeten, einen Geschäftsbericht für die Jahre 2004, 2005, 2006, 2007 und 2008 zu Analyse-zwecken bereit zu stellen. Von den 86 Organisationen stellten bis zum 15. Februar 2010 38 Organisationen (44,19%) diese Geschäftsberichte bereit, die die Basis dieser empirischen Studie bilden.

Für das Jahr 2008 belief sich das Sammlungsergebnis an Geldspenden der 38 Organisationen auf ca. 885 Millionen Euro. Im Vergleich dazu berechnete die GfK AG Panel Services Deutschland für das Jahr 2008 für alle deutsche Spendenorganisationen ein Aufkommen an Geldspenden von 2,16 Mrd. Euro. Damit repräsentieren die hier untersuchten spendensammelnden Organisationen ca. 41% des Gesamtspendenaufkommens für solche Organisationen im Jahr 2008.

Als für Spender relevante Rechnungslegungsinformationen wurden gemäß Abschnitt 3.3 folgende Informationen bestimmt:

- Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der spendensammelnden Organisation
- Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die abgelaufene Periode
- Informationen über die Höhe der Bezüge der Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode
- Informationen über mit den in der abgelaufenen Periode durchgeführten satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen
- Informationen über Risiken
- Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden
- Informationen über die prognostizierte Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode
- Informationen über geplante satzungsmäßige Leistungen für die nächste Periode

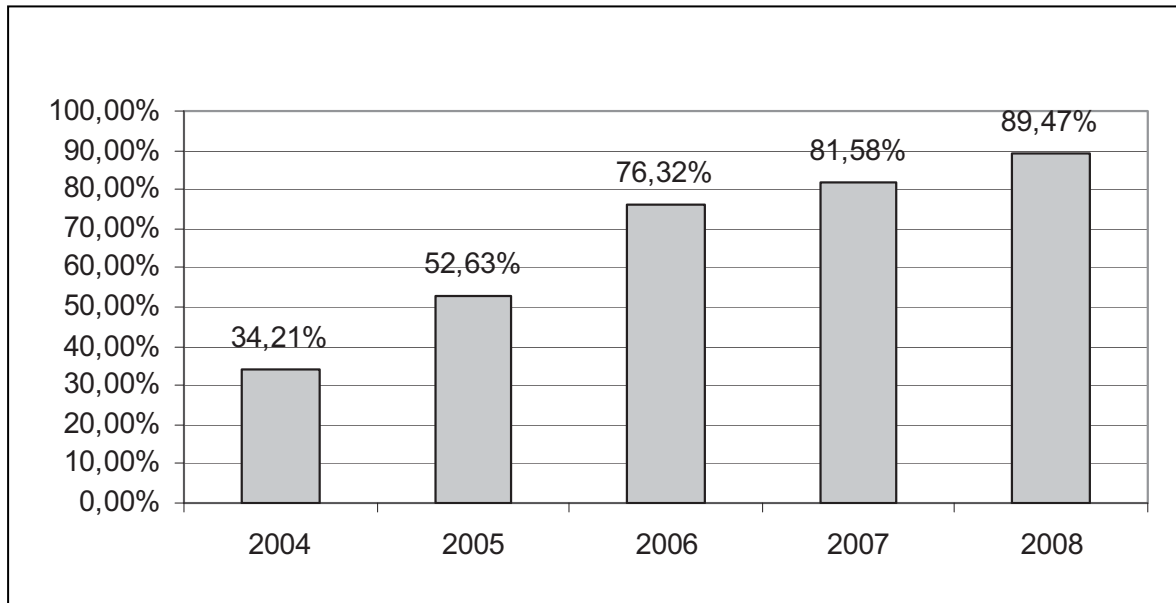


Abbildung 32: Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage der spendensammelnden Organisation

Die empirische Studie kommt zu dem Ergebnis, dass von den 38 Organisationen 36 (94,74%) in der Periode 2008 freiwillig für die Organisation insgesamt nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten. Eine Organisation (2,63%) beachtete für die Periode 2008 nur die gesetzlich verpflichtenden Rechnungslegungsvorschriften des BGB; eine Organisation (2,63%) machte hierzu keine Angabe.

In ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 veröffentlichen 34 der 38 Organisationen (89,47%) Informationen über ihre Vermögens- und Schuldenlage. 33 der 34 Organisationen (97,05%) stellten diese Informationen mittels einer Bilanz, eine Organisation (2,95%) mittels einer Vermögensrechnung bereit. Dagegen publizierten in den Geschäftsberichten für das Jahr 2004 lediglich 13 der 38 Organisationen (34,21%) mittels einer Bilanz Informationen über ihre Vermögens- und Schuldenlage (vgl. *Abbildung 32*).

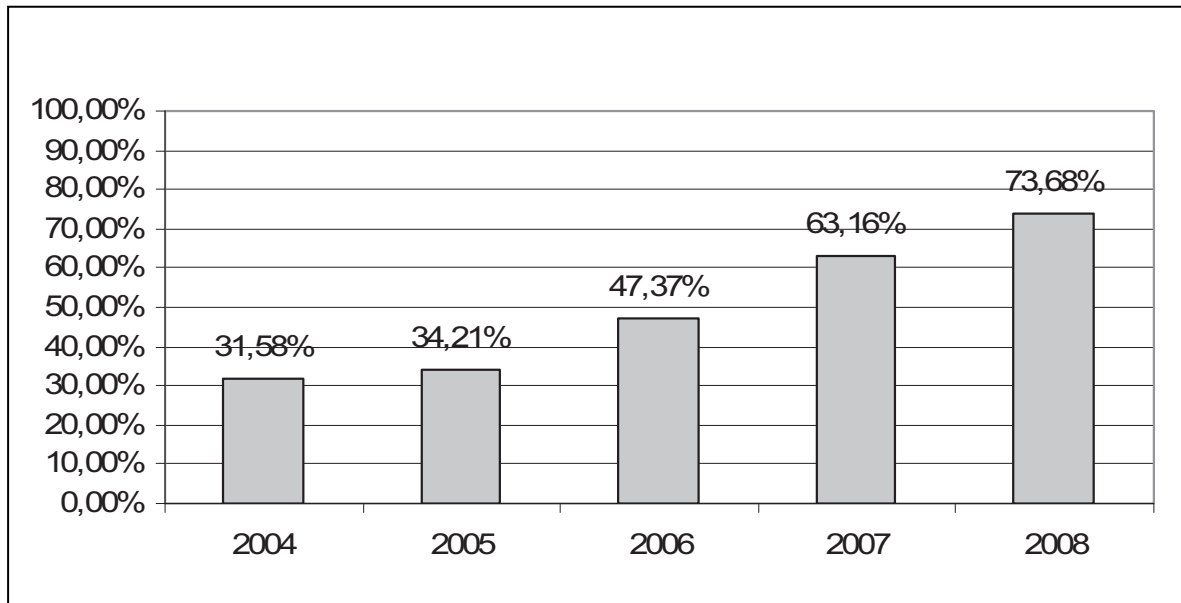


Abbildung 33: Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Verwaltung“ für die abgelaufene Periode

28 der 38 Organisationen (73,68%) veröffentlichten in ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Verwaltung“ für die abgelaufene Periode. Von den 28 Organisationen stellten fünf (17,86%) diese Informationen mittels einer GuV, 23 (82,14%) mittels eines anderen Rechnungslegungsinstruments (z. B. Rechnung nach Aufwandsarten, Anhang etc.) bereit. In ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2004 publizierten dagegen nur 12 der 38 Organisationen (31,58%) diese Informationen (vgl. *Abbildung 33*).

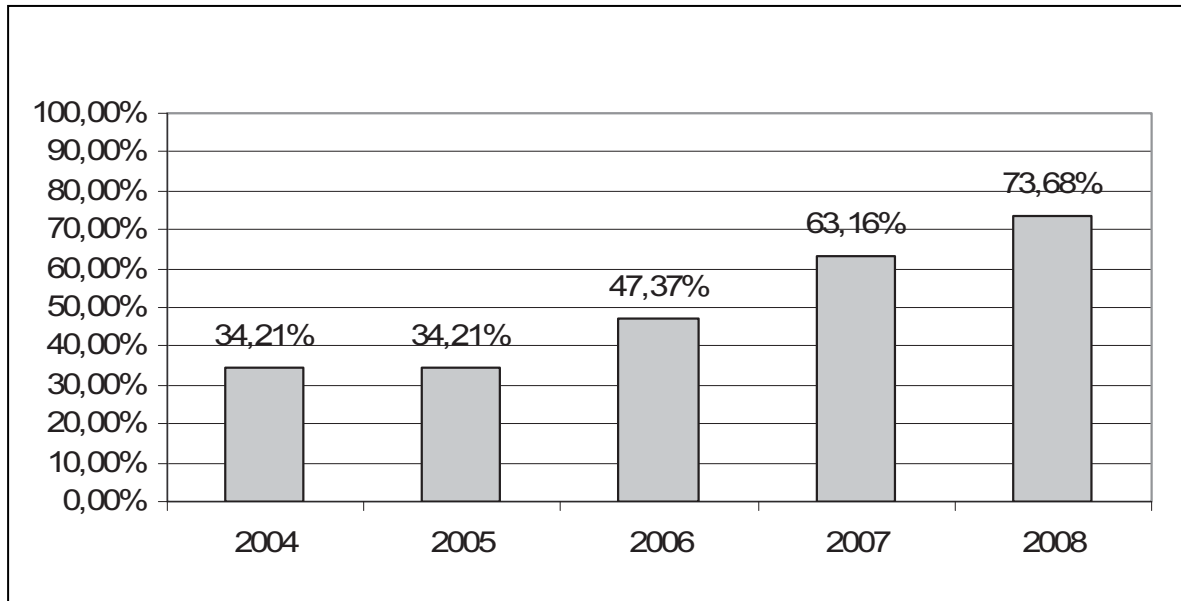


Abbildung 34: Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Werbung“ für die abgelaufene Periode

In ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 publizierten 28 der 38 Organisationen (73,68%) Informationen über die Höhe der Aufwendungen im Bereich „Werbung“ für die abgelaufene Periode. Von den 28 Organisationen stellten fünf (17,86%) diese Informationen mittels einer GuV, 23 (82,14%) mittels eines anderen Rechnungslegungsinstruments (z. B. Rechnung nach Aufwandsarten, Anhang etc.) bereit. Dagegen werden in den Geschäftsberichten für das Jahr 2004 nur bei 13 Organisationen (34,21%) diese Informationen veröffentlicht (vgl. *Abbildung 34*).

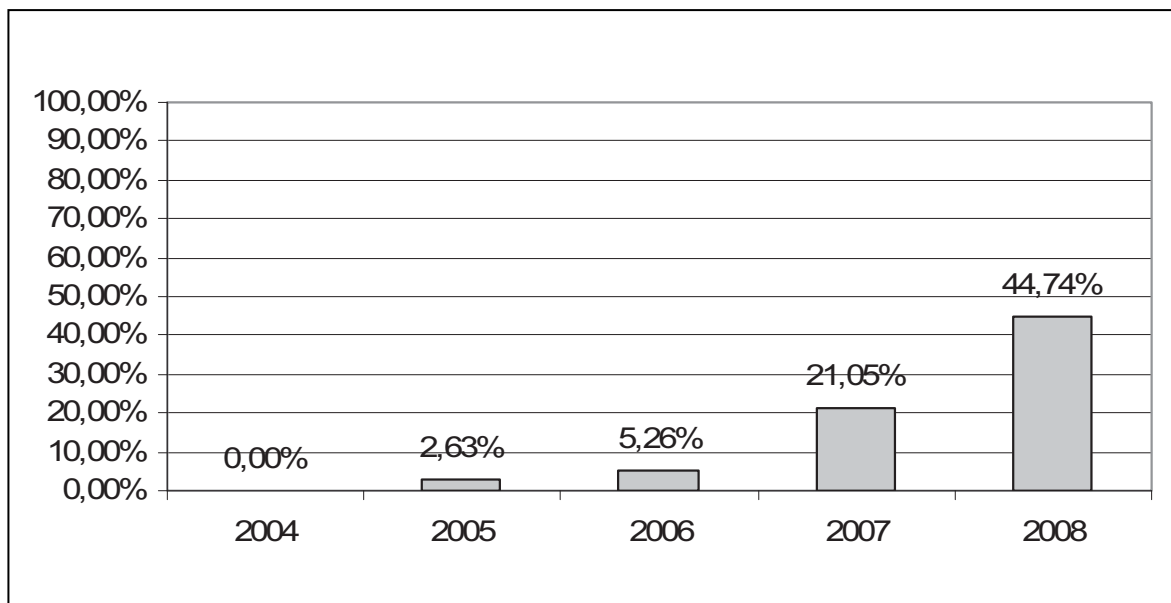


Abbildung 35: Informationen über die Höhe der Bezüge der Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode

In den Geschäftsberichten für das Jahr 2008 veröffentlichten 17 der 38 Organisationen (44,74%) Informationen über die Höhe der Bezüge der Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode. Dagegen stellten für das Jahr 2004 keine der Organisationen den Spendern solche Informationen bereit (vgl. *Abbildung 35*)

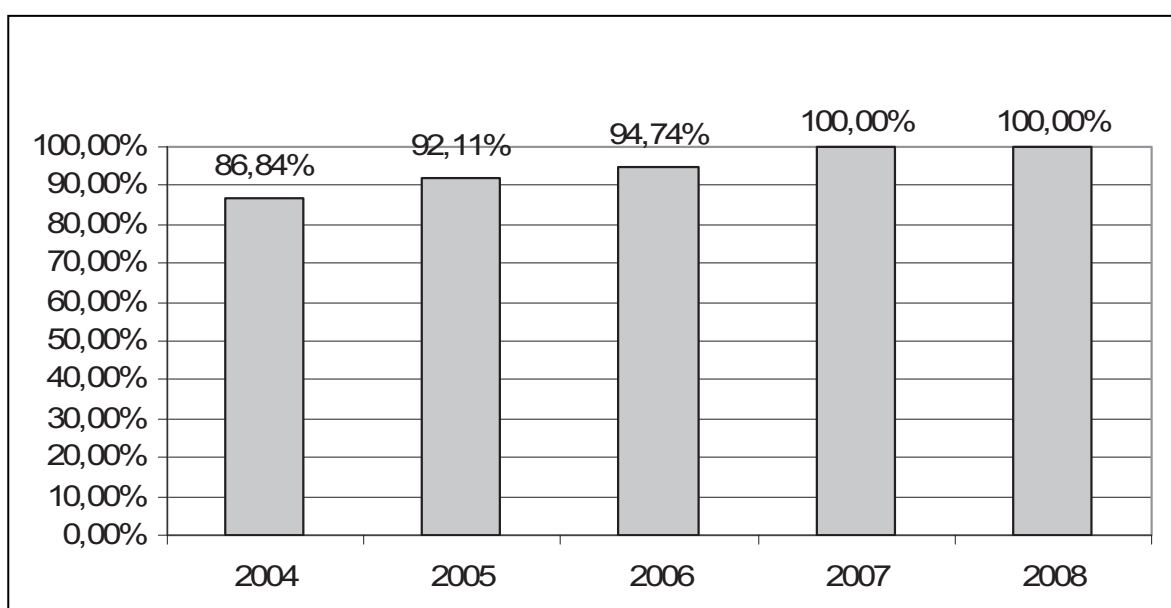


Abbildung 36: Informationen über mit den in der abgelaufenen Periode durchgeführten satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen

Alle 38 Organisationen (100%) veröffentlichten in den Geschäftsberichten für das Jahr 2008 Informationen über mit den in der abgelaufenen Periode durchgeführten satzungsmäßigen Leistungen erzielten Wirkungen. Auch die Geschäftsberichte für das Jahr 2004 von 33 der 38 Organisationen (86,84%) enthielten solche Informationen (vgl. *Abbildung 36*).

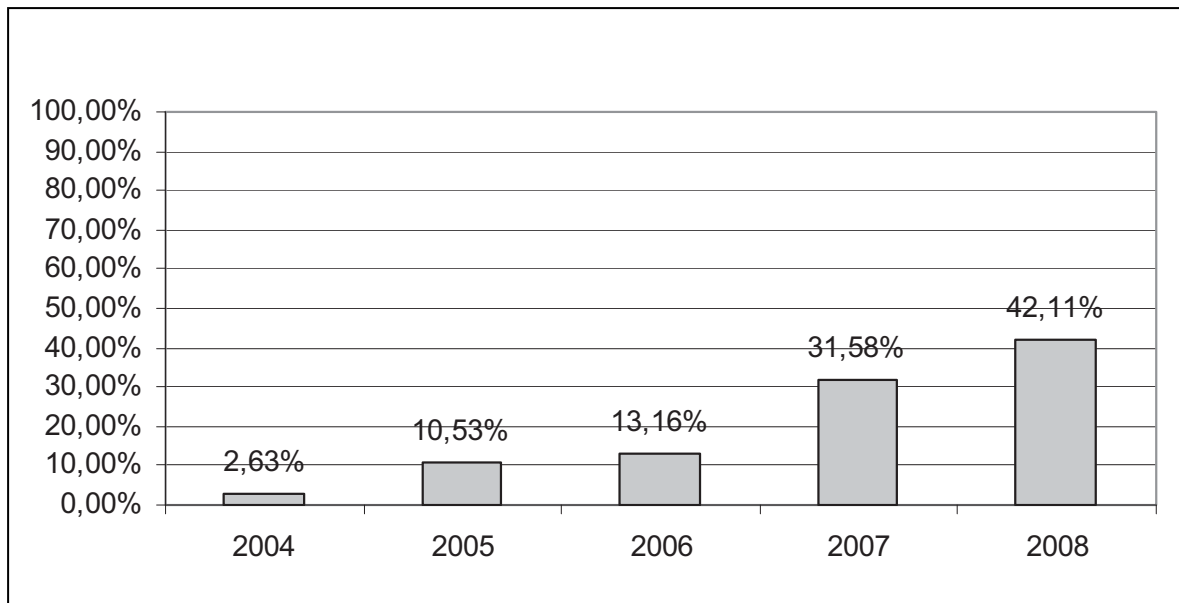


Abbildung 37: Informationen über Risiken

16 der 38 Organisationen (42,11%) veröffentlichten in ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 Informationen über Risiken (z. B. Projektrisiken). In ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2004 publiziert dagegen nur eine der 38 Organisationen (2,63%) solche Informationen (vgl. *Abbildung 37*).

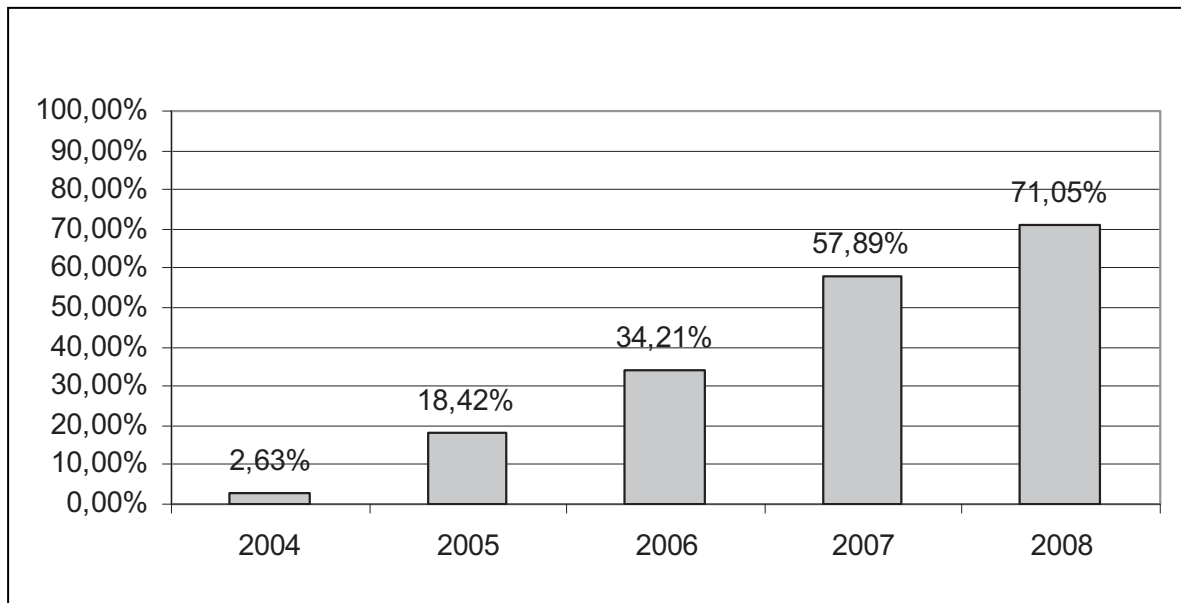


Abbildung 38: Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden

In den Geschäftsberichten für das Jahr 2008 veröffentlichten 27 der 38 Organisationen (71,05%) Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden. Dagegen stellten für das Jahr 2004 nur eine der Organisationen den Spendern solche Informationen bereit (vgl. *Abbildung 38*).

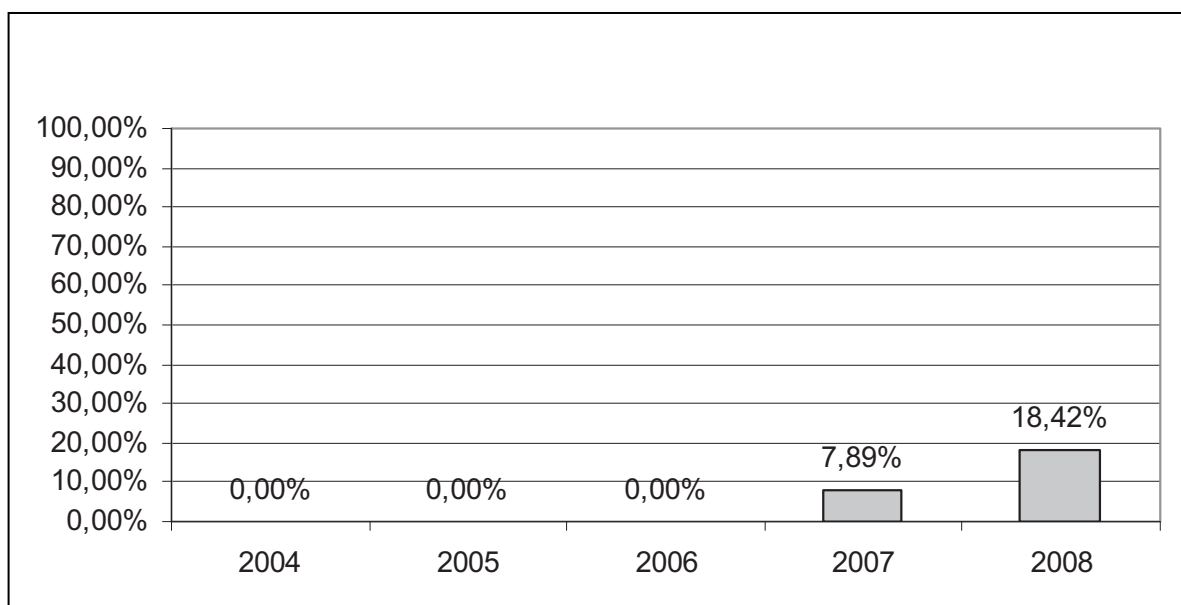


Abbildung 39: Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode

Sieben der 38 Organisationen (18,42%) veröffentlichten in ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode. Dagegen stellten für das Jahr 2004 keine der Organisationen den Spendern solche Informationen bereit (vgl. *Abbildung 39*).

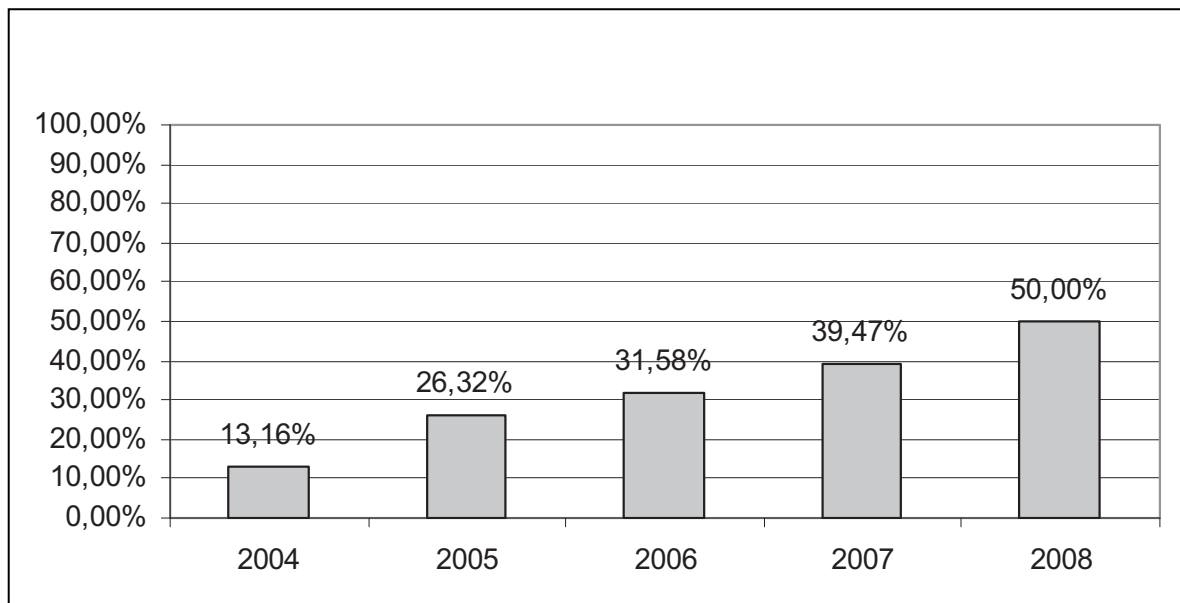


Abbildung 40: Informationen über geplante satzungsmäßige Leistungen für die nächste Periode

In ihren Geschäftsberichten für das Jahr 2008 publizierten 19 der 38 Organisationen (50,00%) Informationen über geplante satzungsmäßige Leistungen für die nächste Periode. Dagegen werden in den Geschäftsberichten für das Jahr 2004 nur bei fünf Organisationen (13,16%) solche Informationen veröffentlicht (vgl. *Abbildung 40*).

Zusammenfassend veröffentlichen nicht sämtliche der 38 Organisationen die für Spender relevanten Rechnungslegungsinformationen. So werden Informationen über die Höhe der Bezüge der Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode, Informationen über Risiken sowie Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode von weniger als der Hälfte der untersuchten Organisationen veröffentlicht. Dennoch hat sich die Publizität von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen in den letzten Jahren verbessert. Als Beispiel hierfür kann die Veröffentlichung von Informationen über Mecha-

nismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden genannt werden: In den Geschäftsberichten für das Jahr 2004 veröffentlichte nur eine Organisation (2,63%) solche Informationen. Dagegen publizierten in den Geschäftsberichten für Jahr 2008 27 Organisationen (71,05%) Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden; ein Anstieg von 68,42%.

7. Thesenförmige Zusammenfassung

- In dieser Untersuchung wird eine Institution immer dann als spendensammelnde Organisation bezeichnet, wenn es sich bei diesem um eine Organisation handelt, die ihre Tätigkeit zumindest teilweise durch die Sammlung von Spenden finanziert. Dabei existieren in Deutschland eine Vielfalt an Erscheinungen spendensammelnder Organisationen, was die Heterogenität und Komplexität dieses Bereichs verdeutlicht.¹⁰⁴⁸
- Spendensammelnde Organisationen verfolgen sowohl Sachziele als auch Formalziele, wobei bei solchen Organisationen eine Sachzieldominanz herrscht. Diese Sachzieldominanz ist ein wesentlicher Unterschied zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, da bei diesen i. d. R. das Formalziel Gewinnmaximierung im Vordergrund steht. Sachziele konkretisieren das Leistungsprogramm spendensammelnder Organisationen. Mit der Konkretisierung von Sachzielen verbindet sich vor allem bei spendensammelnden Organisationen vielfach gleichzeitig das Ziel einer gesamtwirtschaftlichen und gesellschaftsbezogenen optimalen Bedürfnisbefriedigung aufseiten der Leistungsempfänger. Damit steht nicht mehr die konkrete Leistung selbst, sondern die Leistungswirkung im Vordergrund.¹⁰⁴⁹
- Spendensammelnde Organisationen sind vielfach gemeinnützig, da vor allem im Wettbewerb um Spendengelder das Fehlen der steuerlichen Gemeinnützigkeit einen Nachteil darstellen kann. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist durch ein Nebeneinander von Abgabenordnung und Einzelsteuergesetzen gekennzeichnet: Während die verschiedenen steuerlichen Vergünstigungen in den Einzelsteuergesetzen enthalten sind, regelt die Abgabenordnung in den §§ 51 bis 68 AO die allgemeinen Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit. Danach müssen gemeinnützige Organisationen steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, wobei die Abgabenordnung in § 51 bestimmt, dass nur „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ i. S. d. Körperschaftsteuergesetzes gemeinnützig sein können. Des Weiteren muss die

¹⁰⁴⁸ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.1.1.

¹⁰⁴⁹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.3.

steuerbegünstigte Tätigkeit nach der Satzung oder sonstigen Verfassung sowie nach der tatsächlichen Geschäftsführung verwirklicht werden, und zwar selbstlos, ausschließlich und unmittelbar.¹⁰⁵⁰

- Spendensammelnde Organisationen treten vor allem in der Rechtsform des nichtwirtschaftlichen Vereins und der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts auf. Andere als diese Rechtsformen werden nicht oder in nicht nennenswertem Umfang gewählt. Erwerbswirtschaftliche Unternehmen sind dagegen insbesondere in der Rechtsform des Einzelunternehmens, in der Rechtsform der Personengesellschaft und in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiert.¹⁰⁵¹
- Die satzungsmäßigen Leistungen spendensammelnder Organisationen können allgemein in zwei Gruppen eingeteilt werden. Zum einen kann die satzungsmäßige Leistung darin bestehen, dass erhaltene Ressourcen (z. B. Geld, Sachgüter) unverändert an die Leistungsempfänger weitergeleitet werden; zum anderen können spendensammelnde Organisationen eine Verwertung der erhaltenen Ressourcen vornehmen. Die spendensammelnden Organisationen produzieren dann mit diesen Ressourcen satzungsmäßige Leistungen in Form von materiellen Gütern oder Dienstleistungen, die sie an bestimmte Leistungsempfänger abgeben. In der Praxis überwiegt bei der Mehrheit der Organisationen die Produktion von satzungsmäßigen Leistungen. Zur Erstellung der satzungsmäßigen Leistungen setzen spendensammelnde Organisationen häufig Kooperationspartner ein. Die Leistungsempfänger spendensammelnder Organisationen können allgemein in die Gruppen Mitglieder, Dritte und die Allgemeinheit unterteilt werden.¹⁰⁵²
- Erwerbswirtschaftlichen Unternehmen stehen als traditionelle Finanzierungsquellen u. a. die Einlagen- bzw. Beteiligungsfinanzierung und die Kreditfinanzierung zur Verfügung. Für spendensammelnde Organisationen eignen sich solche Finanzierungsquellen nicht bzw. nur eingeschränkt. Dagegen stehen spendensammelnden Organisationen neben

¹⁰⁵⁰ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 2.4.

¹⁰⁵¹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.5.

¹⁰⁵² Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.6.

der Sammlung von Spenden grundsätzlich weitere Finanzierungsquellen wie z. B. Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder, Mitgliedsbeiträge und Sponsoring zur Verfügung. Allerdings kommt Spenden als Finanzierungsquelle für spendensammelnde Organisationen eine besondere Bedeutung zu.¹⁰⁵³

- Bei spendensammelnden Organisationen werden im Gegensatz zu erwerbswirtschaftlichen Unternehmen, bei denen Mitarbeiter nahezu ausschließlich gegen Entgelt tätig sind, häufig auch ehrenamtliche Mitarbeiter beschäftigt. Eine Tätigkeit wird dann als ehrenamtlich bezeichnet, wenn sie entweder vollständig unentgeltlich ausgeübt wird oder die Vergütung weit unterhalb des auf dem Markt erzielbaren Entgelts für eine vergleichbare Tätigkeit liegt. Gleichzeitig muss die Tätigkeit innerhalb einer Organisation zur Befriedigung eines kollektiven Eigenbedürfnisses oder für Dritte ausgeübt werden.¹⁰⁵⁴
- Zur weiteren Untersuchung des Bereichs spendensammelnder Organisationen ist es notwendig, die Erscheinungsformen in überschaubare Teilgebiete zu gliedern. Ansonsten müsste eine Untersuchung dieses Bereichs auf einem so hohen Abstraktionsniveau erfolgen, dass der Transfer von Erkenntnissen auf konkrete Probleme der Praxis nur äußerst schwierig oder sogar unmöglich erscheint. Vor dem Hintergrund der herausgearbeiteten Merkmale und Merkmalsausprägungen des Bereichs spendensammelnder Organisationen beschränkt sich diese Untersuchung auf gemeinnützige spendensammelnde Organisationen, die in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts organisiert sind und ihre satzungsmäßigen Leistungen an Dritte und die Allgemeinheit abgeben. Dagegen werden spendensammelnde Organisationen, die ihre satzungsmäßigen Leistungen ausschließlich an ihre Mitglieder abgeben, in dieser Untersuchung nicht weiter betrachtet.¹⁰⁵⁵ Der in dieser Untersuchung betrachte-

¹⁰⁵³ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.7.

¹⁰⁵⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 2.8.

¹⁰⁵⁵ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 2.9.1.

ten spendensammelnden Organisationen können dabei den Non-Profit-Organisationen zugeordnet werden.¹⁰⁵⁶

- Der Zweck der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen ist die Informationsfunktion. Dagegen ist die Einkommensbemessungsfunktion für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen nicht relevant, da solche Organisationen gemeinnützig sind. Die Informationsfunktion der Rechnungslegung kann grundsätzlich in die beiden Subfunktionen der Informationsfunktion i. e. S. und der Rechenschaftsfunktion unterteilt werden. Die zu informierenden Dritten sind dabei die Adressaten der Rechnungslegung. Ihre Informationsbedürfnisse müssen Grundlage der Rechnungslegung sein.¹⁰⁵⁷
- Als wesentliche Adressatengruppen der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen sind Spender, Mitglieder der Organisationen, die öffentliche Hand, die allgemeine Öffentlichkeit, Kooperationspartner, Kreditgeber, Leistungsempfänger, Entscheidungsträger sowie hauptamtliche und ehrenamtliche Mitarbeiter ermittelt worden. Grundsätzlich sollen alle Adressatengruppen mit ihren Informationsbedürfnissen gleichberechtigt nebeneinanderstehen. Eine Befriedigung der Informationsbedürfnisse sämtlicher Adressaten ist jedoch durch eine eindimensionale Rechnungslegung nicht möglich. Somit ist eine Fokussierung auf eine bestimmte Adressatengruppe notwendig. Aufgrund der besonderen Bedeutung der Spender für spendensammelnde Organisationen wird in dieser Untersuchung diese Adressatengruppe fokussiert.¹⁰⁵⁸
- Spender benötigen für ihre Spendenentscheidung und zur Beurteilung der Entscheidungsträger Informationen über die jeweiligen spendensammelnden Organisationen, wobei die Rechnungslegung dieser Organisationen den Spendern als eine Informationsquelle dienen kann. Jedoch können Rechnungslegungsinformationen nur dann für Spender nützlich sein, wenn die Informationen bestimmten Anforderungen genü-

¹⁰⁵⁶ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 2.9.2.

¹⁰⁵⁷ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.1.

¹⁰⁵⁸ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.2.

gen. Für die Entwicklung von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender ist es erforderlich, die Informationsbedürfnisse der Spender detailliert zu bestimmen. Die Bestimmung der Informationsbedürfnisse der Spender kann dabei auf normativ-deduktiver und empirisch-induktiver Basis erfolgen.¹⁰⁵⁹

- Bei Anwendung des normativ-deduktiven Ansatzes sind als wesentliche Informationsbedürfnisse der Spender folgende Informationen abgeleitet worden: Informationen über die Höhe und die Zusammensetzung der Aufwendungen in den Bereichen „satzungsmäßige Arbeit“, „Verwaltung“ und „Werbung“ vergangener und zukünftiger Perioden; Informationen über zukünftige und vergangene satzungsmäßige Leistungen und die mit den satzungsmäßigen Leistungen angestrebten bzw. erreichten Wirkungen; Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden; Informationen zur Beurteilung der zukünftigen Bestands- und Leistungsfähigkeit einer spendensammelnden Organisation (z. B. Informationen über die Vermögens- und Schuldenlage und Informationen über Risiken); Informationen über die Anlage des Vermögens einer spendensammelnden Organisation sowie über unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und/oder Zweckbetriebe. Diese auf normativ-deduktiver Basis abgeleiteten Informationsbedürfnisse werden dabei durch die Ergebnisse von zwei empirischen Studien über Informationsbedürfnisse von Spendern teilweise untermauert.¹⁰⁶⁰
- Vor dem Hintergrund der abgeleiteten Informationsbedürfnisse der Spender sind unter Anwendung der deduktiven Methode Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender entwickelt worden. Das entwickelte System von Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen setzt sich dabei aus folgenden einzelnen Anforderungen zusammen: Informationsrelevanz, Verständlichkeit und

¹⁰⁵⁹ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 3.3.

¹⁰⁶⁰ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 3.3.

Klarheit, Wesentlichkeit, Verlässlichkeit, Vergleichbarkeit sowie Zeitnähe.¹⁰⁶¹

- Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins gelten in Deutschland die Vorschriften des BGB. Danach müssen solche Organisationen eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung sowie ein Vermögensbestandsverzeichnis aufstellen. Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind dagegen für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins regelmäßig nicht verpflichtend anzuwenden.¹⁰⁶²
- Für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts gelten die Vorschriften des BGB über die Rechnungslegung von Vereinen entsprechend. Neben den einheitlichen Regelungen des BGB wird die Rechnungslegung von Stiftungen des Privatrechts in den einzelnen Landesstiftungsgesetzen geregelt. Sie gehen dem BGB insoweit vor, da die Rechnungslegung eine wesentliche Voraussetzung für die Stiftungsaufsichtsbehörde und deren Regelung den Landesstiftungsgesetzen überlassen ist. Nach den verpflichtenden Vorschriften der Landesstiftungsgesetze muss die Mehrzahl der spendensammelnden Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts eine Jahresrechnung bzw. Jahresabrechnung verbunden mit einer Vermögensübersicht und einen Bericht über die Erfüllung des Stiftungszwecks erstellen. Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind dagegen für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts regelmäßig nicht verpflichtend anzuwenden.¹⁰⁶³
- Die aufgrund der Vorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze bereitzustellenden Rechnungslegungsinformationen genügen nicht zufriedenstellend den entwickelten Anforderungen an Rechnungslegungs-

¹⁰⁶¹ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 3.4.

¹⁰⁶² Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 4.1.

¹⁰⁶³ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.2.

informationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender.¹⁰⁶⁴

- Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und in der Rechtsform der Stiftung des Privatrechts regelmäßig nicht gesetzlich verpflichtend zu beachten. Dennoch wendet eine Vielzahl solcher Organisationen freiwillig handelsrechtliche Vorschriften für die Organisation insgesamt an. Von den Organisationen, die freiwillig nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legen, beachten einige nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften und erstellen in diesem Zusammenhang eine Bilanz sowie eine GuV; andere wenden zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB an und erweitern in diesem Zusammenhang den Jahresabschluss um einen Anhang und erstellen ggf. einen Lagebericht.¹⁰⁶⁵
- Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt worden. Nicht zuletzt aus diesem Grund ergeben sich bei der Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen Rechnungslegungsfragen, für die im HGB keine Einzelvorschriften existieren. Auch das Schrifttum hat sich bislang diesen Fragestellungen kaum angenommen. Hier können die bilanzielle Behandlung von Spenden, von sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sowie von Verpflichtungen gegenüber Kooperationspartnern und Leistungsempfängern genannt werden.
- Die in dieser Untersuchung betrachteten Spenden sind als Schenkung (§§ 516 ff. BGB) zu qualifizieren. Dabei können Spenden u. a. als Auflagenspende, Zweckspende oder freie Spende ausgestaltet werden. Hinsichtlich der Einordnung dieser Spendenformen in die zivilrechtlichen Schenkungsformen werden Auflagenspenden als Schenkung unter Auf-

¹⁰⁶⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 4.3.

¹⁰⁶⁵ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 5.1.

lage, Zweckspenden als Hoffnungsschenkung und freie Spenden als freie Schenkung eingeordnet.¹⁰⁶⁶

- Spenden ohne Rückzahlungsverpflichtung (freie Spenden und Zweckspenden) sind im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV in einen Sonderposten einzustellen und erst bei Verwendung für satzungsmäßige Zwecke erfolgswirksam zu erfassen. Auflagenspenden sind im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV als Verbindlichkeit zu passivieren und erst dann erfolgswirksam zu erfassen, wenn die sie für die auferlegte satzungsmäßige Leistung verwendet wird.¹⁰⁶⁷
- Neben Spenden vereinnahmen spendensammelnde Organisationen im ideellen Bereich z. B. Zuwendungen der öffentlichen Hand, Mitgliedsbeiträge oder Bußgelder. Auch diese sonstigen Einnahmearten des ideellen Bereichs sind, sofern keine Rückzahlungsverpflichtung besteht, im Zeitpunkt ihres Zugangs ohne Berührung der GuV in einen Sonderposten einzustellen und erst bei Verwendung für satzungsmäßige Zwecke erfolgswirksam zu erfassen.¹⁰⁶⁸
- Spendensammelnde Organisationen können zur Erbringung ihrer satzungsmäßigen Leistungen Kooperationspartner einsetzen. Bei einer solchen Kooperation wird grundsätzlich zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein zweiseitig verpflichtender Vertrag abgeschlossen. Mit Vertragsabschluss liegt zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Kooperationspartner ein schwebendes Geschäft vor. Wird die Verpflichtung sowohl von der spendensammelnden Organisation als auch von dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses nicht erfüllt, besteht zum Bilanzstichtag weiter ein schwebendes Geschäft. Dabei werden im Jahresabschluss schwebende Geschäfte grundsätzlich nicht bilanziert. In dem Fall, dass die spendensammelnde Organisation die finanziellen Mittel dem Kooperationspartner im Jahr des Vertragsabschlusses zur Verfügung stellt, die Leistungserbringung durch den Kooperationspartner erst

¹⁰⁶⁶ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 5.2.2.1 und 5.2.2.2.

¹⁰⁶⁷ Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 5.2.2.3 und 5.2.2.4.

¹⁰⁶⁸ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 5.2.3.

in der nachfolgenden Abrechnungsperiode erfolgt, sind Vorleistungen der spendensammelnden Organisation an den Kooperationspartner unter dem Posten „sonstige Vermögensgegenstände“ auszuweisen.¹⁰⁶⁹

- Spendensammelnde Organisationen können einen Vertrag mit einem Leistungsempfänger abschließen. Ein solcher Vertrag wird regelmäßig so ausgestaltet, dass sich die spendensammelnde Organisation zu einer Leistung verpflichtet, der Leistungsempfänger jedoch nicht zu einer Gegenleistung verpflichtet ist. Im Ergebnis liegt ein einseitig verpflichtender Vertrag zwischen der spendensammelnden Organisation und dem Leistungsempfänger vor. In dem Fall, dass die spendensammelnde Organisation die vereinbarte Leistung zum Bilanzstichtag noch nicht vollständig erbracht hat, ist in der Bilanz eine Verbindlichkeit oder eine Rückstellung zu passivieren.¹⁰⁷⁰
- Für spendensammelnde Organisationen, die freiwillig zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB beachten, sind in § 266 HGB ein Gliederungsschema für die Bilanz und in § 275 HGB das Gesamtkostenverfahren oder Umsatzkostenverfahren für die GuV vorgeschrieben, die grundsätzlich einzuhalten sind. Die Gliederungsschemata für die Bilanz und die GuV wurden jedoch für erwerbswirtschaftliche Unternehmen entwickelt. Vor diesem Hintergrund haben spendensammelnde Organisationen die Gliederungsschemata durch die Hinzufügung neuer Posten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 5 HGB), durch Änderungen von Gliederungs- und Postenbezeichnungen (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 6 HGB), durch Zusammenfassung von Posten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 7 HGB) sowie durch Weglassen von Leerposten (in Übereinstimmung mit § 265 Abs. 8 HGB) an die Informationsbedürfnisse der Spender und die Besonderheiten spendensammelnder Organisationen anzupassen.
- In der Praxis unterscheiden sich derzeit die von spendensammelnden Organisationen veröffentlichten GuVs wesentlich untereinander in ihrer

¹⁰⁶⁹ Vgl. im Detail Abschnitt 5.2.5.1.

¹⁰⁷⁰ Vgl. ausführlich Abschnitt 5.2.5.2.

Gliederung. Vor diesem Hintergrund ist innerhalb der Grenzen handelsrechtlicher Vorschriften ein Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen entwickelt worden, das den Anforderungen an Rechnungslegungsinformationen spendensammelnder Organisationen aus Sicht der Spender genügt.¹⁰⁷¹

- Das Gliederungskonzept für die GuV spendensammelnder Organisationen ist in Anlehnung an das Umsatzkostenverfahren nach § 275 Abs. 3 HGB entwickelt worden. Kennzeichnend für das entwickelte Gliederungskonzept ist somit, dass ein Teil der in der GuV auszuweisenden Aufwendungen nach Funktionsbereichen gegliedert werden. Als Funktionsbereiche werden die Bereiche „ideeller Bereich“, „wirtschaftlicher Bereich“ und „Finanzbereich“ ausgewiesen. Innerhalb des ideellen Bereichs erfolgt eine Untergliederung der Aufwendungen insbesondere in die Bereiche „Aufwendungen zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke“, „Verwaltungsaufwendungen“ und „Werbeaufwendungen“.¹⁰⁷²
- Deutsche Spendenorganisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts sind regelmäßig nicht dazu verpflichtet, Rechnungslegungsinformationen zu veröffentlichen.¹⁰⁷³ Allerdings können Rechnungslegungsinformationen nur dann für Spender für ihren Entscheidungsprozess und zur Beurteilung der Entscheidungsträger nützlich sein, wenn diese publiziert sind. Vor diesem Hintergrund stellt sich zum einen die Frage, inwieweit deutsche Spendenorganisationen derzeit freiwillig die für Spender relevanten Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen; zum anderen, wie sich in den letzten Jahren die freiwillige Publizität der für Spender relevante Rechnungslegungsinformationen entwickelt hat.
- Eine im Rahmen dieser Untersuchung durchgeführte empirische Studie kommt zu dem Ergebnis, dass nicht sämtliche der untersuchten Organisationen die für Spender relevanten Rechnungslegungsinformationen veröffentlichen. So werden Informationen über die Höhe der Bezüge der

¹⁰⁷¹ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 5.3.2.

¹⁰⁷² Vgl. hierzu ausführlich Abschnitt 5.3.3.

¹⁰⁷³ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.

Entscheidungsträger für die abgelaufene Periode, Informationen über Risiken sowie Informationen über die Höhe der Aufwendungen in den Bereichen „Verwaltung“ und „Werbung“ für die nächste Periode von weniger als der Hälfte der untersuchten Organisationen veröffentlicht. Dennoch hat sich die Publizität von Rechnungslegungsinformationen durch spendensammelnde Organisationen in den letzten Jahren verbessert. Als Beispiel hierfür kann die Veröffentlichung von Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden genannt werden: In den Geschäftsberichten für das Jahr 2004 veröffentlichte nur eine Organisation (2,63%) solche Informationen. Dagegen publizierten in den Geschäftsberichten für Jahr 2008 27 Organisationen (71,05%) Informationen über Mechanismen zur Verhinderung von Zweckentfremdung von Spenden; ein Anstieg von 68,42%.¹⁰⁷⁴

¹⁰⁷⁴ Vgl. hierzu im Einzelnen Abschnitt 6.

Anhang

Ergebnisse der empirischen Studie „Merkmale und Stand der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen“

Im Rahmen dieser Untersuchung wurde im Zeitraum 11. September 2009 bis 15. Oktober 2009 eine empirische Studie hinsichtlich konstitutiver Merkmale spendensammelnder Organisationen sowie zum Stand der Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen durchgeführt. Hierzu wurden 355 spendensammelnde Organisationen am 11. September 2009 angeschrieben und gebeten, den beigefügten Fragebogen bis zum 15. Oktober 2009 auszufüllen und zurückzusenden.

In Deutschland gibt es kein Verzeichnis, indem sämtliche deutsche spendensammelnde Organisationen verzeichnet sind. Somit wurden im Rahmen der empirischen Studie sämtliche Organisationen angeschrieben, die entweder das DZI Spendensiegel tragen (insgesamt 236 Organisationen, Stand: Anfang November 2008)¹⁰⁷⁵ und/oder Mitglied beim Deutschen Spendenrat e. V. (insgesamt 63 Mitglieder, Stand: 11. September 2009)¹⁰⁷⁶ und/oder Mitglied beim Verband für Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen e.V. (VENRO) (insgesamt 118 Mitglieder, Stand: 11. September 2009)¹⁰⁷⁷ sind. Diese Verzeichnisse wurden ausgewählt, da sie derzeit die umfassenden Verzeichnisse spendensammelnder Organisationen in Deutschland darstellen.

Bis zum 15. Oktober 2009 sendeten von den 355 Organisationen 87 Organisationen (24,5%) den Fragebogen zurück. Diese Fragebögen bilden die Basis für die Ergebnisse der empirischen Studie.

Von den 87 Organisationen sind sämtliche Organisationen gemeinnützig. 68 der 87 Organisationen (78,2%) sind in der Rechtsform des eingetragenen Vereins organisiert. Auf die Rechtsform der Stiftung des Privatrechts legten

¹⁰⁷⁵ Vgl. DZI (Hrsg.) (2008), S. 66ff.

¹⁰⁷⁶ Vgl. Deutscher Spendenrat e.V., alphabetische Mitgliederliste; abrufbar unter URL: <http://www.spendenrat.de/index.php?id=38,40,0,0,1,0> (abgerufen am 11. September 2009).

¹⁰⁷⁷ Vgl. VENRO, Mitglieder Datenbank; abrufbar unter URL: <http://www.venro.org/mitglieder.html> (abgerufen am 11. September 2009).

sich 12 der Organisationen (13,8%) fest. Lediglich sechs der 87 Organisationen (6,9%) firmieren in der Rechtsform einer GmbH. Rechtlich unselbstständig ist eine der Organisationen (1,1%) (vgl. *Abbildung 41*).

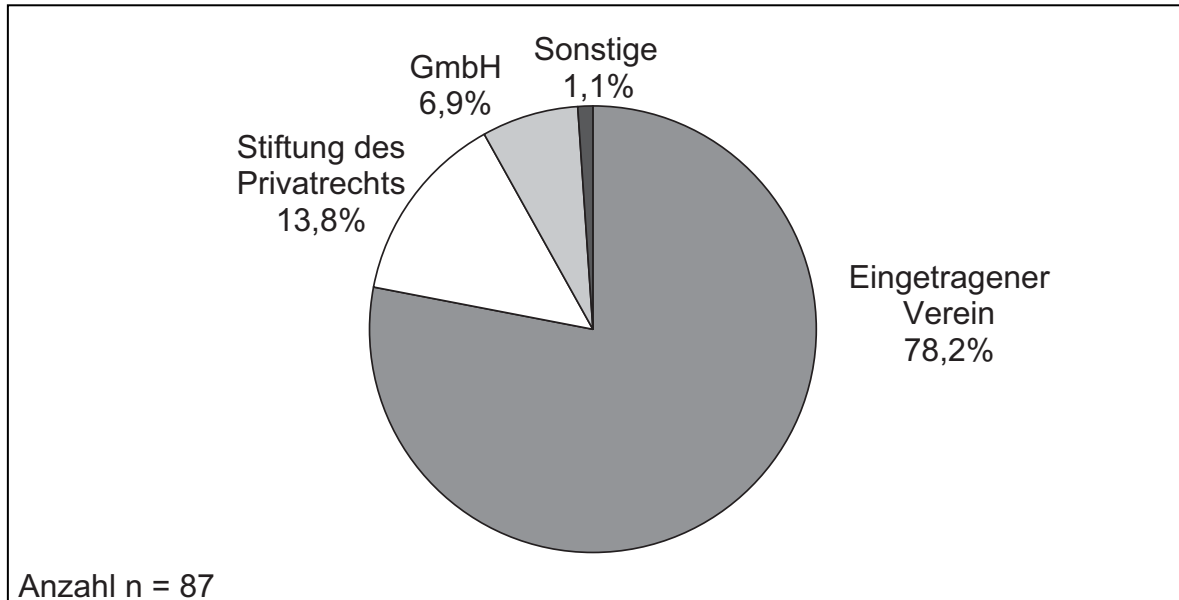


Abbildung 41: Rechtsformen spendensammelnder Organisationen

Hinsichtlich der Mitarbeiterstruktur sind bei 59 der 87 Organisationen (67,8%) im Jahr 2008 sowohl hauptamtliche Mitarbeiter als auch ehrenamtliche Mitarbeiter tätig gewesen. Bei 15 der Organisationen sind im Jahr 2008 ausschließlich ehrenamtliche Mitarbeiter (17,2%), bei 13 der Organisationen ausschließlich hauptamtliche Mitarbeiter beschäftigt gewesen (15%) (vgl. *Abbildung 42*).

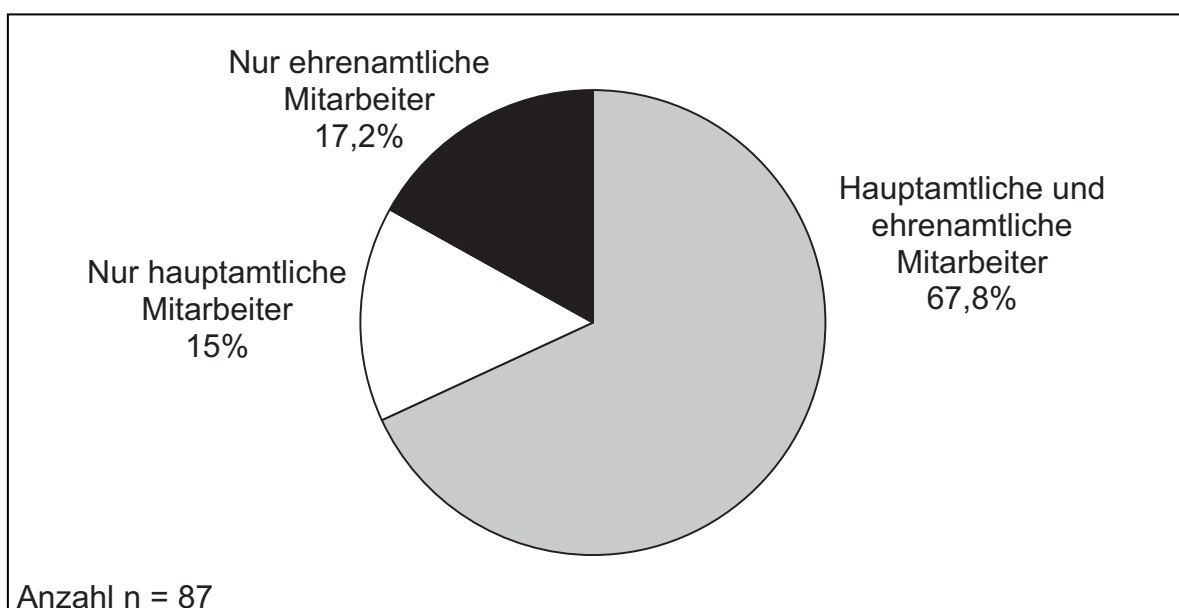


Abbildung 42: Mitarbeiterstruktur spendensammelnder Organisationen

Spendensammelnde Organisationen finanzieren sich u. a. aus Einnahmearten des ideellen Bereichs wie Spenden, Zuwendungen der öffentlichen Hand, Bußgelder und Mitgliedsbeiträge.¹⁰⁷⁸ In diesem Zusammenhang kommt die empirische Studie zu dem Ergebnis, dass im Jahr 2008 sämtliche der 87 Organisationen Spenden (100%), 55 der Organisationen Zuwendungen der öffentlichen Hand (63,2%), 51 der Organisationen Bußgelder (58,6%) sowie 41 der Organisationen Mitgliedsbeiträge (47,1%) vereinnahmten (vgl. *Abbildung 43*).

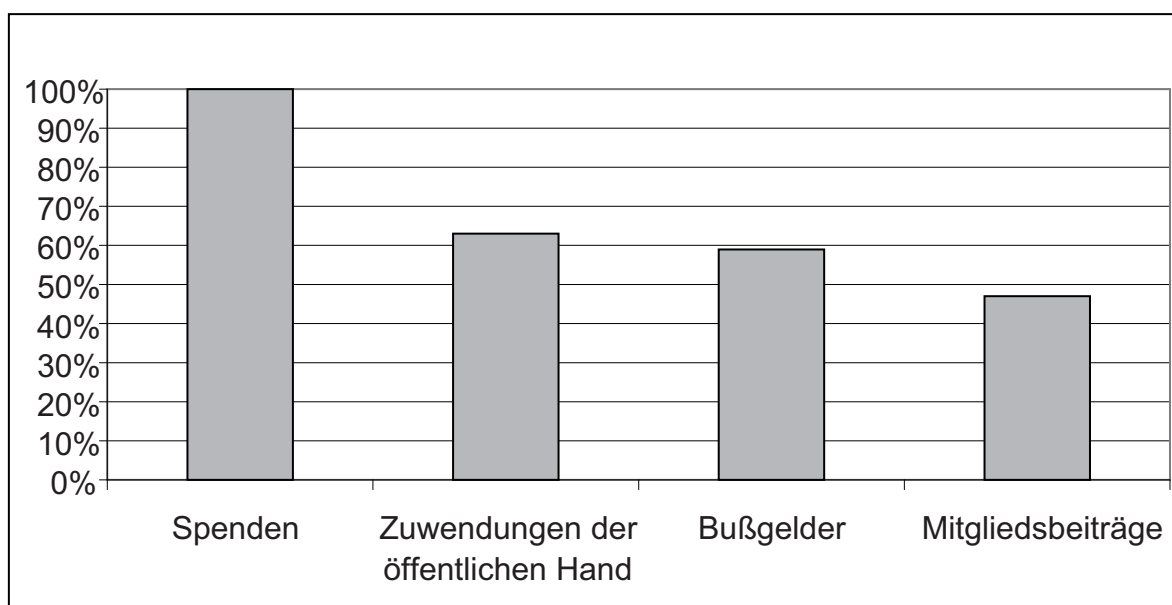


Abbildung 43: Finanzierungsquellen spendensammelnder Organisationen

Die 87 Organisationen vereinnahmten im Jahr 2008 insgesamt im ideellen Bereich ca. 1,4 Mrd. Euro. Von diesen Gesamteinnahmen entfielen 60,1% auf Spenden, 33,2% auf Zuwendungen der öffentlichen Hand, 5,4% auf Mitgliedsbeiträge und 0,4% auf Bußgelder (vgl. *Abbildung 44*).

¹⁰⁷⁸ Zur Definition der Begriffe „Spenden“, „Zuwendungen der öffentlichen Hand“, „Bußgelder“ und „Mitgliedsbeiträge“ vgl. Abschnitt 2.1.1 und 2.7.1.

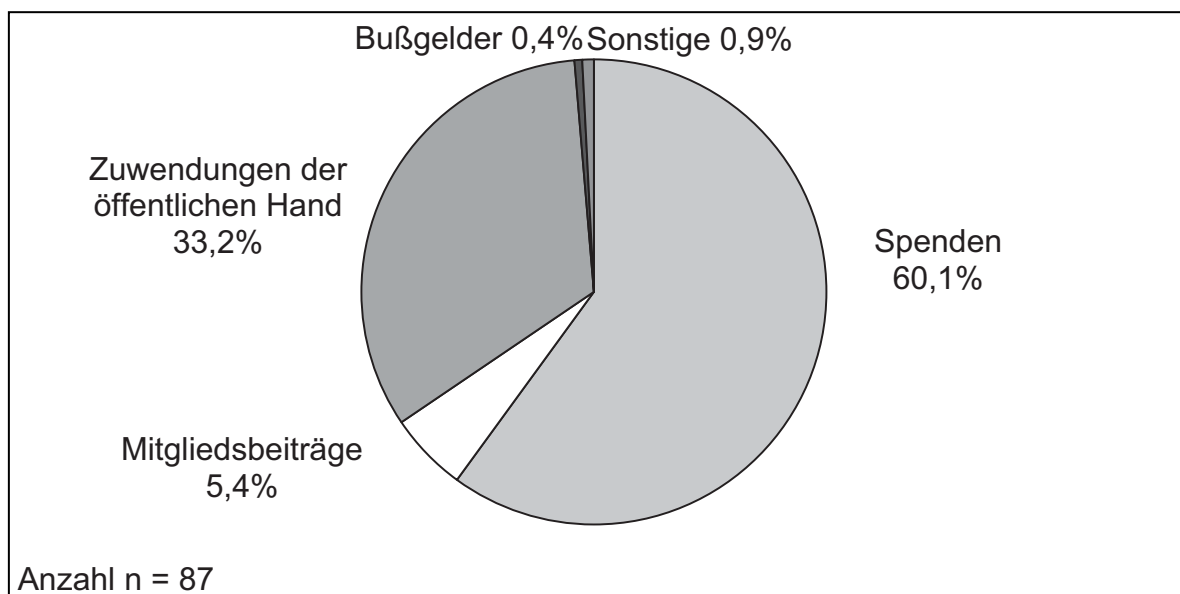


Abbildung 44: Gesamteinnahmen des ideellen Bereichs aufgegliedert nach Arten

Handelsrechtliche Rechnungslegungsvorschriften sind für spendensammelnde Organisationen in der Rechtsform des eingetragenen Vereins und der Stiftung des Privatrechts regelmäßig nicht gesetzlich verpflichtend zu beachten.¹⁰⁷⁹ Dennoch wendet eine Vielzahl solcher Organisationen freiwillig handelsrechtliche Vorschriften für die Organisation insgesamt an.¹⁰⁸⁰

So kommt die empirische Studie zu dem Ergebnis, dass von den 80 Organisationen, die in der Rechtsform des eingetragenen Vereins oder der Stiftung des Privatrechts organisiert sind, 64 Organisationen (80%) für das Jahr 2008 freiwillig für die Organisation insgesamt nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten. Dagegen beachteten 15 der 80 Organisationen (18,8%) für das Jahr 2008 nur die gesetzlich verpflichtenden Rechnungslegungsvorschriften des BGB und der Landesstiftungsgesetze. Eine Organisation machte hierzu keine Angabe (1,2%) (vgl. *Abbildung 45*).

¹⁰⁷⁹ Vgl. hierzu im Detail Abschnitt 4.1 und 4.2.

¹⁰⁸⁰ So etwa Schruff/Busse/Hoffmann (2009), S. 813; Busse/Wellbrock (2008), S. 174f.

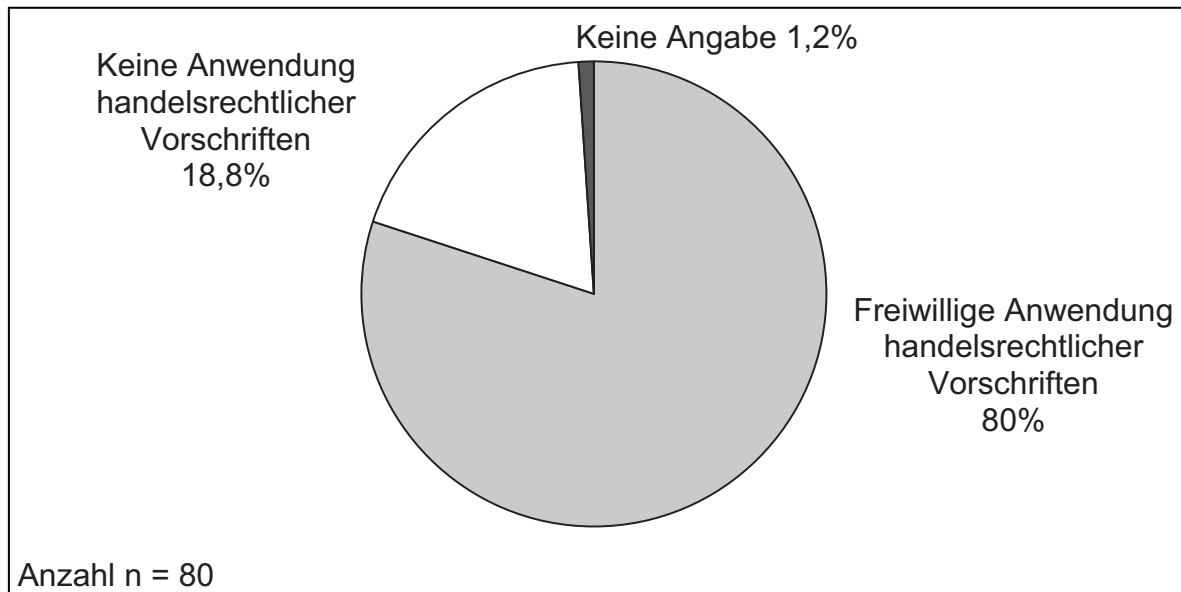


Abbildung 45: Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften

Von den 64 Organisationen, die für das Jahr 2008 freiwillig nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten, wendeten 32 Organisationen (50%) nur die für alle Kaufleute geltenden Vorschriften an und erstellten in diesem Zusammenhang eine Bilanz sowie eine GuV (§§ 238-263 HGB). Dagegen wendeten 30 der 64 Organisationen (46,9%) zusätzlich die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften und haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 264a HGB an (§§ 264-289 HGB) und erweiterten in diesem Zusammenhang den Jahresabschluss um einen Anhang und erstellten ggf. einen Lagebericht. Zwei Organisationen machten hierzu keine Angabe (vgl. *Abbildung 46*).

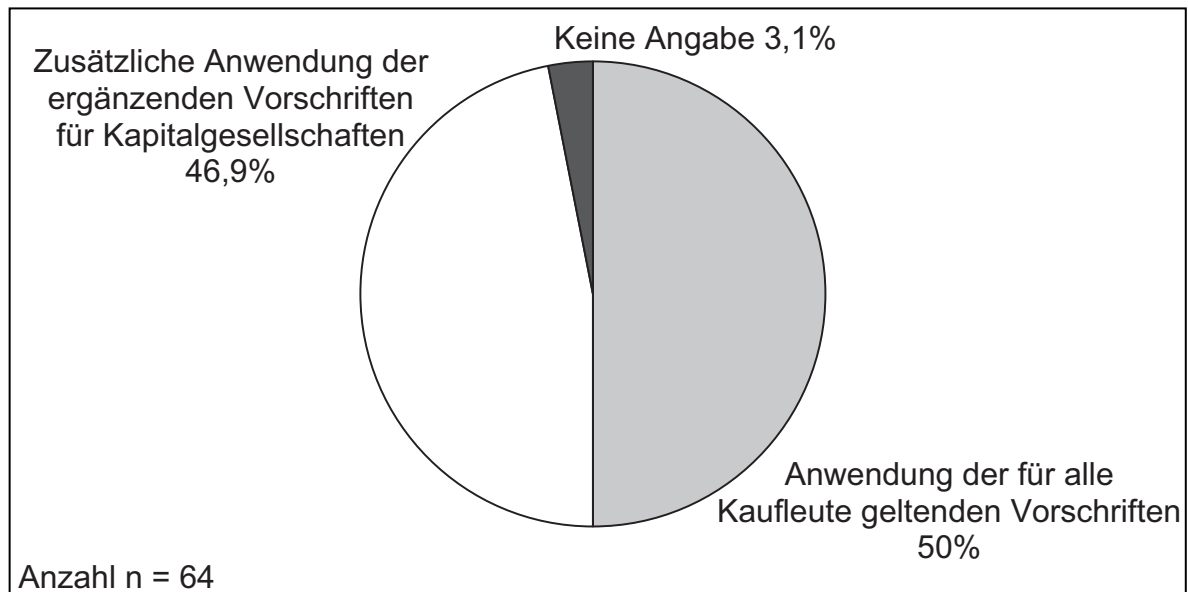


Abbildung 46: Anwendung der für alle Kaufleute geltenden Vorschriften bzw. zusätzliche Anwendung der ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften

Die empirische Studie kommt weiter zu dem Ergebnis, dass von den 64 Organisationen, die für das Jahr 2008 freiwillig nach handelsrechtlichen Vorschriften Rechnung legten und somit eine Bilanz und GuV erstellten, nur 35 die Bilanz (54,7%) und 37 (57,8%) die GuV veröffentlichten. Schließlich kommt die empirische Studie zu dem Ergebnis, dass von den 64 Organisationen 50 (78,1%) den Jahresabschluss und ggf. den Lagebericht des Jahres 2008 durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen ließen.¹⁰⁸¹ Dabei wurde in 42 Fällen (84%) ein Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 HGB und in 8 Fällen (16%) eine Bescheinigung erteilt.

Im Rahmen der empirischen Studie sollten die Befragten überdies angeben, inwieweit sie die Regelungen des HGB für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen als geeignet halten. Die Klassifizierungsskala reichte dabei von Eins für „sehr geeignet“ bis zu Sechs für „nicht geeignet“. Die entsprechenden Angaben der Befragten sind im Detail der Abbildung 47 zu entnehmen (Mittelwert: 2,59).

¹⁰⁸¹ 12 (18,8%) der 64 Organisationen gaben an, dass sie ihren Jahresabschluss und ggf. den Lagebericht des Jahres 2008 nicht durch einen Wirtschaftsprüfer prüfen ließen. Zwei Organisationen (3,1%) machten hierzu keine Angabe.

Einschätzung	Häufigkeit	Prozent
1	6	9,3%
2	20	31,2%
3	27	42,2%
4	3	4,7%
5	1	1,6%
6	1	1,6%
keine Angabe	6	9,4%
Summe	64	100,0%

Abbildung 47: Eignung der Regelungen des HGB für die Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen

Literaturverzeichnis

Alberti, Elisabeth (2001): Sponsoring im Steuerrecht, Frankfurt am Main 2001.

Andreoni, James (1989): Giving with impure altruism: applications to charity and ricardian equivalence, in: Journal of Political Economy 1989, S. 1447-1458.

Anthony, Robert N. / Young, David W. (1994): Management control in non-profit organizations, 5. Aufl., Burr Ridge 1994.

Anheier, Helmut/Toepler, Stefan (2005): Definition und Phänomenologie der Nonprofit-Organisation, in: Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, W. Rainer, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft: Theorien – Analysen – Corporate Governance, Tübingen 2005, S. 17-33.

Armeloh, Karl-Heinz (1998): Die Berichterstattung im Anhang, Düsseldorf 1998.

Badelt, Christoph (1985): Politische Ökonomie der Freiwilligenarbeit: Theoretische Grundlegung und Anwendungen in der Sozialpolitik, Frankfurt am Main 1985.

Badelt, Christoph (2007): Zwischen Marktversagen und Staatsversagen? Nonprofit Organisationen aus sozioökonomischer Sicht, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 98-119.

Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (2007): Die Wiener Schule der NPO-Forschung, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 3-16.

- Badelt, Christoph/More-Hollerweger, Eva (2007):** Ehrenamtliche Arbeit im Nonprofit-Sektor, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 503-531.
- Bänsch, Axel (2002):** Käuferverhalten, 9 Aufl., München 2002.
- Baetge, Jörg (1970):** Möglichkeiten der Objektivierung des Jahresabschlusses, Düsseldorf 1970.
- Baetge, Jörg (1993):** Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung, in: Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesen, 3. Aufl., Stuttgart 1993, S. 860-870.
- Baetge, Jörg/Fischer, Thomas R. (1987):** Zur Aussagefähigkeit der Gewinn- und Verlustrechnung nach neuem Recht, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1987, S. 175-201.
- Baetge, Jörg/Fischer, Thomas R./Paskert, Dierk (1989):** Der Lagebericht: Aufstellung, Prüfung und Offenlegung, Stuttgart 1989.
- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (2009):** Bilanzen, 10. Aufl., Düsseldorf 2009.
- Baetge, Jörg/Schulze, Dennis (1998):** Möglichkeiten der Objektivierung der Lageberichterstattung über „Risiken der künftigen Entwicklung“: Ein Vorschlag zur praktischen Umsetzung der vom KonTraG verlangten Berichtspflichten, Der Betrieb 1998, S. 937-948.
- Ballwieser, Wolfgang (1996):** Zum Nutzen handelsrechtlicher Rechnungslegung, in: Ballwieser, Wolfgang (Hrsg.), Rechnungslegung - warum und wie?: Festschrift für Hermann Clemm zum 70. Geburtstag, München 1996, S. 1-25.

- Ballwieser, Wolfgang (2002):** Informations-GoB - auch im Lichte von IAS und US-GAAP, in: Zeitschrift für kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 2002, S. 115-121.
- Ballwieser, Wolfgang (2006):** IFRS-Rechnungslegung: Konzept, Regeln und Wirkungen, München 2006.
- Baun, Dorothea (2003):** Impulsives Kaufverhalten am Point of Sale, Wiesbaden 2003.
- Baxmann, Beate (1999):** Aspekte der Personalführung und Motivation in sozialen Nonprofit-Organisationen, in: Imker, Henning (Hrsg.), Social Management: Aspekte der Personalführung, der Organisationsentwicklung und des Controllings in Nonprofit-Organisationen, Braunschweig 1999, S. 63-108.
- Becker, Hans Paul (2008):** Investition und Finanzierung: Grundlagen der betrieblichen Finanzwirtschaft, 2. Aufl., Wiesbaden 2008.
- Behrends, Sylke (2001):** Neue Politische Ökonomie: Systematische Darstellung und kritische Beurteilung ihrer Entwicklungslinien, München 2001.
- Berndt, Hans (2003):** Stiftung und Unternehmen: Rechtsvorschriften – Besteuerung – Unternehmen, 7. Aufl., Herne 2003.
- Blümel, Wolfgang/Pethig, Rüdiger/von dem Hagen, Oskar (1986):** The theory of public goods: a survey of recent issues, in: Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft 1986, S. 242-309.
- Bierhoff, Hans W. (1996):** Prosoziales Verhalten, in: Stroebe, Wolfgang/Hewstone, Miles/Stephenson, Geoffrey M. (Hrsg.), Sozialpsychologie: Eine Einführung, 3. Aufl., Berlin 1996, S. 395-420.
- Billeter, Hanspeter / List-Gessler, Brigitte (2008):** Bußgeldmarketing, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 410-420.

- Bitz, Michael/Schneeloch, Dieter/Wittstock, Wilfried (2003):** Der Jahresabschluss, 4. Aufl., München 2003.
- Bock, Teresa (1988):** Ressourcen ehrenamtlicher Tätigkeit zur Erfüllung von Hilfeerwartungen, in: Archiv für Wissenschaft und Praxis der sozialen Arbeit 1988, S. 292-317.
- Böcking, Hans-Joachim (1998):** Zum Verhältnis von Rechnungslegung und Kapitalmarkt: Vom „financial accounting“ zum „business reporting“, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung – Sonderheft 1998, S. 17-53.
- Bopp, Gerhard (1999):** Das Merkmal der Selbstlosigkeit bei der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. der §§ 51ff. AO 1977, in: Deutsche Steuer-Zeitung 1999, S. 123-126.
- Borgmann-Quade, Rainer (1982):** „Pro Veriate e. V.“ – Ein Beispiel zum Verständnis einer Einnahmen- und Ausgabenrechnung, in: Borgmann-Quade, Rainer (Hrsg.), Stichwort Spendenwesen, Berlin 1982, S. 220-228.
- Bott, Harald (2005):** § 7 Partielle Steuerpflicht, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 369-517.
- Braun, Joachim/Röhrig, Peter (1986):** Umfang und Unterstützung ehrenamtlicher Mitarbeit und Selbsthilfe im kommunalen Sozial- und Gesundheitsbereich, in: Bundesminister für Bildung und Wissenschaft (Hrsg.), Freiwilliges soziales Engagement und Weiterbildung: Umfang und Unterstützung ehrenamtlicher Mitarbeit und Selbsthilfe/Weiterbildungsangebote für ehrenamtlich Tätige, Bonn 1986, S. 1-168.
- Brede, Helmut (2005):** Grundzüge der öffentlichen Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., München 2005.

- Brooks, Arthur C. (2002):** Can nonprofit management help answer public management's „big questions“?, in: Public Administration Review 2002, S. 259-266.
- Brotte, Jörg (1997):** US-amerikanische und deutsche Geschäftsberichte: Notwendigkeit, Regulierung und Praxis jahresabschlussergänzender Informationen, Wiesbaden 1997.
- Brox, Hans/Walker, Wolf-Dietrich (2007):** Allgemeines Schuldrecht, 32. Aufl., München 2007.
- Bruhn, Manfred (2003):** Sponsoring: Systematische Planung und integrativer Einsatz, 4. Aufl., Wiesbaden 2003.
- Bruhn, Manfred (2005):** Marketing für Nonprofit-Organisationen: Grundlagen - Konzepte – Instrumente, Stuttgart 2005.
- Buchna, Johannes (2008):** Gemeinnützigkeit im Steuerrecht: Die steuerlichen Begünstigungen für Vereine, Stiftungen und andere Körperschaften/Steuerliche Spendenbehandlung, 9 Aufl., Achim 2008.
- Burens, Peter-Claus (1989):** Auch im Sozialstaat sind Stiftungen von Nutzen, in: Der Arbeitgeber 1989, S. 814-816.
- Burhoff, Detlef (2008):** Vereinsrecht: Ein Leitfaden für Vereine und Mitglieder, 7. Aufl., Herne 2008.
- Burla, Stephan (1989):** Rationales Management in Nonprofit-Organisationen, Bern 1989.
- Busse, Jan Simon/Wellbrock, Jens M. (2008):** Die Rechnungslegung als Informationsinstrument spendensammelnder Organisationen, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen 2008, S. 174-183.

- Busse von Colbe, Walther (1993):** Die Entwicklung des Jahresabschlusses als Informationsinstrument, in: Wagner, Franz W. (Hrsg.), Ökonomische Analyse des Bilanzrechts - Entwicklungslinien und Perspektiven - Tagung des Ausschusses Unternehmensrechnung im Verein für Socialpolitik am 12. und 13. März 1993 in München, Düsseldorf 1993, S. 11-29.
- Busse von Colbe, Walther (1994):** Unternehmenskontrolle durch Rechnungslegung, in: Sandrock, Otto/Jäger, Wilhelm, Internationale Unternehmenskontrolle und Unternehmenskultur: Beiträge zu einem Symposium, Tübingen 1994, S. 37-57.
- Büermann, Wulf (2003):** Stiftungsautonomie und Staatsaufsicht, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 835-863.
- Carstensen, Carsten (1995):** Die ungeschmälerete Erhaltung des Stiftungsvermögens, in: Die Wirtschaftsprüfung 1995, S. 781-793.
- Carstensen, Carsten (1996):** Vermögensverwaltung, Vermögenserhaltung und Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen, 2. Aufl., Frankfurt am Main 1996.
- Carstensen, Carsten (2003):** Vermögensverwaltung, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 535-563.
- Caspari, Britta (1995):** Der Jahresabschluß öffentlicher Unternehmungen - Grundfragen und ausgewählte Einzelprobleme seiner inhaltlichen Ausgestaltung, München 1995.
- Castan, Edgar (1963):** Typologie der Betriebe, Stuttgart 1963.
- Chmielewicz, Klaus (1987):** Anmerkungen zum Umsatzkostenverfahren, in: Die Betriebswirtschaft 1987, S. 165-176.

- Coase, Ronald H. (1974):** The market for goods and the market of ideas, in: Journal of Public Economics 1980, S. 384-391.
- Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang (2009):** Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse: Betriebswirtschaftliche, handelsrechtliche, steuerrechtliche und internationale Grundsätze – HGB, IFRS, US-GAAP, 21. Aufl., Stuttgart 2009.
- Cooper, Katrin (1994):** Nonprofit-Marketing von Entwicklungshilfe-Organisationen: Grundlagen, Strategie, Maßnahmen, Wiesbaden 1994.
- Crezelius, Georg (1988):** Das sogenannte schwebende Geschäft in Handels-, Gesellschafts- und Steuerrecht, in: Knobbe-Keuk, Brigitte/Klein, Franz/Moxter, Adolf (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht: Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer, Düsseldorf 1988, S. 81-95.
- Crezelius, Georg (1998):** Bestimmte Zeit und passive Rechnungsabgrenzung, in: Der Betrieb 1998, S. 633-638.
- Cyert, Richard M. / March, James G. (1963):** A behavioral theory of the firm, New Jersey 1963.
- Dehesselles, Thomas (2003):** Legal definierter Zweckbetrieb oder steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb? – Zum Verhältnis von § 68 zu § 65 AO, in: Deutsches Steuerrecht 2003, S. 537-539.
- Demsetz, Harold (1968):** The cost of transacting, in: The quarterly journal of economics 1968, S. 33-53.
- Deutsches Zentralinstitut für soziale Fragen (Hrsg.) (2008):** DZI Spenden-Almanach 2008/9, Berlin 2008.
- Dewald, Stephan (1990):** Die privatrechtliche Stiftung als Instrument zur Wahrnehmung öffentlicher Zwecke, Frankfurt am Main 1990.

- Dickertmann, Dietrich (1995):** Informations- und Kontrollbedarf auf dem Spendenmarkt: Ansatzpunkte für eine verbesserte Spendenkultur, in: Österreichische Forschungstiftung für Entwicklungshilfe (ÖFSE) (Hrsg.), Spendenwesen - Erfahrungen in Europa: mit einer Dokumentation zur ÖFSE-Studienrtagung "Informations- und Kontrollbedarf auf dem Spendenmarkt" Mai 1995 in Wien, Wien 1995, S. 7-26.
- Diemer, Rolf (1996):** Neukonzeption des kommunalen Rechnungswesens: Vergleich des betriebswirtschaftlichen Gestaltungspotentials von Doppik und Kameralistik, Wiesbaden 1996.
- Dohrn, Matthias (2004):** Entscheidungsrelevanz des Fair Value-Accounting am Beispiel von IAS 39 und IAS 40, Köln 2004.
- Doll, Reiner-Peter (2006):** Die Finanzierung von Nonprofit-Organisationen im Hinblick auf Basel II: Eine theoretische und empirisch-explorative Analyse, Bayreuth 2006.
- Doppstadt, Joachim (2004):** Abweichende Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (GoB) für Stiftungen?, in: Walz, W. Rainer (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Köln 2004, S. 139-155.
- Dörner, Dietrich (1996):** Der Prognosebericht nach § 289 Abs. 2 Nr. 2 HGB – Überlegungen zur Verminderung der Diskrepanz zwischen Publizitätsanforderungen und Publizitätspraxis, in: Baetge, Jörg/Börner, Dietrich/Forster, Karl-Heinz/Schruff, Lothar, Rechnungslegung, Prüfung und Beratung: Herausforderungen für den Wirtschaftsprüfer, Festschrift zum 70. Geburtstag von Professor Dr. Rainer Ludewig, Düsseldorf 1996, S. 217-251
- Downs, Anthony (1968):** Ökonomische Theorie der Demokratie, Tübingen 1968.
- Drees, Norbert (1992):** Sportsponsoring, 3. Aufl., Wiesbaden 1992.

- Dudenredaktion (Hrsg.) (2007):** Das Fremdwörterbuch, 9. Aufl., Mannheim 2007.
- Dyllick, Thomas (1990):** Management der Umweltbeziehungen: Öffentliche Auseinandersetzungen als Herausforderung, Wiesbaden 1990.
- Ebenroth, Carsten Thomas (1986):** Klar und übersichtlich, in: Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 264-272.
- Eberhartinger, Eva/Hirschler, Klaus (2007):** Rechtsformwahl, in: Köhler, Richard/Küpper, Hans-Ulrich/Pfingsten, Andreas (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1554-1564.
- Ebersbach, Harry (1972):** Handbuch des Deutschen Stiftungsrechts, Göttingen 1972.
- Eichhorn, Peter (1984):** Produktion, Angebot und Finanzierung öffentlicher Güter, in: Oettle, Karl (Hrsg.), Öffentliche Güter und öffentliche Unternehmen: Beiträge zur Relevanz der Theorie der öffentlichen Güter für die öffentlichen Unternehmen – Gisbert Rittig zum 80. Geburtstag gewidmet, Baden-Baden 1984, S. 179-186.
- Eichhorn, Peter (2001):** Konstitutive Merkmale von Non-Profit-Organisationen, in: Witt, Dieter/Eckstaller, Claudia/Faller, Peter (Hrsg.), Non-Profit-Management im Aufwind?: Festschrift für Karl Oettle zum 75. Geburtstag, Wiesbaden 2001, S. 45-52.
- Eisele, Wolfgang (2002):** Technik des betrieblichen Rechnungswesens: Buchführung und Bilanzierung, Kosten- und Leistungsrechnung, Sonderbilanzen, 7. Aufl., München 2002.
- Eisert, Wolfgang (2008):** Patenschaften, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 338-341.

Emberger, Hannes (1998): Instrumente des Verbandsmarketing: Darstellung – Probleme – Lösungsansätze, Wiesbaden 1998.

Ernst, Edgar/Gassen, Joachim/Pellens, Bernhard (2009): Verhalten und Präferenzen deutscher Aktionäre: Eine Befragung von privaten und institutionellen Anlegern zum Informationsverhalten, zur Dividendenpräferenz und zur Wahrnehmung von Stimmrechten, in: Von Rosen, Rüdiger (Hrsg.), Studien des Deutschen Aktieninstituts, Frankfurt am Main 2009, S. 1-141.

Etzioni, Amitai (1967): Soziologie der Organisationen, München 1967.

Eversberg, Horst/Geckle, Gerhard/Gnauk-Stuwe, Manuela /Goetze, Ulrich/Sontheimer, Jürgen/Wagner, Stefan (2007): Das neue Gemeinnützigkeitsrecht: Mit dem neuen Spenden- und Stiftungsrecht, Freiburg 2007.

Ewertowski, Thomas (1984): Die Behandlung von erhaltenen Investitionszuschüssen in Handels- und Steuerbilanz, Betriebs-Berater 1984, S. 1015-1024.

Eyles, Uwe (1994): Die Auslagerung unternehmensübergreifender Aktivitäten auf rechtsfähige Vereine – Ein Beitrag zur Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein nach §§ 21, 22 BGB, in: Neue Juristische Wochenschrift 1994, S. 1994-1998.

Fanderl, Harald Sebastian (2005): Prominente in der Werbung: Empirische Untersuchungen zur Messung, Rezeption und Wirkung auf Basis der Markenpersönlichkeit, Wiesbaden 2005.

Federmann, Rudolf (2000): Bilanzierung nach Handelsrecht und Steuerrecht: Gemeinsamkeiten, Unterschiede und Abhängigkeiten von Handels- und Steuerbilanz unter Berücksichtigung internationaler Rechnungslegungsstandards, 11. Aufl., Berlin 2000.

- Felbinger, Doris (2005):** Ego oder Öko? Spenden an Umweltschutzorganisationen: Eine Analyse der Funktionen von Umweltschutzorganisationen im Spendenprozess vor dem Hintergrund der Spendenmotive aus ökonomischer, non-profit-theoretischer und fundraising-praktischer Sicht, Berlin 2005.
- Fikentscher, Wolfgang/Heinemann, Andreas (2006):** Schuldrecht, 10. Aufl., Berlin 2006.
- Filliger, Othmar (1995):** Rechnungswesen von privaten Nonprofit-Organisationen: Stand und Verbesserungsmöglichkeiten, Zürich 1995.
- Finis-Siegler, Beate (2001):** NPOs ökonomisch betrachtet, in: Münsteraner Diskussionspapiere zum Nonprofit-Sektor 2001, S. 1-30.
- Fink, Christian/Keck, Barbara (2005):** Lageberichterstattung nach BilReG und DRS 15: Eine kritische Würdigung, in: Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung 2005, S. 137-146.
- Forster, Karl-Heinz (1980):** Verbesserung der Aussagefähigkeit des Jahresabschlusses und seine Ergänzung durch Zusatzrechnungen, in: Bierich, Marcus/Busse von Colbe, Walther/Laßmann, Gert/Lutter, Marcus (Hrsg.), Rechnungslegung nach neuem Recht: Grachter Symposium zur Rechnungslegung nach der 4. EG-Richtlinie und Jahrestagung 1979 der Schmalenbach-Gesellschaft-Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft zu den Auswirkungen der 4. und 7. EG-Richtlinie, Berlin 1980, S. 57-80.
- Franken, Lars (2001):** Gläubigerschutz durch Rechnungslegung nach US-GAAP: Eine ökonomische Analyse, Frankfurt am Main 2001.
- Freeman, R. Edward (1984):** Strategic management: a stakeholder approach, Bosten 1984.

- Freidank, Carl-Christian/Steinmeyer, Volker (2005):** Fortentwicklung der Lageberichterstattung nach dem BilReG aus betriebswirtschaftlicher Sicht, in: Betriebs-Berater 2005, S. 2512-2517.
- Freudenberg, Heino (1999):** Strategisches Verhalten bei Reorganisation, Wiesbaden 1999.
- Frey, Birgit (1998):** Zwischen Markt- und Staatsversagen – Die Dritte-Sektor-Forschung im Überblick, in: Arnold, Ulli/Maelicke, Bernd (Hrsg.), Lehrbuch der Sozialwirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 80-94.
- Friederich, Hartmut (1976):** Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für schwebende Geschäfte, 2. Aufl., Düsseldorf 1976.
- Friedrich, Walther J. (1994a):** Grundlagen und ausgewählte Probleme des Vereinsrechts (Teil 1), in: Deutsches Steuerrecht 1994, S. 61-67.
- Friedrich, Walther J. (1994b):** Grundlagen und ausgewählte Probleme des Vereinrechts (Teil 2), in: Deutsches Steuerrecht 1994, S. 100-106.
- Galli, Albert (1998):** Die Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher gemeinnütziger Vereine, in: Deutsches Steuerrecht 1998, S. 263-268.
- Geserich, Stephan (2001):** Angemessenheit der Aufwendungen gemeinnütziger Körperschaften für Verwaltung und Spendenwerbung, in: Deutsches Steuerrecht 2001, S. 604-607.
- Geueke, Willibald (2008):** Steuerliches Spendenrecht in der Praxis, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 701-713.
- Gillenkirch, Robert M./Velthuis, Louis, J. (2007):** Zielsysteme, in: Köhler, Richard/Küpper, Hans-Ulrich/Pfingsten, Andreas (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 2029-2037.

-
- Glade, Anton (1986):** Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrichtlinien-Gesetz: Systematische Darstellung und Kommentar, Herne 1986.
- Göbel, Elisabeth (1995):** Der Stakeholderansatz im Dienste der strategischen Früherkennung, in: Zeitschrift für Planung 1995, S. 55-67.
- Göbel, Elisabeth (2002):** Neue Institutionenökonomik: Konzeption und betriebswirtschaftliche Anwendungen, Stuttgart 2002.
- Grochla, Erwin (1978):** Einführung in die Organisationstheorie, Stuttgart 1978.
- Grünhaupt, Siegfried W. (2008):** Mögliche Rechtsformen gemeinnütziger Organisationen, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 667-679.
- Grundeis, Jens (1999):** Effizienzbewertung von Organisationsstrukturen: Integration verhaltenswissenschaftlicher Erkenntnisse am Beispiel der Marktforschung, Wiesbaden 1999.
- Guthardt, Evelyn/Löcherbach, Gerhard (1977):** Grundüberlegungen zu einer betrieblichen Rechenschaftslegung bei pluralistischen Informationsinteressen – unter besonderer Berücksichtigung des Krankenhauses, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1977, S. 136-147.
- Guthardt-Schulz, Evelyn (1980):** Rechnungslegung in Krankenhäusern unter Berücksichtigung der Informationsinteressen der Koalitionsteilnehmer, Köln 1980.
- Hagemann, Michael (1997):** Stellungnahme-HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen – ein Beitrag zur ökonomischen Analyse der Rechnungslegung, Bietigheim-Bissingen 1997.

- Hagemann, Michael/Kettern, Michael (2008):** Rechnungswesen gemeinnütziger Organisationen, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 151-168.
- Haibach, Marita (2006):** Handbuch Fundraising: Spenden, Sponsoring, Stiftungen in der Praxis, Frankfurt am Main 2006.
- Halfar, Bernd (1998):** Finanzierung sozialer Dienste, in: Arnold, Ulli/Maelicke, Bern (Hrsg.), Lehrbuch der Sozialwirtschaft, Baden-Baden 1998, S. 402-442.
- Halfar, Bernd (1999):** Finanzierungsarten und Finanzierungsformen in der Sozialen Arbeit, in: Halfar, Bernd (Hrsg.), Finanzierung sozialer Dienste und Einrichtungen, Baden-Baden 1999, 43-64.
- Haller, Axel (1994):** Die Grundlagen der externen Rechnungslegung in den USA, 4. Aufl., Stuttgart 1994.
- Halstenberg, Bernd (1989):** Zur Entwicklung der Gliederungskonzeption der Gewinn- und Verlustrechnung publizitätspflichtiger Unternehmungen: Eine betriebswirtschaftliche Analyse anhand der handelsrechtlichen Vorschriften zur Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung, Münster 1989.
- Hamel, Winfried (1992):** Zielsysteme, in: Frese, Erich (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 1992, S. 2634-2652.
- Hammes, Michael/Poser, Günter (1992):** Die Messung von Transaktionskosten, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1992, S. 885-889.
- Hanfland, Ulrich/Spinola, Elisabetta (1997):** Organisation und Management, in: Hauser, Albert/Neubarth, Rolf/Obermair, Wolfgang (Hrsg.), Management-Praxis: Handbuch soziale Dienstleistungen, Neuwied 1997, S. 63-81.

- Hansmann, Henry B. (1986):** The role of nonprofit enterprise, in: Rose-Ackerman, Susan (Hrsg.), The economics of nonprofit institutions: studies in structure and policy, New York 1986, S. 57-84.
- Happe, Rüdiger (2006):** Die Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG: Ein Gesamtüberblick, in: Buchführung, Bilanzierung, Kostenrechnung 2006, S. 757-780.
- Hartnick, Susanne (2007):** Kontrollprobleme bei Spendenorganisationen: Ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und den USA, Tübingen 2007.
- Hartung, Sven Patrick (2002):** Anhang und Lagebericht im Spannungsfeld zwischen Bilanztheorie und Bilanzpolitik: Eine theoretische und empirische Analyse, Aachen 2002.
- Hasitschka, Werner/Hruschka, Harald (1982):** Nonprofit-Marketing, München 1982.
- Hauert, Friedrich (2008):** Unternehmenskooperation: Firmenspenden, Corporate Volunteering, Sponsoring, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 442-455.
- Hauschildt, Jürgen (1980):** Zielsysteme, in: Grochla, Erwin (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 2. Aufl., Stuttgart 1980, S. 2419-2430.
- Heidbüchel, Andreas (2000):** Psychologie des Spendenverhaltens: Analyse eines theoriegeleiteten Prozeßmodells, Frankfurt am Main 2000.
- Heimerl, Peter/Meyer, Michael (2007):** Organisation und NPOs, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 231-257.
- Heinen, Edmund (1971):** Grundlagen betriebswirtschaftlicher Entscheidungen: Das Zielsystem der Unternehmung, 2. Aufl., Wiesbaden 1971.

- Heintges, Sebastian (2006):** Entwicklung der Rechnungslegung nach internationalen Vorschriften – Konsequenzen für deutsche Unternehmen, in: Der Betrieb 2006, S. 1569-1576.
- Heinze, Rolf, G./Schmid, Josef/Strünck, Christoph (1997):** Zur politischen Ökonomie der sozialen Dienstleistungsproduktion: Der Wandel der Wohlfahrtsverbände und die Konjunkturen der Theoriebildung, in: Kölner Zeitschrift für Soziologie und Sozialpsychologie 1997, S. 242-271.
- Heise, Arne (2005):** Einführung in die Wirtschaftspolitik: Grundlagen, Institutionen, Paradigmen, Paderborn 2005.
- Hepers, Lars (2005):** Entscheidungsnützlichkeit der Bilanzierung von Intangible Assets in den IFRS, Köln 2005.
- Heuer, Carl-Heinz/Habighorst, Oliver (2003):** Besteuerung steuerbegünstigter Stiftungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 919-953.
- Hilgenstock, Ralf/Stegner, Achim (2003):** Besteuerung gemeinnütziger Sportvereine im Spannungsfeld zum Profisport, in: Sigloch, Jochen/Klimmer, Christian (Hrsg.), Rechnungslegung und Besteuerung im Sport, Wiesbaden 2003, S. 19-54.
- Hill, Charles W. L./Jones, Thomas M. (1992):** Stakeholder-agency theory, in: Journal of Management Studies 1992, S. 131-154.
- Hill, Wilhelm (1991):** Basisperspektiven der Managementforschung, in: Die Unternehmung 1991, S. 2-15.
- Hof, Hagen (2009a):** § 6 Die Entstehung der Stiftung, in: von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 95-163.

- Hof, Hagen (2009b):** § 8 Stiftungsorganisation, in: von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 206-263.
- Hof, Hagen (2009c):** § 10 Stiftungsaufsicht, in: von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 313-393.
- Hof, Hagen (2009d):** § 36 Unselbständige Stiftung, in: von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 593-630.
- Hof, Hagen (2003):** Zur Typologie der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 767-796.
- Holscher, Claus (1976):** Eine Untersuchung der außengerichteten Funktionen sozialwirtschaftlich tätiger Einzelwirtschaften, Augsburg 1976.
- Hoppen, Christian (2005):** § 18 Rechnungslegung, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 895-953.
- Horak, Christian (1995a):** Controlling in Nonprofit-Organisationen: Erfolgsfaktoren und Instrumente, 2. Aufl., Wiesbaden 1995.
- Horak, Christian (1995b):** Stakeholder-Management für Nonprofit-Organisationen, in: Verbands-Management 1995, S. 16-26.
- Horak, Christian/Matul, Christian/Scheuch, Fritz (2007):** Ziele und Strategien von NPOs, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 178-201.
- Hüttemann, Rainer (2008):** Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, Köln 2008.

- Hüttemann, Rainer (2007):** Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements und seine Anwendungen auf das Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, in: Der Betrieb 2007, S. 2053-2059.
- Hüttemann, Rainer (2002):** Der neue Anwendungserlass zum Gemeinnützigkeitsrecht (§§ 51 bis 68 AO), in: Finanz-Rundschau 2002, S. 1337-1347.
- Hüttemann, Rainer (1991):** Wirtschaftliche Betätigung und steuerliche Gemeinnützigkeit, Köln 1991.
- Hüttemann, Ulrich (1970):** Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970.
- Hüttig, Christoph (1986):** Gemeinwirtschaft im Sozialstaat: Grenzen und Möglichkeiten eines wirtschaftspolitischen Instrumentariums, Frankfurt am Main 1986.
- Hyndman, Noel (1990):** Charity accounting – an empirical study of the information needs of contributors to – UK fund raising charities, in: Financial Accountability & Management 1990, S. 295 – 307.
- Hyndman, Noel (1991):** Contributors to charities – a comparison of their information needs and the perceptions of such by the providers of information, in: Financial Accountability & Management 1991, S. 69-82.
- Ikels, Dirk (1976):** Die Rechnungslegung gemäß § 259 Abs. 1 BGB, Hamburg 1976.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (1984):** IDW Stellungnahme HFA 1/1984: Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen, dargestellt am Beispiel finanzieller Zuwendungen der öffentlichen Hand, in: Die Wirtschaftsprüfung 1984, S. 612-615.

-
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (1995):** Stellungnahme HFA 4/1995: Zur Rechnungslegung und Prüfung spendensammelnder Organisationen, in: Die Wirtschaftsprüfung 1995, S. 698-701.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2000):** IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen (IDW RS HFA 5), in: Die Wirtschaftsprüfung 2000, S. 391-399.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2006):** IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Vereinen (IDW RS HFA 14), in: Die Wirtschaftsprüfung 2006, S. 692-698.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2006):** WP Handbuch 2006: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, 13. Aufl., Düsseldorf 2006.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.) (2010):** IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Besonderheiten der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen (IDW RS HFA 21), in: IDW Fachnachrichten 5/10, S. 201-210.
- Jahn, Ines (2009):** Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine bei Anwendung handelsrechtlicher Rechnungslegungsgrundsätze, Aachen 2009.
- James, Estelle (1983):** How nonprofits grow: a model, in: Journal of Policy Analysis and Management 1983, S. 350-365.
- James, Estelle (1986):** How nonprofits grow: a model, in: Rose-Ackerman, Susan (Hrsg.), The economics of nonprofit institutions: studies in structure and policy, New York 1986, S. 185-195.
- James, Estelle/Rose-Ackerman, Susan (1986):** The nonprofit enterprise in market economics, Chur 1986.

- Janisch, Monika (1993):** Das strategische Anspruchsgruppenmanagement: Vom Shareholder Value zum Stakeholder Value, Bern 1993.
- Jessen, Hilke (1998):** Entwicklungstendenzen in der Mittelbeschaffung spendenfinanzierter Nonprofit-Organisationen, in: Arbeitskreis Nonprofit-Organisationen (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen im Wandel: Ende der Besonderheiten oder Besonderheiten ohne Ende, Frankfurt am Main 1998, S. 129-154.
- Jung, Maximilian (1997):** Zum Konzept der Wesentlichkeit bei Jahresabschlußerstellung und -prüfung: Eine theoretische Untersuchung, Frankfurt am Main 1997.
- Kaiser, Karin (2005):** Auswirkungen des Bilanzrechtsreformgesetzes auf die zukunftsorientierte Lageberichterstattung, in: Die Wirtschaftsprüfung 2005, S. 405-418.
- Kajüter, Peter (2004):** Berichterstattung über Chancen und Risiken im Lagebericht: Auswirkungen des Referentenentwurfs für das Bilanzrechtsreformgesetz, in: Betriebs-Berater 2004, S. 427-433.
- Kemmer, Paul (1986):** Zielkonzeption und Rechnungssystem von Rundfunkanstalten: Ist-Analyse und Vorschläge zu einem ziel- und entscheidungsorientierten Rechnungswesen, Baden-Baden 1986.
- Kirchgässner, Gebhard (2000):** Homo Oeconomicus, 2. Aufl., Tübingen 2000.
- Kirsch, Guy (2004):** Neue Politische Ökonomie, 5. Aufl., Stuttgart 2004.
- Kirsch, Hanno (1992):** Kostendeckung als Unternehmensziel, Aachen 1992.
- Kirsch, Hans-Jürgen/Scheele, Alexander (2005):** Neugestaltung von Prognose- und Risikoberichterstattung im Lagebericht durch das Bilanzrechtsreformgesetz, in: Die Wirtschaftsprüfung 2005, S. 1149-1154.

- Klein, Andreas (2007):** Nonprofit-Marketing, in: Das Wirtschaftsstudium 2007, S. 1545-1548.
- Knoblich, Hans (1972):** Die typologische Methode in der Betriebswirtschaft, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1972, S. 141-147.
- Knop, Wolfgang (1984):** Die Gliederungskonzeption des Bilanzrichtlinie-Gesetzes: Eine Einführung in die Gliederungsvorschriften nach künftigem Bilanzrecht, in: Der Betrieb 1984, S. 569-577.
- Kögel, Steffen (1998):** Der nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichtete Geschäftsbetrieb – eine unbekannte Größe, in: Der Betrieb 1998, S. 1802-1806.
- König, Elke (1983):** Zielorientierte externe Rechnungslegung für die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten in der Bundesrepublik Deutschland – Überlegungen zu einer an den Informationsinteressen der Rundfunkteilnehmer ausgerichteten externen Rechnungslegung, München 1983.
- Korndörfer, Wolfgang (2003):** Allgemeine Betriebswirtschaftslehre: Aufbau – Ablauf – Führung – Leitung, 13. Aufl., Wiesbaden 2003.
- Kosiol, Erich (1972):** Die Unternehmung als wirtschaftliches Aktionszentrum: Einführung in die Betriebswirtschaftslehre, Reinbeck 1972.
- Koss, Claus (2003):** Rechnungslegung von Stiftungen, Düsseldorf 2003.
- Koss, Claus (2005):** Prinzipal-Agent-Konflikte in Nonprofit-Organisationen, in: Hopt, Klaus J./von Hippel, Thomas/Walz, W. Rainer (Hrsg.), Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft: Theorien - Analysen - Corporate Governance, Tübingen 2005, S. 197-219
- Kotler, Philip (1978):** Marketing für Nonprofit-Organisationen, Stuttgart 1978.

Krähenhorst, Ina/Wallau, Frank (2005): Freiwillige Rechnungslegung nach IFRS – eine Handlungsalternative für den Mittelstand?, in: Meyer, Friedrich/Wallau, Frank/Wiese, Jörg/Wilbert, Hetmar (Hrsg.), Mittelstand in Lehre und Praxis: Beiträge zur mittelständischen Unternehmensführung und zur Betriebswirtschaftslehre mittelständischer Unternehmen, Aachen 2005, S. 126-190.

Kroeber-Riel, Werner/Weinberg, Peter/Gröppel-Klein, Andrea (2009): Konsumentenverhalten, 9. Aufl., München 2009.

Krönert, Björn (2001): Grundsätze informationsorientierter Rechnungslegung: Eine Untersuchung über die Erfüllung der Informationsfunktion von Jahresabschlüssen durch die US-GAAP, Sternenfels 2001.

Kronke, Herbert (1988): Stiftungstypus und Unternehmensträgerstiftung, Tübingen 1988.

Kropff, Bruno (1980): Der Lagebericht nach geltendem und künftigem Recht, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis 1980, S. 514-532.

Krüger, Wilfried (1976): Macht in der Unternehmung: Elemente und Strukturen, Stuttgart 1976.

Kubin, Konrad W. (1998): Der Aktionär als Aktienkunde – Anmerkungen zum Shareholder Value, zur Wiedervereinigung der internen und externen Rechnungslegung und zur globalen Verbesserung der Berichterstattung, in: Möller, Hans Peter/Schmidt, Franz (Hrsg.), Rechnungswesen als Instrument für Führungsentscheidungen: Festschrift für Professor Dr. Dr. h. c. Adolf G. Coenenberg zum 60. Geburtstag, Stuttgart 1998, S. 525-558.

Küting, Karlheinz/Kessler, Harald (1993): Grundsätze ordnungswidriger Verlustrückstellungsbildung, in: Deutsches Steuerrecht 1993, S. 1045-1053.

- Kuhner, Christoph (2001):** Das Spannungsverhältnis zwischen Einzelfallgerechtigkeit und Willkürfreiheit - im Recht und in der Rechnungslegung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, S. 523-543.
- Kunz, Volker (2004):** Rational Choice, Frankfurt am Main 2004.
- Kupfernagel, Sabine (1991):** Die Generalnorm für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften: Herleitung, Ziele und teleologische Auslegung, Frankfurt am Main 1991.
- Kupsch, Peter (1984):** Bilanzierung öffentlicher Zuwendungen - Stellungnahme zum Verlautbarungsentwurf des HFA zur Bilanzierung von Zuschüssen, in: Die Wirtschaftsprüfung 1984, S. 369-377.
- Lange, Christoph (1989):** Jahresabschlussinformationen und Unternehmensbeurteilung, Stuttgart 1989.
- Larenz, Karl (1991):** Methodenlehre der Rechtswissenschaften, 6. Aufl., Berlin 1991.
- Laux, Helmut (2005):** Entscheidungstheorie, 6. Aufl., Berlin 2005.
- Leffson, Ulrich (1984):** Bilanzanalyse, 3. Aufl., Stuttgart 1984.
- Leffson, Ulrich (1986):** Wesentlich, in: Leffson, Ulrich/Rückle, Dieter/Großfeld, Bernhard (Hrsg.), Handwörterbuch unbestimmter Rechtsbegriffe im Bilanzrecht des HGB, Köln 1986, S. 434-447.
- Leffson, Ulrich (1987):** Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 7. Aufl., Düsseldorf 1987.
- Lehmann, Helmut (1976):** Typologie und Morphologie in der Betriebswirtschaftslehre, in: Grochla, Erwin/Wittmann, Waldemar (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Aufl., Stuttgart 1976, S. 3941-3952.

- Lehmann, Manfred (2006):** Bilanzielle Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Einrichtungen, in: Der Betrieb 2006, S. 1281-1285.
- Lehmann, Manfred (2007):** Aktuelle Aspekte der bilanziellen Behandlung von Zuwendungen (Spenden) an gemeinnützige Organisationen, in: Der Betrieb 2007, S. 641-645.
- Leinen Markus (2009):** Aufstellungspflicht und Konsolidierungskreis, in: Kessler, Harald/Leinen, Markus/Stickmann, Michael (Hrsg.), Handbuch Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Freiburg 2009, S. 553-577.
- Ley, Nikolaus (1982):** Die zivilrechtlichen Beziehungen der Parteien des Spendenvertrages, in: Borgmann-Quade, Rainer (Hrsg.), Stichwort Spendenwesen: Ein Handbuch für Spender, Organisationen, Behörden und Medien mit 43 Selbstdarstellungen gemeinnütziger Organisationen und einem Abdruck maßgeblicher Gesetze, Berlin 1982, S. 105-122.
- Ley, Ursula (1999):** Rücklagenbildung aus zeitnah zu verwendenden Mitteln gemeinnütziger Körperschaften, in: Betriebs-Berater 1999, S. 626-634.
- Lindemann, Mathias (2008):** Gemeinnützigkeits- und Steuerrecht, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 686-700.
- Littich, Edith (2007):** Finanzierung von NPOs, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 322-339.
- Littkemann, Jörn/Schulte, Klaus/Kraft, Silke (2005):** Freiwillige Umstellung auf die internationale Rechnungslegung in Einzelabschlüssen: Pro und Contra, in: Unternehmensteuern und Bilanzen 2005, S. 285-292.
- Looschelders, Dirk (2007):** Schuldrecht Allgemeiner Teil, 5. Aufl., Köln 2007.

- Lorenz, Hans/Steer, Eduard (1983):** Die steuerliche Behandlung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke, in: Der Betrieb 1983, S. 2657-2662.
- Löwe, Marion (2003):** Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen: Anforderungen und Ausgestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung der Regelungen in Deutschland, USA und Großbritannien, Berlin 2003.
- Luthe, Detlef (1997):** Fundraising: Fundraising als beziehungsorientiertes Marketing – Entwicklungsaufgaben für Nonprofit-Organisationen, Augsburg 1997.
- Lutter, Marcus (1988):** Zur Rechnungslegung und Publizität gemeinnütziger Spenden-Vereine, in: Betriebs-Berater 1988, S. 489-497.
- Märkle, Rudi W./Alber, Matthias (2004):** Der Verein im Zivil- und Steuerrecht, 11. Aufl., Stuttgart 2004.
- Markl, Richard/Walbröl, Hans-Robert/Zimmermann, Wolfgang (1997):** Rechnungslegung von gemeinnützigen Organisationen, in: Hauser, Albert/Neubarth, Rolf/Obermair, Wolfgang (Hrsg.), Management-Praxis: Handbuch soziale Dienstleistungen, Neuwied 1997, S. 303-326.
- Marten, Kai-Uwe/Quick, Reiner/Ruhnke, Klaus (2007):** Wirtschaftsprüfung: Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 3. Aufl., Stuttgart 2007.
- Maßmann, Jens (2003):** Nonprofits: Analyse, Entwicklung und Rechtspolitik, Frankfurt am Main 2003.
- Mattheus, Daniela (2003):** Eckpfeiler einer stiftungsrechtlichen Publizität, in: Deutsches Steuerrecht 2003, S. 254-259.

- Mayerhofer, Helene (2003):** Der Stellenwert Ehrenamtlicher als Personal in Nonprofit-Organisationen, in: von Eckardstein, Dudo/Ridder, Hans-Gerd (Hrsg.), Personalmanagement als Gestaltungsaufgabe im Nonprofit und Public Management, München 2003, S. 97-118.
- Medicus, Dieter (2007):** Schuldrecht II: Besonderer Teil, 14. Aufl., München 2007.
- Mellwig, Winfried (1998):** Die bilanzielle Darstellung von Leasingverträgen nach den Grundsätzen des IASC, in: Der Betrieb 1998, S. 1-16.
- Merl, Franz (2003):** Die Rechnungslegung und Prüfung von Stiftungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 889-918.
- Meth, Dirk (2007):** Die IFRS als Grundlage der Rechnungslegung mittelständischer Unternehmen, Lohmar 2007.
- Metzler, Walter (1990):** Eine ökonomische Theorie caritativer Organisationen, Bern 1990.
- Meyer, Michael (2007):** Nonprofit-Organisationen, in: Köhler, Richard/Küpper, Hans-Ulrich/Pfingsten, Andreas (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1249-1258.
- Mitchell, Ronald K./Agle, Bradley R. /Wood, Donna J. (1997):** Toward a theory of stakeholder identification and salience: defining the principle of who and what really counts, in: Academy of Management Review 1997, S. 853-886.
- Moxter, Adolf (1964):** Präferenzstruktur und Aktivitätsfunktion des Unternehmers, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1964, S. 6-35.

- Moxter, Adolf (1976):** Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Baetge, Jörg/Moxter, Adolf/Schneider, Dieter (Hrsg.), Bilanzfragen: Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, Düsseldorf 1976, S. 87-100.
- Moxter, Adolf (1986):** Bilanzlehre: Band II Einführung in das neue Bilanzrecht, 3. Aufl., Wiesbaden 1986.
- Moxter, Adolf (2003):** Grundsätze ordnungsgemäßer Rechnungslegung, Düsseldorf 2003.
- Mühlenkamp, Norbert (2000):** Externe Rechenschaftslegung und Berichterstattung spendenfinanzierter Organisationen: Eine Untersuchung der Informationsinteressen der Koalitionsteilnehmer an spendenfinanzierten Organisationen zum Stand der Informationsdarlegung und zu Möglichkeiten ihrer Verbesserung, Köln 2000.
- Müller, Kaspar (2009):** Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen Swiss GAAP FER 21, in: Der Schweizer Treuhänder 2009, S. 202-206.
- Müßig, Anke (2006):** Bilanzielle Risikovorsorge und außerbilanzielle Risikoberichterstattung: Das Verhältnis von Lagebericht und Management Commentary zum Jahresabschluss nach HGB und IFRS, Wiesbaden 2006.
- Mujkanovic, Robin (2002):** Fair Value im Financial Statement nach International Accounting Standards, Stuttgart 2002.
- Nährlich, Stefan (1998):** Innerbetriebliche Reformen in Nonprofit-Organisationen: Das Deutsche Rote Kreuz im Modernisierungsprozeß, Wiesbaden 1998.
- Neumann, Manfred (1994):** Neoklassik, in: Issing, Otmar (Hrsg.), Geschichte der Nationalökonomie, 3. Aufl., München 1994, S. 255-269.

- Niehus, Rudolf J. (1989):** Der Anhang in nationaler und internationaler Betrachtung, in: Mellwig, Winfried/Moxter, Adolf/Ordelleide, Dieter (Hrsg.), Handelsbilanz und Steuerbilanz: Beiträge zum neuen Bilanzrecht, Band 2, Wiesbaden 1989, S. 181-216.
- Notheis, Dirk (1995):** Ansatzpunkte und Strategien zur Akquisition von Unternehmensspenden: Eine explorative Studie zum Spendenmarketing spendenakquirierender Organisationen, Stuttgart 1995.
- Nowotny, Christian/Fida, Stefan (2007):** Rechtliche Gestaltungsformen für NPOs, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 202-230.
- Olbrich, Thomas (1992):** Die wirtschaftliche Lage der Kapitalgesellschaft: Prüfung und Berichterstattung im Rahmen der Abschlussprüfung, Düsseldorf 1992.
- Olfert, Klaus/Reichel, Christopher (2008):** Finanzierung, 14. Aufl., Ludwigshafen 2008.
- Orth, Manfred (1997):** Zur Rechnungslegung von Stiftungen – Überlegungen aus Anlaß des IDW-Diskussionsentwurfs, in: Der Betrieb 1997, S. 1341-1351.
- Orth, Manfred (2004):** Rechnungslegung und Transparenz – eine Übersicht über die geltende stiftungsrechtliche Rechtslage, insbesondere nach den Landesstiftungsgesetzen, in: Walz, W. Rainer (Hrsg.), Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, Köln 2004, S. 27-73.
- Orth, Manfred (2007):** Stiftungssteuerrecht: Änderungen durch die Unternehmenssteuerreform 2008 und die Reform des Spendenrechts, in: Die Wirtschaftsprüfung 2007, S. 969-975.

- Orth, Manfred (2009a):** § 37 Rechnungslegung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 631-751.
- Orth, Manfred (2009b):** § 38 Publizität, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 752-765.
- Oser, Peter/Roß, Norbert/Wader, Dominic/Drögemüller, Steffen (2009):** Änderungen des Bilanzrechts durch das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG), in: Die Wirtschaftsprüfung 2009, S. 573-583.
- Paarz, Michael (2007):** Investororientierte Bankrechnungslegung nach IFRS: Eine Analyse des IFRS 7 unter Berücksichtigung des Konzepts der Marktdisziplin nach Basel II, Düsseldorf 2007.
- Peacock, Alan (1980):** On the anatomy of collective failure, in: Public finance 1980, S. 33-43.
- Pellens, Bernhard (2007):** Rechnungslegungssysteme, in: Köhler, Richard/Küpper, Hans-Ulrich/Pfingsten, Andreas (Hrsg.), Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 6. Aufl., Stuttgart 2007, S. 1544-1553.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten (2008):** Internationale Rechnungslegung: IFRS 1 bis 8, IAS 1 bis 41, IFRIC-Interpretationen, Standardentwürfe, Mit Beispielen, Aufgaben und Fallstudie, 7. Aufl., Stuttgart 2008.
- Peemöller, Volker H. (2005):** Auswirkungen der IAS/IFRS auf die externe Unternehmensanalyse, in: Freidank, Carl-Christian (Hrsg.), Bilanzreform und Bilanzdelikte, Wiesbaden 2005.
- Perridon, Louis/Steiner, Manfred (2007):** Finanzwirtschaft der Unternehmung, 14. Aufl., München 2007.

- Pfaffenzeller, Herwig (2003):** Die Governance von Nonprofit-Organisationen – Ein institutionenökonomischer Ansatz, Wien 2003.
- Pfitzer, Norbert/Oser, Peter/Orth, Christian (2004):** Offene Fragen und Systemwidrigkeiten des Bilanzrechtsreformgesetzes (BilReG): Erste Handlungsempfehlungen für eine normenkonforme Umsetzung, in: Der Betrieb 2004, S. 2593-2602.
- Platzer, Walter (1987):** Rückstellungen für schwebende Dauerschuldverhältnisse im Bilanzsteuerrecht, in: Loitlsberger, Erich/Egger, Anton/Lechner, Eduard (Hrsg.), Rechnungslegung und Gewinnermittlung: Gedenkschrift für Karl Lechner, Wien 1987, S. 293-305.
- Pöllath, Reinhard/Richter, Andreas (2009):** § 13 Familienstiftung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 453-501.
- Popper, Karl (2007):** Logik der Forschung, 3. Aufl., Berlin 2007.
- Priller, Eckhard/Sommerfeld, Jana (2005):** Wer spendet in Deutschland? Eine sozialstrukturelle Analyse, Berlin 2005.
- Priller, Eckhard/Zimmer, Annette (2008):** Das quantitative Bild des Nonprofit-Sektors, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 67-79.
- Pues, Lothar/Scheerbarth, Walter (2008):** Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, 3. Aufl., München 2008.
- Raffournier, Bernard (2000):** International Accounting Standards, in: Haller, Axel/Raffournier, Bernhard/Walton, Peter (Hrsg.), Unternehmenspublizität im internationalen Wettbewerb, Stuttgart 2000, S. 73-150.

-
- Rawert, Peter (2002):** Charitable correctness - Das OLG Dresden zu Spenden und Pflichtteilsergänzung, in: Neue Juristische Wochenschrift 2002, S. 3151-3153.
- Recktenwald, Horst Claus (1980):** Zur Theorie des „Staatsversagens“, in: Public Finance 1980, S. 72-78.
- Reichert, Bernhard (2007):** Vereins- und Verbandsrecht, 11. Aufl., Luchterhand 2007.
- Riehmer, Klaus (1993):** Körperschaften als Stiftungsorganisationen: Eine Untersuchung stiftungsartiger Körperschaften in Deutschland, England und den USA, Baden-Baden 1993.
- Rogler, Silvia (2006):** Vergleichbarkeit von Gesamt- und Umsatzkostenverfahren – Auswirkungen auf die Jahresabschlussanalyse, in: Freiburger Arbeitspapiere 2006, S. 1-23.
- Römer, Matthias (1990):** Die Eignung der GmbH als Rechtsform für Stiftungszwecke – Eine Untersuchung anhand der Unternehmensverbundenen gemeinnützigen Stiftungs-GmbH, Gießen 1990.
- Rose-Ackerman, Susan (1996):** Altruism, nonprofits and economic theory, in: Journal of Economic Literature 1996, S. 701-728.
- Russ, Wolfgang (1986):** Der Anhang als dritter Teil des Jahresabschlusses: Eine Analyse der bisherigen und der zukünftigen Erläuterungsvorschriften für die Aktiengesellschaft, 2. Aufl., Bergisch Gladbach 1986.
- Salamon, Lester M. / Anheier, Helmut (1996):** The Emerging Nonprofit Sector, Glasgow 1996.
- Salisbury, Robert H. (1969):** An Exchange Theory of Interest Groups, in: Midwest Journal of Political Science 1969, S. 1-32.

- Sandberg, Berit (1999a):** Die IAS - Vorbild für die Rechnungslegung der Stiftung?, in: Zeitschrift für öffentliche und gemeinwirtschaftliche Unternehmen 1999, S. 199-211.
- Sandberg, Berit (1999b):** Rechenschaftslegung spendenfinanzierter Verbände (Teil 1), in: Verbands-Management 1999, S. 18-23.
- Sandberg, Berit (1999c):** Rechenschaftslegung spendenfinanzierter Verbände (Teil 2), in: Verbands-Management 1999, S. 28-35.
- Sandberg, Berit (1999d):** Die externe Rechnungslegung als Element eines zeitgemäßen Stiftungsmanagement – Anforderungen und Ansätze zur Ausgestaltung des Jahresabschlusses, in: Witt, Dieter/Blümle, Ernst-Bernd/Schauer, Reinbert/Anheier, Helmut K. (Hrsg.), Ehrenamt und Modernisierungsdruck in Nonprofit-Organisationen: Eine Dokumentation – 3. Internationales Colloquium der NPO-Forscher Technische Universität München, Freising-Weihenstephan 19. – 20. März 1998, Wiesbaden 1999, S. 193-202.
- Sandberg, Berit (2000):** Rechnungslegung von Stiftungen - Überlegungen zur Anwendung handelsrechtlicher Vorschriften, in: Zeitschrift für das gesamte Handelsrecht und Wirtschaftsrecht 2000, S. 155-175.
- Sandberg, Berit (2001):** Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresrechnung für Stiftungen: Entwurf eines stiftungsspezifischen GoB-Pendants, Wiesbaden 2001.
- Schaad, Martina (1995):** Nonprofit-Organisationen in der ökonomischen Theorie: Eine Analyse der Entwicklung und der Handlungsmotivation der Freien Wohlfahrtspflege, Wiesbaden 1995.
- Schad, Peter (1998):** E.V. oder Wirtschaftsverein?, in: Der Deutsche Rechtspfleger 1998, S. 186-190.

- Schaefer, Erich (1998):** Das Handelsrechtsreformgesetz nach dem Abschluß des parlamentarischen Verfahrens, in: Der Betrieb 1998, S. 1269-1275.
- Schaltegger, Stefan (1999):** Bildung und Durchsetzung von Interessen zwischen Stakeholdern der Unternehmung: Eine politisch-ökonomische Perspektive, in: Die Unternehmung 1999, S. 3-20.
- Schanz, Günter (1992):** Organisation, in: Frese, Erich (Hrsg.), Handwörterbuch der Organisation, 3. Aufl., Stuttgart 1992, S. 1459-1471.
- Schauhoff, Stephan (2005a):** Einleitung, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 1-27.
- Schauhoff, Stephan (2005b):** § 3 Stiftungsrecht, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 107-183.
- Schauhoff, Stephan (2005c):** § 5 Gemeinnützigkeit, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 213-271.
- Schauhoff, Stephan (2005d):** § 6 Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeiten, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 273-367.
- Schellhorn, Mathias (1995):** Umweltrechnungslegung: Instrumente der Rechenschaft über die Inanspruchnahme der natürlichen Umwelt, Wiesbaden 1995.
- Schick, Stefan (2001):** Gemeinnützigkeitsrecht für soziale Einrichtungen: Anerkennung, Rechnungslegung, Spendenwesen – Eine Einführung, 2. Aufl., Wiesbaden 2001.

- Schildbach, Thomas (1975):** Analyse des betrieblichen Rechnungswesens aus der Sicht der Unternehmensbeteiligten: dargestellt am Beispiel der Aktiengesellschaft; Wiesbaden 1975.
- Schildbach, Thomas (1986):** Jahresabschluss und Markt, Berlin 1986.
- Schildbach, Thomas (2008):** Der handelsrechtliche Jahresabschluss, 8. Aufl., Herne 2008.
- Schindler, Ambros (2003):** Transparenz und Rechenschaftslegung von Stiftungen, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 273-291.
- Schleder, Herbert (2008):** Steuerrecht der Vereine, 8. Aufl., Berlin 2008.
- Schlüter, Andreas (2003):** Ersatzformen der Stiftung, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 865-887.
- Schmid, Cornelia (2007):** Stiftungsrechtliche Zuwendungen im Erb- und Familienrecht: Pflichtteilsergänzung und Zugewinnausgleich, Berlin 2007.
- Schmid, Uwe (1997):** Das Anspruchsgruppen-Konzept, in: Das Wirtschaftsstudium 1997, S. 633-635.
- Schmidt, Karsten (1987):** Der Vereinszweck nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch, Betriebs-Berater 1987, S. 556-560.
- Schmidt, Marika (2001):** Steuerliche Aspekte der Rechtsformwahl bei privaten gemeinnützigen Organisationen, Baden-Baden 2001.
- Schmidt, Ralf-Bodo (1967):** Die Instrumentalfunktion der Unternehmung - Methodische Perspektiven zur betriebswirtschaftlichen Forschung, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1967, S. 233-245.

-
- Schmotz, Thomas (2004):** Pro-forma-Abschlüsse: Herstellung der Vergleichbarkeit von Rechnungslegungsinformationen, Wiesbaden 2004.
- Schneider, Dieter (1997):** Betriebswirtschaftslehre Band 2: Rechnungswesen, 2. Aufl., München 1997.
- Schneider, Dieter (2001):** Betriebswirtschaftslehre Band 4: Geschichte und Methoden der Wirtschaftswissenschaften, München 2001.
- Schneider, Willy (1995):** Struktur und wirtschaftliche Bedeutung des Spendenmarktes in Deutschland, in: Wirtschaftswissenschaftliches Studium 1995, S. 623-628.
- Schneider, Willy (1996a):** Die Akquisition von Spenden als eine Herausforderung für das Marketing, Berlin 1996.
- Schneider, Willy (1996b):** Philanthropie und Gratifikationsprinzip – Ein Beitrag zur theoretischen und empirischen Erforschung des Problemfeldes „Spendenmarketing“, in: Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung 1996, S. 394-408.
- Schönbeck, Tobias (2004):** Bankenrechnungslegung nach IAS/IFRS - Gläubigerschutz durch Information? Ein kritischer Vergleich mit den Regeln des deutschen Rechts, Frankfurt am Main 2004.
- Schoppen, Willi (1982):** Darstellung der Finanzlage mit Hilfe der Kapitalflußrechnung, Düsseldorf 1982.
- Schröder, Friedrich (2005):** Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung nach §§ 55 und 58 AO – Ein ökonomisches Verfahren zur Ermittlung und Darstellung, in: Deutsches Steuerrecht 2005, S. 1238-1243.

- Schruff, Lothar/Busse, Jan Simon (2007):** Rechnungslegung humanitär und karitativ tätiger Organisationen in Deutschland, in: Winkeljohann, Norbert/Bareis, Peter/Volk, Gerrit (Hrsg.), Rechnungslegung, Eigenkapital und Besteuerung Entwicklungstendenzen: Festschrift für Dieter Schneeloch zum 65. Geburtstag, München 2007, S. 107-126.
- Schruff, Lothar/Busse, Jan Simon/Wellbrock, Jens M. (2008):** Konzept für eine Erfolgsrechnung spendensammelnder Organisationen, in: Die Wirtschaftsprüfung 2008, S. 591-599.
- Schruff, Lothar/Busse, Jan Simon/Hoffmann, Tim (2009):** Zur Weiterentwicklung der Rechnungslegung Spenden sammelnder Organisationen – Neufassung des Entwurfs einer IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung (IDW ERS HFA 21 n. F.), in: Die Wirtschaftsprüfung 2009, S. 812-820.
- Schulze, Marion (1997):** Profit in der Nonprofit-Organisation: Ein betriebswirtschaftlicher Ansatz zur Klärung der Definitionsdiskussion, Wiesbaden 1997.
- Schwarz, Peter (1979):** Morphologie von Kooperationen und Verbänden, Tübingen 1979.
- Schwarz, Peter (1984):** Erfolgsorientiertes Verbands-Management Band 1: Grundlagen der Verbandsbetriebslehre und der Verbandsführung, Sankt Augustin 1984.
- Schwarz, Peter (1985):** Nonprofit-Organisationen: Problemfelder und Ansätze einer „Allgemeinen“ BWL von nicht-erwerbswirtschaftlichen (Nonprofit) Organisationen, in: Die Unternehmung 1985, S. 90-111.
- Schwarz, Peter (1996):** Management in Nonprofit Organisationen: Eine Führungs-, Organisations- und Planungslehre für Verbände, Sozialwerke, Vereine, Kirchen, Parteien usw., 2. Aufl., Bern 1996.

- Schwarz, Peter (2001):** Management-Brevier für Nonprofit-Organisationen: Eine Einführung in die besonderen Probleme und Techniken des Managements von privaten Nonprofit-Organisationen (NPO), unter Einbezug von Beispielen und Parallelen aus dem Bereich der öffentlichen NPO, 2. Aufl., Bern 2001.
- Schwarze, Roland (2008):** Das Recht der Leistungsstörungen, Berlin 2008.
- Seer, Roman M./Wolsztynski, Christian (2002):** Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand: Eine Untersuchung zur Gemeinnützigkeit privatrechtlicher Körperschaften in staatlicher (Mit-)Trägerschaft, Berlin 2002.
- Segna, Ulrich (2003):** Publizitätspflicht eingetragener Vereine?: Zugleich eine Besprechung des „ADAC-Beschlusses“ des LG München I vom 30.8.2001 – 17 HK T 23689/00, DB 2003, S. 1316, in: Der Betrieb 2003, S. 1311-1316.
- Segna, Ulrich (2006):** Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen- Reformbedarf im deutschen Recht, in: Deutsches Steuerrecht 2006, S. 1568-1573.
- Selch, Barbara (2003):** Der Lagebericht: Risikoberichterstattung und Aufstellung nach IDW RS HFA 1, Wiesbaden 2003.
- Selchert, Friedrich Wilhelm (1987):** Der Anhang als Instrument der Informationspolitik, Stuttgart 1987.
- Selchert, Friedrich Wilhelm (1999):** Zukunftsorientierte Berichterstattung im Lagebericht, in: Giesel, Franz/Glaum, Martin (Hrsg.), Globalisierung: Herausforderungen an die Unternehmensführung zu Beginn des 21. Jahrhunderts. Festschrift für Prof. Dr. Ehrenfried Pausenberger, München 1999, S. 405-428.

- Selchert, Friedrich Wilhelm/Erhardt, Martin/Fuhr, Annette/Greinert, Markus (2000):** Prüfung des Lageberichts einschließlich Konzernlagebericht nach deutschem und internationalem Recht, Bielefeld 2000.
- Seville, Mary Alice (1987):** Accounting and information about voluntary health and welfare organizations, in: Financial Accountability & Management 1987, S. 367-380.
- Siebart, Patricia (2006):** Corporate Governance von Nonprofit-Organisationen: Ausgewählte Aspekte der Organisation und Führung, Wiesbaden 2006.
- Sieben, Günter (1987):** Offene Fragen bei der Erstellung und Prüfung des Lageberichts, in: Havermann, Hans (Hrsg.), Bilanz- und Konzernrecht: Festschrift zum 65. Geburtstag von Dr. Dr. h. c. Reinhard Goerdeler, Düsseldorf 1987.
- Sieben, Günter/Goetzke, Wolfgang (1976):** Der Entscheidungsfindungsprozeß in nicht erwerbswirtschaftlichen Betrieben als Problem der Betriebswirtschaftslehre, in: Haeseler R., Herbert (Hrsg.), Gemeinwirtschaftliche Betriebe und öffentliche Verwaltung 1976, S. 41-58.
- Siegel, Theodor (2007):** Rechnungslegung und Transparenzdefizite bei Vereinen und Stiftungen, in: Walz, W. Rainer/Hüttemann, Rainer/Rawert, Peter/Schmidt, Karsten, Non Profit Law Yearbook 2006, Köln 2007, S. 177-207.
- Simsa, Ruth (2001):** Gesellschaftliche Funktionen und Einflussformen von Nonprofit-Organisationen: Eine systemtheoretische Analyse, Frankfurt am Main 2001.
- Sorg, Martin H. (1984):** Die Familienstiftung: Wesen, Probleme, Gestaltungsvorschläge für die Praxis, Baden-Baden 1984.

- Staehe, Wolfgang H. (1969):** Die Unternehmung als Koalition und die Notwendigkeit der Werbung um Koalitionsteilnehmer, in: Zeitschrift für Betriebswirtschaft 1969, S. 377-390.
- Staehe, Wolfgang H./Conrad, Peter/Sydow, Jörg (1999):** Management: Eine verhaltenswissenschaftliche Perspektive, München 1999.
- Stobbe, Thomas (1988):** Der Lagebericht, in: Betriebs-Berater 1988, S. 303-309.
- Streck, Michael (1975):** Die Steuerpflicht nichtrechtsfähiger Stiftungen und anderer Zweckvermögen, in: Steuer und Wirtschaft 1975, S. 135-146.
- Streim, Hannes (1993):** Wahlrechte, in: Chmielewicz, Klaus/Schweitzer, Marcell (Hrsg.), Handwörterbuch des Rechnungswesen, 3. Aufl., Stuttgart 1993, S. 2151-2159.
- Strickrodt, Georg (1977):** Stiftungsrecht: Geltende Vorschriften und rechtspolitische Vorschläge, Baden-Baden 1977.
- Tesch, Jörg (2008):** Nichtfinanzielle Leistungsindikatoren im Lagebericht, in: Freidank, Carl-Christian/Müller, Stefan/Wulf, Inge (Hrsg.), Controlling und Rechnungslegung: Aktuelle Entwicklungen in Wissenschaft und Praxis, Wiesbaden 2008, S. 301-317.
- Tesch, Jörg/Wißmann, Ralf (2006):** Lageberichterstattung im HGB, Weinheim 2006.
- Theuvsen, Ludwig (2001):** Stakeholder-Management - Möglichkeiten des Umgangs mit Anspruchsgruppen, in: Münsteraner Diskussionspapiere zum Nonprofit-Sektor 2001, S. 1-27.
- Thiel, Jochen (1992):** Die zeitnahe Mittelverwendung – Aufgabe und Bürde gemeinnütziger Körperschaften, in: Der Betrieb 1992, S. 1900-1907.

- Thiel, Jochen/Eversberg, Horst (2007):** Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht, in: Der Betrieb 2007, S. 191-196.
- Thiemeyer, Theo (1975):** Wirtschaftslehre öffentlicher Betriebe, Reinbeck 1975.
- Tietz, Bruno (1960):** Bildung und Verwendung von Typen in der Betriebswirtschaftslehre: Dargelegt am Beispiel der Typologie der Messen und Ausstellungen, Köln 1960.
- Tjaden, Wilhelm (1985):** Bilanzierungsfragen bei Zuwendungen der öffentlichen Hand: Zur Einführung der Stellungnahme HFA 1/1984, Die Wirtschaftsprüfung 1985, S. 33-44.
- Toepler, Stefan/Sprengel, Rainer (2003):** Quellen und Grundlagen externer Finanzierung, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 565-591.
- Urselmann, Michael (1998):** Erfolgsfaktoren im Fundraising von Nonprofit-Organisationen, Wiesbaden 1998.
- Urselmann, Michael (2008):** Der Spendenmarkt in Deutschland, in: Fundraising Akademie (Hrsg.), Fundraising: Handbuch für Grundlagen, Strategien und Methoden, 4. Aufl., Wiesbaden 2008, S. 80-87.
- Van Randenborgh, Luca (2005 a):** § 1 Rechtsformwahl, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 29-37.
- Van Randenborgh, Luca (2005 b):** § 2 Vereinsrecht, in: Schauhoff, Stephan (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit: Verein, Stiftung, GmbH, Recht, Steuern, Personal, 2. Aufl., München 2005, S. 39-105.

- Volk, Gerrit (1987):** Das Informationsinteresse der Jahresabschlußadressanten, in: Betriebs-Berater 1987, S. 723-728.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009a):** § 1 Abgrenzung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 1-6.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009b):** § 2 Erscheinungsformen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 7-14.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009c):** § 15 Standort, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 513-517.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009d):** § 16 Abgrenzungen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 518-523.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009e):** § 17 Rechtsgrundlagen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 524-526
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009f):** § 18 Entstehung, Umwandlung, Aufhebung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 527-530.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009g):** § 19 Stiftungsverfassung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 531-534.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009h):** § 20 Stiftungsverwaltung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 535-536.

- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009i):** § 21 Stiftungsaufsicht, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 537-542.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009j):** § 22 Standorte, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 543-544.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009k):** § 23 Abgrenzungen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 545-554.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009l):** § 24 Rechtsgrundlagen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 555-558.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009m):** § 25 Entstehung, Umwandlung, Aufhebung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 559-563.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009n):** § 26 Stiftungsverfassung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 564-565.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009o):** § 27 Stiftungsverwaltung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 566.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009p):** § 28 Stiftungsaufsicht und staatlicher Rechtsschutz, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 567-570.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009q):** § 29 Standorte, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 571.

- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009r):** § 30 Abgrenzungen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 572-575.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009s):** § 31 Rechtsgrundlagen, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 576-577.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009t):** § 32 Entstehung, Umwandlung, Aufhebung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 578-582.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009u):** § 33 Stiftungsverfassung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 583.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009v):** § 34 Stiftungsverwaltung, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 584-588.
- Von Campenhausen, Axel Freiherr (2009w):** § 35 Stiftungsaufsicht, in: Von Campenhausen, Axel Freiherr (Hrsg.), Stiftungsrechts-Handbuch, 3. Aufl., München 2009, S. 589-592.
- Von Eckardstein, Dudo (2007):** Personalmanagement in NPOs, in: Badelt, Christoph/Meyer, Michael/Simsa, Ruth (Hrsg.), Handbuch der Nonprofit Organisation: Strukturen und Management, 4. Aufl., Stuttgart 2007, S. 273-298.
- Von Hippel, Thomas (2007):** Grundprobleme von Nonprofit-Organisationen: Eine zivilrechtsdogmatische, steuerrechtliche und rechtsvergleichende Untersuchung über Strukturen, Pflichten und Kontrollen und wirtschaftliche Tätigkeit von Vereinen und Stiftungen, Tübingen 2007.

- Von Loesch, Achim (1975):** Zur Diskussion um die Ziele und die Erfolge von Unternehmen, in: Zeitschrift für Strukturlehre der Einzelwirtschaften und für Einzelwirtschaftspolitik 1975, S. 213-226.
- Von Rothkirch, Christoph (1981):** Rationales Handeln im öffentlichen Interesse: Theorien kollektiver Entscheidungen, Frankfurt am Main 1981.
- Wallenhorst, Rolf (2009a):** Kapitel A. Verein, Stiftung, juristische Person des öffentlichen Rechts, in: Wallhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts: Handbuch für Beratung und Praxis, 6. Aufl., München 2009, S. 1-34.
- Wallenhorst, Rolf (2009b):** Kapitel B. Rechnungslegung, in: Wallhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts: Handbuch für Beratung und Praxis, 6. Aufl., München 2009, S. 35-70.
- Wallenhorst, Rolf (2009c):** Kapitel C. Grundsätze der Gemeinnützigkeit, in: Wallhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts: Handbuch für Beratung und Praxis, 6. Aufl., München 2009, S. 71-192.
- Wallenhorst, Rolf (2009d):** Kapitel G. Besonderheiten beim wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Vereine und Stiftungen, in: Wallhorst, Rolf/Halaczinsky, Raymond, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts: Handbuch für Beratung und Praxis, 6. Aufl., München 2009, S. 373-450.
- Walter, Oskar/Golpayegani, Isabel Nazari (2000):** Die kaufmännische Rechnungslegung bei rechtsfähigen Stiftungen des bürgerlichen Rechts, in: Deutsches Steuerrecht 2000, S. 701-708.

- Weger, Hans-Dieter/Weger, Magda (2003):** Errichtung von Stiftungen des privaten Rechts, in: Bertelsmann Stiftung (Hrsg.), Handbuch Stiftungen: Ziele – Projekte – Management – Rechtliche Gestaltung, 2. Aufl., Wiesbaden 2003, S. 797-834.
- Weisbrod, Burton A. (1986):** Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy, in: Rose-Ackerman, Susan (Hrsg.), The economics of nonprofit institutions: studies in structure and policy, New York 1986, S. 21-44.
- Weiß, Marcus (1998):** Der „dritte Sektor“ zwischen Markt und Staat: Eine Analyse zur Relevanz ökonomischer Theorien amerikanischer Provenienz am Beispiel der USA und der BRD, Frankfurt am Main 1998.
- Westebbe, Achim (1993):** Die Stiftungstreuhand: Eine Untersuchung des Privatrechts der unselbständigen gemeinnützigen Stiftung mit rechtsvergleichenden Hinweisen auf den charitable trust, Baden-Baden 1993.
- Westermann, Harm Peter (1991):** Störungen bei vorweggenommener Erbfolge, in: Goerdeler, Reinhard/Hommelhoff, Peter/Lutter, Marcus/Odersky, Walter/Wiedemann, Herbert (Hrsg.), Festschrift für Alfred Kellermann zum 70 Geburtstag, Berlin 1991, S. 505-527.
- Wienert, Helmut (2008):** Grundzüge der Volkswirtschaftslehre, Band 1: Einführung und Mikroökonomie, 2. Aufl., Stuttgart 2008.
- Witt, Dieter/Blümle, Ernst-Bernd/Schauer, Reinbert/Anheier, Helmut K. (Hrsg.) (1999):** Ehrenamt und Modernisierungsdruck in Nonprofit-Organisationen: Eine Dokumentation – 3. Internationales Colloquium der NPO-Forscher Technische Universität München, Freising-Weihenstephan 19. – 20. März 1998, Wiesbaden 1999.
- Witte, Eberhard/Hauschildt, Jürgen (1966):** Die öffentliche Unternehmung im Interessenkonflikt: Betriebswirtschaftliche Studie zu einer Zielkonzeption der öffentlichen Unternehmung, Berlin 1966.

Wöhe, Günter (1997): Bilanzierung und Bilanzpolitik: betriebswirtschaftlich, handelsrechtlich, steuerrechtlich, 9. Aufl., München 1997.

Wöhe, Günter/Döring, Ulrich (2008): Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 23. Aufl., München 2008.

Wöhe, Günter/Bilstein, Jürgen (2002): Grundzüge der Unternehmensfinanzierung, 9. Aufl.; München 2002.

Worch, Lutz E. (1982): Über die Entscheidung "Gutes" zu tun: Rationalität und Irrationalität im Spendenwesen, in: Borgmann-Quade, Rainer (Hrsg.), Stichwort Spendenwesen, Berlin 1982, S. 26-31.

