



Positionierung zur Zukunft des Idealvereins und zu Transparenzanforderungen

Die im Bereich der Freien Wohlfahrtspflege organisierten Träger von Diensten und Einrichtungen nutzen unterschiedliche Rechtsformen wie den eingetragenen Verein (e.V.), die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH), die Stiftung oder die Körperschaft öffentlichen Rechts. Die Einrichtungen und Dienste haben sich dabei mit knappen Mitteln bei häufig steigender Nachfrage und wachsender Konkurrenz mit privatwirtschaftlich ausgerichteten Anbietern auseinanderzusetzen. Sie müssen sich damit einerseits den wirtschaftlichen Herausforderungen stellen und befinden sich andererseits in einem hohen Rechtfertigungsdruck gegenüber der Öffentlichkeit. Aus dieser Situation ergibt sich einerseits die Frage, ob im Bereich der Sozialwirtschaft die Vereinsstruktur, die dem Grundsatz nach eine wirtschaftliche Betätigung ausschließt, die richtige Rechtsform ist. Und andererseits muss man überlegen, ob man fehlende Gläubigerschutzmechanismen im Vereinsrecht durch entsprechende Regelungen ergänzen kann und so den gesellschaftlichen Forderungen nach mehr Transparenz und Publizität hinsichtlich der Vereinstätigkeit nachkommt.

1. Angemessenheit der Rechtsform des Idealvereins nach § 21 BGB

Viele Träger sind in der Rechtsform des eingetragenen Vereins (Idealverein i.S.d. § 21 BGB) verfasst. Nach § 21 BGB erlangt ein Verein Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts. Charakteristisch für den Idealverein ist die gesetzliche Beschränkung wirtschaftlicher Betätigung im Rahmen des Nebenzweckprivilegs. Diesem zufolge ist eine wirtschaftliche Betätigung nur zulässig, wenn sie dem ideellen, nicht wirtschaftlichen Hauptzweck dient und diesem funktional untergeordnet ist. Der wirtschaftliche Verein erlangt dagegen nach § 22 BGB seine Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung und nur in Ausnahmefällen, wenn es wegen besonderer Umstände des Einzelfalls unzumutbar ist, sich in einer für die wirtschaftliche Betätigung gesetzgeberisch bereitgestellten Rechtsform (GmbH, AG, Genossenschaft, etc.) zu organisieren.

In jüngster Zeit gab es - insbesondere im Bereich der Kindertagesbetreuung - wiederholt Einzelfälle, bei denen die Eintragung von Vereinen in das Vereinsregister versagt wurde, weil aufgrund ihrer wirtschaftlichen Betätigung nach Auffassung der Gerichte das Nebenzweckprivileg überschritten worden sei und es sich daher nicht mehr um Idealvereine im Sinne des § 21 BGB handele. Dass die Vergütung für die erbrachte Leistung zum Teil durch staatliche Fördermaßnahmen erfolge bzw. dass der Verein

anerkanntermaßen steuerrechtlich als gemeinnützig gewertet werde, spiele, so die Gerichte, für die Frage der Rechtsform keine Rolle. Diese Rechtsprechung stellt klar, dass, sobald ein Verein am Markt gegenüber Dritten wirtschaftlich tätig wird, für seine Mitglieder unternehmerische Tätigkeiten wahrnimmt oder allein im Innenverhältnis dergestalt auftritt, sich solche Vereinigungen im Interesse der Rechtssicherheit anderer Rechtsformen des Handelsrechts bedienen müssten. Sollte sich diese strikte Betrachtung einzelner Gerichte bundesweit durchsetzen, so könnte eine Vielzahl von registerrechtlichen Verfahren von Amts wegen drohen. Auf Tagungen haben sich Rechtswissenschaftler zwischenzeitlich vermehrt aus Gründen des Gläubigerschutzes gegen die Angemessenheit der Rechtsform des Idealvereins positioniert.

Vor diesem Hintergrund gibt es Überlegungen in der Bundesarbeitsgemeinschaft der Freien Wohlfahrtspflege (BAGFW), wie dieser Rechtsprechung entgegen gewirkt werden kann. Eine Überlegung ist die Beschreitung des Rechtswegs bis hin zum Bundesgerichtshof mit dem Risiko eines ungewissen Ausgangs und dem unter Umständen entstehenden hohen politischen Handlungsdruck. Eine weitere Option wäre die Abschaffung des wirtschaftlichen Vereins und eine Öffnung von § 21 dahingehend, dass eine wirtschaftliche Tätigkeit für alle Vereine ohne Einschränkung erlaubt sei. Andere Überlegungen gehen in Richtung einer Gesetzesanpassung an die tatsächliche Rechtspraxis, indem die wirtschaftliche Betätigung des Idealvereins insoweit zivilrechtlich legitimiert wird, als sie ideellen Zwecken dient. In diesem Fall könne die Entscheidung über die zivilrechtliche Eintragung ins Vereinsregister anhand von qualitativen Voraussetzungen getroffen werden, die sich eng an den steuerlichen Abgrenzungskriterien ausrichten können. In Anlehnung an die §§ 51 ff AO sollte insbesondere dann eine zivilrechtliche Eintragungsfähigkeit vorliegen, wenn der Verein mit seinen wirtschaftlichen Aktivitäten ausschließlich und unmittelbar (§§ 56, 57 AO) gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§§ 52, 53, 54 AO) und er selbstlos handelt und nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt (§ 55 AO). Seit dem Ehrenamtsstärkungsgesetz wird das Vorliegen dieser Voraussetzungen von der Finanzverwaltung geprüft und mit Bescheid festgestellt. Das Vorliegen eines Feststellungsbescheids nach § 60a AO (Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen) würde dann eine Eintragung in das Vereinsregister zur Folge haben.¹

Vor dem Hintergrund einer zunehmenden wirtschaftlichen Betätigung in der Sozialwirtschaft und der Frage, ob der Idealverein in der vorliegenden Form für die sozialrechtliche Leistungserbringung noch die richtige Rechtsform ist, müssen Konzepte entwickelt werden, um die Akzeptanz der Wohlfahrtsverbände sowie der ihnen angeschlossenen Rechtsträger bei den (potentiellen) Nutzern, Spendern und Stakeholdern sowie in der Öffentlichkeit generell sicherzustellen. Der gesellschaftlichen Forderung nach mehr Transparenz und Publizität hinsichtlich der Vereinstätigkeit ist nachzukommen und feh-

¹ Eine ideellen Zwecken dienende wirtschaftliche Betätigung sollte sich aber nicht abschließend am Gemeinnützigkeitsrecht ausrichten, da ansonsten viele nicht gemeinnützige Vereine (wie beispielsweise Berufsverbände) ihre Rechtsform verlieren würden.

lende Gläubigerschutzmechanismen im Vereinsrecht durch entsprechende Regelungen zu ergänzen.

2. Transparenz-, Publizitäts- und Rechnungslegungsvorschriften

Die Diskussion über die Reichweite des Nebenzweckprivilegs hat insoweit Einfluss auf die Frage nach den anzuwendenden Transparenz-, Publizitäts- und Rechnungslegungsvorschriften. Das Informationsinteresse in der Bevölkerung im Hinblick auf die Tätigkeit und die Finanzierung gemeinnütziger Organisationen ist in den letzten Jahren erheblich gewachsen. Dazu haben auch Missstände aus dem gemeinnützigen Bereich beigetragen, bei denen gravierende Mängel an transparentem wirtschaftlichem Handeln im Innen- und Außenverhältnis im Mittelpunkt standen. Mit dem Ziel, eine Verbesserung der dabei festgestellten Missstände herbeizuführen, werden in der Öffentlichkeit unterschiedliche Regelungen diskutiert.

a) Transparenz

Allgemein wird Transparenz auf die Unternehmenskommunikation nach außen bezogen. Für eine solche ist eine Offenheit nach innen jedoch unerlässlich. Auf Transparenz zielen insoweit alle Maßnahmen, durch die eine Organisation nach innen, etwa gegenüber ihren Mitgliedern und Arbeitnehmern oder nach außen, etwa gegenüber Vertragspartnern oder Zuwendungsgebern, bestimmte Informationen offenbart.² Im Zuge der Diskussion um eine Verbesserung der Transparenz und der Corporate Governance in gemeinnützigen Organisationen sind inzwischen aus dem Blickwinkel des Verbraucherschutzes eine Vielzahl an Instrumenten, Aufsichtsmittel, Kodizes, Transparenzgrundsätzen, Internetportalen und Ratingorganisationen entstanden. Diese Regelungen sind von großer Bedeutung, allerdings betreffen sie nicht oder weniger die Darstellung der Vermögens- und Wirtschaftslage der betreffenden Unternehmen und Einrichtungen, sondern ergänzen die gesetzlichen Transparenzverpflichtungen durch zusätzliche Transparenzanstrengungen auf freiwilliger Basis. So schließen sich Träger der Freien Wohlfahrtspflege Transparenzinitiativen im Dritten Sektor an (z.B. der Initiative Transparente Zivilgesellschaft von Transparency International Deutschland), setzen eigene Standards für die Veröffentlichung von Finanz- und Leistungsdaten (z.B. die Transparenzstandards von Caritas und Diakonie, der Kodex des Verbandes Entwicklungspolitik deutscher Nichtregierungsorganisationen „Transparenz, Organisationsführung und Kontrolle“ oder die Transparenzstandards des Deutschen Spendenrats) oder führen das Prüfsiegel einer unabhängigen Organisation, wie dem Deutschen Zentralinstitut für soziale Fragen (DZI)). Diese ergänzenden Initiativen sind von großer Bedeutung, da ihre Anforderungen teilweise über die gesetzlichen Pflichten weit hinausgehen und sie auch wichtige Impulse für die Weiterentwicklung der Offenlegungskultur geben. Allerdings gewährleisten sie aufgrund ihres Freiwilligkeitscharakters keine flächendeckende

² Transparenz im Dritten Sektor, Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme, Herausgeber: Bündnis für Gemeinnützigkeit, Bucerius Law School Press, Hamburg 2014, S. 8

Umsetzung und es existieren auch keine verlässlichen Daten hinsichtlich ihres Umsetzungsgrades.

Darüber hinaus gibt es unterschiedliche staatliche Stellen, die in die Prüfung und Überwachung von Akteuren des Dritten Sektors eingebunden sind. Zu nennen sind hier die Sozialgesetze, und hier insbesondere das Fünfte und Elfte Sozialgesetzbuch sowie das Gesetz zur Regelung von Verträgen über Wohnraum mit Pflege- oder Betreuungsleistungen (WBVG) beziehungsweise die Heimgesetze der Bundesländer. Diese enthalten unter anderem Transparenzverpflichtungen gegenüber den Bewohnerinnen und Bewohnern, den Aufsichtsbehörden und den Leistungsträgern. Die beiden weitest gehenden Regelungen sind hier die Pflegetransparenzvereinbarung für ambulante und stationäre Pflegeeinrichtungen (§ 115 SGB XI) und die für Krankenhäuser vorgeschriebenen Qualitätsberichte (§ 137 SGB V). Hinzukommt, dass im Dritten Sektor sehr unterschiedliche Akteure tätig sind, die ein abgestuftes Maß an Transparenz gegenüber ihren vielfältigen Stakeholdern verlangen.

b) Publizität und Rechnungslegung

Trotz des weit verbreiteten Gebrauchs des Begriffs Publizität findet sich im Gesetz keine Legaldefinition. Der Begriff Publizität tritt in unterschiedlichen Regelungsmaterien und in unterschiedlicher Ausprägung und diversen Instrumentarien auf.³ Gemeinsamer Normzweck aller Regelungen ist, dass sie auf die Offenlegung bestimmter Informationen gegenüber der Allgemeinheit gerichtet sind (Publizitätsakte) oder bestimmte Rechtsfolgen festlegen (Publizitätswirkung), um den Rechtsverkehr durch Information zu schützen und die Beteiligten im Wege der Steuerung zu ordnungsgemäßem Verhalten anzuhalten. Publizitätsregelungen kommen also dort zum Tragen, wo das Informationsinteresse der Öffentlichkeit im Vordergrund steht vor dem berechtigten Geheimhaltungsinteresse der Organisation am Zugriff auf geschäftliche Daten. Diese Normen verfolgen eine gemeinsame Zielsetzung: Die Dokumentations-, Rechenschafts-, Informations- und Gläubigerschutzfunktion.

Bei Idealvereinen gibt es nur in geringem Umfang Regelungsvorschriften, welche Daten zu veröffentlichen sind. So hat die Mitgliederversammlung gegenüber dem Vereinsvorstand einen Auskunfts- und Rechenschaftsanspruch. Dieser richtet sich in seinem Umfang danach, welche Informationen die Mitgliederversammlung benötigt, um ihren Zuständigkeiten, wie der Bestellung, Abberufung, Entlastung des Vorstands oder der Erteilung von Weisungen, nachzukommen. Dazu gehören Angaben über die Entwicklung des Vermögens und der Mitgliederzahl sowie wichtige Aktivitäten des Vereins.

³ Transparenz im Dritten Sektor, Eine wissenschaftliche Bestandsaufnahme, Herausgeber: Bündnis für Gemeinnützigkeit, Bucerius Law School Press, Hamburg 2014, S. 73

Für die externe Rechnungslegung lassen sich drei für den Verein relevante Instrumente unterscheiden:

- Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (einfache Buchführung)
- Die Haushaltsrechnung mit Vermögensübersicht (Kameralistik)
- Der kaufmännische Jahresabschluss (doppelte Buchführung).

Für Idealvereine, die regelmäßig kein Handelsgewerbe betreiben, gibt es allerdings keine gesetzlichen Vorgaben für eine kaufmännische Rechnungslegung, eine Jahresabschlussprüfung oder eine Veröffentlichung, die Jahresrechnung entsprechend den Vorgaben des HGB zu erstellen (§ 238 ff. HGB) und prüfen zu lassen (§§ 316 – 324 HGB). Auf Grundlage des nach Handelsrecht erstellten und geprüften Jahresabschlusses kann die Entlastung des Vorstandes und der Geschäftsführung in qualifizierter Art und Weise vorgenommen werden.

Idealvereine können aber auch eine gewerbliche Tätigkeit i.S.v. § 1 HGB als Nebenzweck ausüben. Dann sind sie wie Kaufleute im Handelsregister einzutragen (§ 33 HGB) und haben wie diese eine Buchführungspflicht (§ 238 HGB) und müssen eine HGB-Bilanz nach § 242 HGB erstellen. Es ist aber fraglich, wann bei ideellen, caritativen Tätigkeiten, die mit der Erzielung von Entgelten einhergehen, ein Verein Kaufmannseigenschaft erwirbt. Die überwiegende Meinung in der Rechtsprechung und Literatur stellt dabei auf das Erfordernis einer Gewinnerzielungsabsicht ab. Eine solche wird schon bejaht, wenn ein wirtschaftlicher Erfolg angestrebt wird, der den Aufwand nur geringfügig übersteigt.

Für Vereine, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, können sich aber aus dem Publizitätsgesetz i.V.m. dem HGB Rechnungslegungspflichten ergeben. Insoweit spielt die Frage der wirtschaftlichen Betätigung auch hier eine Rolle. Wird diese bejaht, ist zu prüfen, ob der Verein mindestens zwei der in § 1 Abs. 1 PubliG festgelegten drei Tatbestände erfüllt. Der Verein muss entweder eine Bilanzsumme von mehr als 65 Millionen Euro, Umsatzerlöse von mehr als 130 Millionen Euro oder im Schnitt mehr als fünftausend Arbeitnehmer beschäftigen. Nur 0,1 % der Vereine beschäftigen jedoch mehr als 5.000 Arbeitnehmer und nur 3 % der Vereine verfügen über jährliche Gesamteinnahmen von mehr als einer Millionen Euro. Das PubliG könnte auch anzuwenden sein, wenn der Verein als Mutterunternehmen eines Konzerns anzusehen ist und die Voraussetzungen des § 11 Abs. 1 PubliG erfüllt. Die bisherige BGH-Rechtsprechung geht zwar davon aus, dass Idealvereine im Rahmen ihres Nebenzweckprivilegs keine Unternehmen i.S.d. PubliG sind. Diese Rechtsprechung könnte jedoch angesichts der oben dargelegten Diskussion über die Reichweite des Nebenzweckprivilegs kippen.

Bei Vereinen kann ebenso wie bei Kapitalgesellschaften ein positiver Zusammenhang zwischen der Größe der Vereine, ihrer wirtschaftlichen Betätigung (gemessen anhand von Mitarbeiterzahl, Umsatz und Bilanzsumme) und den wirtschaftlichen Anforderungen an das Management verzeichnet werden. Vom Fachpublikum wird daher zuneh-

mend diskutiert, ob eine allgemeine Freistellung des Idealvereins von jeglichen Pflichten in Bezug auf die Veröffentlichung seiner Vermögens- und Ertragslage (Publizitätspflicht) noch haltbar ist. Vor diesem Hintergrund müssen die berechtigten Informationsinteressen von internen und externen Stakeholdern beachtet werden. Dazu gehören z.B. Spenderinnen und Spender, Banken, Zuschussgeber aber auch Lieferanten, Klienten und deren Angehörige. Da es sich bei den Vereinen des Dritten Sektors inklusive Wohlfahrtspflege um eine sehr heterogene Gruppe handelt, die sich hinsichtlich wirtschaftlicher Betätigung, Verhältnis Dienstleistungserbringung für Dritte - interne Leistungserbringung gegenüber Mitgliedern, Finanzierungsstruktur, Stakeholderstruktur, Ehrenamtlichkeit und Größe sehr unterscheiden, ist ähnlich wie bei den Kapitalgesellschaften eine differenzierte Herangehensweise erforderlich, die auf den unterschiedlichen Transparenzbedarf aus Sicht der Stakeholder und die Tragfähigkeit von Transparenzanforderungen vor dem Hintergrund vorhandener Ressourcen bei Vereinen unterschiedlicher Größe Rücksicht nimmt.

Das HGB regelt für Kapitalgesellschaften eine Offenlegung von Rechnungslegungsdaten gegenüber der breiten Öffentlichkeit. Veröffentlichungspflichtig ist demnach der im abgelaufenen Geschäftsjahr erstellte und geprüfte Jahresabschluss des Unternehmens. Im Gesetz sind allerdings Erleichterungen hinsichtlich des Umfangs der zu veröffentlichenden Daten vorgesehen, die von der Größe der Kapitalgesellschaft abhängig sind. Die Größe wird dabei an drei Kriterien festgemacht: Bilanzsumme, Umsatz, Mitarbeiterzahl. Das Handelsgesetzbuch unterscheidet zwischen großen, mittleren, kleinen und kleinsten Kapitalgesellschaften. Für die Zuordnung in eine Größenklasse müssen mindestens zwei der drei genannten Kriterien an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt sein.⁴

Tabelle 1: Übersicht über die Größenklassen des HGB (§§267, 267a HGB)

	Bilanzsumme (in Mio. Euro)	Umsatz (in Mio. Euro)	Durchschnittliche Arbeitnehmerzahl
Kleinstkapital-Gesellschaft	bis 0,35	bis 0,7	bis 10
<u>Kleine Kapitalgesellschaft</u>	<u>≥ 0,35</u> <u>≤ 6</u>	<u>≥ 0,7</u> <u>≤ 12</u>	<u>≥ 11</u> <u>≤ 50</u>
Mittelgroße Kapitalgesellschaft	> 6 ≤ 20	> 12 ≤ 40	> 51 ≤ 250
Große Kapitalgesellschaft	>20	> 40	> 251

Für kleinste, kleine und mittlere Gesellschaften gelten sowohl für die Erstellung als auch für die Veröffentlichung des Jahresabschlusses Erleichterungen im Vergleich zu

⁴ Zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 10.5.2016 I 1142, wodurch der Kreis der kleinen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften durch eine Anhebung der Schwellenwerte ausgeweitet worden ist.

großen Gesellschaften, die Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (GuV), Anhang, Lagebericht und den Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers veröffentlichen müssen (in ungekürzter Form). So müssen kleine Kapitalgesellschaften lediglich eine verkürzte Bilanz, einen verkürzten Anhang und das Datum der Feststellung des Jahresabschlusses veröffentlichen. Bei den mittleren Kapitalgesellschaften kommt die Offenlegung einer verkürzten Gewinn- und Verlustrechnung hinzu. Kleinstkapitalgesellschaften müssen i.d.R. keinen Anhang für ihren Jahresabschluss erstellen und veröffentlichen. Zudem haben sie weitere Erleichterungen bei der Erstellung des Jahresabschlusses. Eine verkürzte Bilanz und das Datum der Feststellung des Jahresabschlusses müssen aber so wie bei kleinen Kapitalgesellschaften veröffentlicht werden.

Tabelle 2: Offenlegungspflichten für Kapitalgesellschaften

	Kleinstkapitalgesellschaft	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanz	Ja (verkürzt)	Ja (verkürzt)	Ja (verkürzt)	Ja
GuV	Nein	Nein	Ja (verkürzt)	Ja
Anhang	Nein (und auch keine Aufstellung)	Ja (verkürzt)	Ja (verkürzt)	Ja
Lagebericht	Nein (keine Erstellung)	Nein (keine Erstellung)	Ja	Ja
Bestätigungsvermerk Wirtschaftsprüfer	Nein (keine Prüfpflicht)	Nein (keine Prüfpflicht)	Ja	Ja

Generelle Empfehlung:

In der Praxis und der Fachdiskussion (u.a. IDW⁵) haben sich für die Rechnungslegung von Vereinen bereits folgende allgemeinen Grundsätze und Standards herausgebildet:

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

Darüber hinaus sollten sich in Zukunft die Offenlegungs- und Rechnungslegungsvorschriften für Vereine – unabhängig davon, ob sie eine gewerbliche Tätigkeit ausüben – an den Vorgaben des Handelsgesetzbuchs (HGB) orientieren, d.h. die Aufstellung eines Jahresabschlusses nach kaufmännischen Grundsätzen gemäß §§ 238 ff. HGB und

⁵ Institut der Wirtschaftsprüfer, IDW RS HFA14, Tz. 17 (Stand 06.12.2013)

die im HGB vorgesehenen größenabhängigen Publizitätspflichten sollten grundsätzlich übernommen werden.

Auch die im HGB verankerten Regelungen zur Gliederung von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung auf Basis einer doppelten Buchführung und die erläuternden Informationen in Anhang und Lagebericht lassen sich prinzipiell auf Vereine übertragen (§§ 264 ff. HGB).

Anwendung der HGB-Größenklassen auf Vereine:

Im Vergleich zu Kapitalgesellschaften gibt es jedoch einen sehr hohen Anteil von Vereinen, die sehr klein sind und zum großen Teil sogar nur mit ehrenamtlichen Kräften arbeiten. Gemäß des ZiviZ-Survey 2012⁶ sind in 81 % der in Deutschland registrierten Vereine lediglich ehrenamtliche Kräfte tätig. In 17 % der Vereine arbeiten sowohl Haupt- und Ehrenamtliche, in 2 % der Vereine nur Hauptamtliche.

Dabei muss jedoch beachtet werden, dass es sehr wohl rein ehrenamtlich getragene Vereine gibt, die in einem größeren Maße wirtschaftlich aktiv werden und damit hinsichtlich Umsatz und Bilanzsumme die Größenkriterien einer kleinen Kapitalgesellschaft erfüllen können. Es gibt aber auch eine große Zahl von Vereinen, die hinsichtlich aller drei Größenkriterien deutlich im unteren Bereich der Größenklasse für die Kleinstkapitalgesellschaft liegen. So erwirtschaften 53 % der Vereine einen jährlichen Umsatz von maximal 10.000 Euro, 88% einen Umsatz von bis zu 100.000 Euro. Es ist davon auszugehen, dass dies zum großen Teil rein ehrenamtlich getragene Vereine sind. Von den verbleibenden 12 % erzielen 9 % einen Umsatz von 100.001 bis 1 Mio. Euro und lediglich 3 % von mehr als 1 Mio. Euro (siehe ZiviZ-Survey 2012).

Angesichts der Bedeutung von kleinen Idealvereinen für die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements und die Entwicklung zivilgesellschaftlicher Strukturen gekoppelt mit deren sehr begrenzten finanziellen und personellen Ressourcen, sind deutliche Erleichterungen bei der Publizitäts- und Rechnungslegung für diese Gruppe vorzusehen. Für diese kleinsten und kleinen Vereine ist schon aus Kostengründen die Erstellung eines HGB-Jahresabschlusses nicht zumutbar. Wichtig ist vielmehr, dass die zivilgesellschaftliche Selbstorganisation in der Vereinspraxis deutlich zum Ausdruck kommt, in dem die Rechte der Mitgliederversammlung auf Auskunft gegenüber dem Vorstand und der Geschäftsführung über die Entwicklung des Vermögens und der Mitgliederzahl sowie wichtiger Aktivitäten des Vereins gewahrt werden. In dem der Vorstand seiner Rechenschaftspflicht in der Mitgliederversammlung nachkommt sollte der Dokumentations-, Rechenschafts-, Informations- und Gläubigerschutzfunktion genüge getan sein.

⁶ Mit dem Projekt „Zivilgesellschaft in Zahlen“ (ZiviZ), initiiert von dem Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft, der Bertelsmann Stiftung und der Fritz Thyssen Stiftung, wird innerhalb der organisierten Zivilgesellschaft mittels Befragung der Organisationen und als Ergänzung des Freiwilligensurvey statistisch erfasst, in welchem Umfang in welchen Bereichen mit welchen Beiträgen und auf welcher Handlungsbedingung zivilgesellschaftliche Organisationen gesellschaftliche Lebenswirklichkeiten mitgestalten.

Für mittelgroße und große Vereine, die die Größenkriterien der § 267 Abs. 2 und 3 HGB erfüllen, empfiehlt sich hingegen eine Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Vorschriften für den Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB). Anstelle der Umsatzerlöse sollte dabei auf die Gesamterträge (Umsatzerlöse, Beiträge und Spenden) abgestellt werden.⁷

Veröffentlichungsweg:

Die Jahresabschlüsse für Kapitalgesellschaften werden im sogenannten elektronischen Unternehmensregister im Internet veröffentlicht. Es besteht eine Einstellungspflicht, die bei Nicht-Erfüllung bestraft wird. Dem entsprechend wären bei Vereinen die Angaben zum Jahresabschluss ins Vereinsregister einzustellen. Allerdings besteht für Vereine noch kein umfassendes Vereinsregister auf Bundesebene. Ergänzend wäre die Veröffentlichung auf der jeweiligen Internetseite des Vereins verpflichtend vorzusehen, so der Verein über eine solche verfügt.

Bedarf es einer gesetzlichen Regelung?

Kommt man zu dem Ergebnis, dass das geltende Recht die Rechnungslegung und Publizität von Vereinen nur unzureichend regelt und es weitergehender Regelungen bedarf, dann gibt es grundsätzlich zwei Möglichkeiten: Eine Gesetzesänderung oder eine selbstverpflichtende Anwendung der Rechnungslegungs- und Publizitätsgrundsätze des HGB.

- a) Selbstverpflichtung
Mit den Transparenzstandards beispielsweise für Caritas und Diakonie als Selbstverpflichtung ist das Ziel verfolgt worden, einen Schritt zur Verbesserung der Nachvollziehbarkeit in die Arbeit der kirchlichen Wohlfahrtsverbände zu leisten, das Vertrauen der Öffentlichkeit zu gewinnen und die Wettbewerbsfähigkeit zu stärken.
- b) Gesetzliche Änderung im BGB (d.h. im Vereinsrecht, nicht im HGB)
Transparenz- und Publizitätsregelungen könnten im BGB gesetzlich verpflichtend aufgenommen werden:

§ 27 Bestellung und Geschäftsführung des Vorstands

...

(4) Der Vorstand ist nach §§ 259, 260 dieses Gesetzes rechenschaftspflichtig. Bei Vereinen, die mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 1 HGB genannten Merkmale überschreiten gelten die Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu Buchführung und Jahresabschluss (§§ 238 bis 289 HGB). Anstelle der Umsatzerlöse ist auf die Gesamterträge (Umsatzerlöse, Beiträge und Spenden) abzustellen. Der danach erstellte Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrech-

⁷ Institut der Wirtschaftsprüfer, IDW RS HFA14, Tz. 27 (Stand 06.12.2013)

nung, Anhang) und der Lagebericht sind bis spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs beim Vereinsregister/ auf ihrer Internetseite offenzulegen.

Damit wäre für Vereine vergleichbar einer mittelgroßen oder großen Kapitalgesellschaft der Jahresabschluss zwingend mit Anhang und Lagebericht zu erstellen. Dies ist sinnvoll, auch wenn viele Vereine noch keinen Lagebericht oder Anhang erstellen. Bilanz/GuV ohne Anhang sind sonst nicht so aussagefähig und quasi ohne „Beipackzettel“. Einen Lagebericht zu erstellen ist ab mittelgroßen Vereinen angemessen, da dieser sich auch mit Chancen und Risiken der zukünftigen Entwicklung oder wichtigen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag beschäftigt. Damit wird der Aussagewert eines Jahresabschlusses deutlich erhöht und der Informations- und Gläubigerschutzfunktion besser entsprochen. Nicht anzuwenden wären bei dieser Formulierung die Vorschriften zur Konzernrechnungslegung⁸ (§§ 290 ff. HGB) sowie die Vorschriften zur Pflichtprüfung (§§ 316 HGB). Die Vorschriften zur Offenlegung werden im BGB-Vereinsrecht spezialisiert, da die vergleichsweise kurzen Offenlegungsfristen für mittlere und große Kapitalgesellschaften (§§ 325 HGB) von komplexen Vereinen/Verbänden (mit Ausschüssen, diversen Gremien und Organen) nicht unmittelbar übernommen werden können, die Vorgaben im BGB-Vereinsrecht würden sich also auf ein Minimum beschränken.

Chancen und Risiken einer Veröffentlichungspflicht für Vereine:

In der Debatte um die Zukunft des Idealvereins spielt die mangelnde Publizität im Zusammenhang mit der Sicherheit im Rechtsverkehr eine wichtige Rolle. Die proaktive Forderung nach bestimmten gesetzlichen Publizitätspflichten kann einen wichtigen Beitrag zur nachhaltigen Sicherung dieser Rechtsform leisten und eröffnet die Chance, die sich entwickelnde politische Debatte entsprechend mit gestalten zu können.

Das Informationsinteresse der Bevölkerung im Hinblick auf die Tätigkeit und die Finanzierung gemeinnütziger Organisationen ist gewachsen, dem muss Rechnung getragen werden. Eine Publizitätspflicht kann als vertrauensbildende Maßnahme gegenüber den Stakeholdern der Vereine angesehen werden und schafft zusätzliches Vertrauen in die Arbeit der Dienste und Einrichtungen. Die Verpflichtung der Vereine, über ihre Tätigkeiten öffentlich Rechenschaft abzulegen, fällt unter ein Reputationsmanagement mit dem man dem Interesse der Bevölkerung begegnet.

Da das Gros der Vereine in der Freien Wohlfahrtspflege bereits jetzt auf freiwilliger Basis nach den Maßstäben für Kapitalgesellschaften Rechnung legt und entsprechend geprüft wird, sind mit den angedachten Rechnungslegungs- und Publizitätspflichten keine signifikant höheren finanziellen Belastungen oder organisatorischen Umstel-

⁸ Wobei sich nach §§ 290 ff. HGB die Pflicht zur Erstellung eines Konzernabschlusses jeweils nur auf einen Verein als Holding und die von ihm beherrschten Tochter- und Enkelgesellschaften bezogen hätte, nicht aber auf die Caritas als Ganzes auf bundes- oder diözesaner Ebene.

lungsprozesse verbunden, sie sind für die betroffenen Rechtsträger weitgehend kostenneutral.

Dem Argument, dass teilweise auch Wettbewerbsnachteile durch ein Mehr an Transparenz für die Vereine im Bereich der Wohlfahrtspflege entstehen, kann entgegengehalten werden, dass mit dem vorliegenden Vorschlag der Übertragung von Publizitätspflichten des HGB alle Vereine in dieser Hinsicht gleichbehandelt würden und bestimmte Offenlegungspflichten auch für gemeinnützige Kapitalgesellschaften schon länger gelten, flächendeckende nachteilige Auswirkungen hieraus jedoch nicht nachweisbar sind.

Gleichwohl verbleibt ein gewisses Risiko in der Hinsicht, dass bei Vereinen, die in der Sozial- und Gesundheitswirtschaft unter den Rahmenbedingungen des sozialrechtlichen Dreiecksverhältnisses agieren, die gesetzliche Transparenz von den Kostenträgern genutzt wird, um Entgelterhöhungen mit dem Verweis auf bilanzielle Rücklagen der Vereine zu verwehren. Allerdings relativiert sich dieser Nachteil dadurch, dass Entgelte einrichtungsbezogen verhandelt und vereinbart werden, eine Einrichtungsbilanz aber nicht veröffentlicht werden soll. Hier gilt es im Dialog mit den Kostenträgern betriebswirtschaftliche Argumente dafür zu nennen, wofür Rücklagen aus einer unternehmerischen Verantwortung heraus benötigt werden.

Berlin 04.10.2016