

Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen – Reformbedarf im deutschen Recht

Von Prof. Dr. Ulrich Segna, Frankfurt am Main*

Das Vereinsrecht des BGB stellt an die Rechnungslegung von nicht-wirtschaftlichen Vereinen denkbar geringe Anforderungen. Eine Pflicht zur Prüfung und Offenlegung der Rechnungslegung sieht es nicht einmal für Vereine vor, die im Rahmen des Nebenzweckprivilegs Millionenumsätze erzielen oder über Spendeneinnahmen in beträchtlicher Höhe verfügen. Der vorliegende Beitrag untersucht, ob im deutschen Recht insofern Reformbedarf besteht, und stellt ein Stufenmodell vor, das für große Vereine qualifizierte Rechnungslegungs- und Transparenzpflichten vorsieht.

1. Einleitung

Vergleicht man die gesetzlichen Vorgaben für die Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen auf der einen und von Genossenschaften auf der anderen Seite, so könnte das Gefälle nicht größer sein: dort die Pflicht zur Aufstellung und Offenlegung eines erweiterten Jahresabschlusses und eines Lageberichts (§§ 336 ff. HGB), verbunden mit der Pflichtprüfung durch den zuständigen Prüfungsverband (§ 53 GenG) als der umfassendsten und intensivsten Prüfung, die das deutsche Recht für privatrechtliche Verbände zu bieten hat¹; hier nicht mehr als die Rechenschaftspflicht des Vorstands gegenüber der Mitgliederversammlung nach Maßgabe des Auftragsrechts (§ 27 Abs. 3 i. V. m. § 666, 3. Fall BGB), die § 40 BGB obendrein noch zur Disposition der Satzung stellt.

Der vorliegende Beitrag geht aus der Perspektive des Vereinsrechts – genauer: des Rechts der nichtwirtschaftlichen Vereine – der Frage nach, ob dieses Gefälle wenn auch nicht vollständig eingeebnet, so doch zumindest verkleinert werden sollte. Seine Kernthese beruht auf der Überzeugung, dass derjenige, der über strengere Rechnungslegungsbestimmungen für Vereine nachdenkt, auch das Problem der fehlenden Publizität im Vereinswesen in den Blick nehmen muss. Sie lautet: Unser Vereinsrecht ist unzureichend, soweit es um die Kontrolle und Transparenz des Finanzgebarens von Großvereinen geht. Geboten ist auch in Deutschland eine „kleine“ Reform für „große“ Vereine. Gewiss ist diese Forderung nicht neu². Neu ist aber das hohe Maß an Zustimmung, das ihr mittlerweile entgegengebracht wird. Die unverkennbar durch ihr aktienrechtliches Pendant inspirierte Nonprofit-Governance-Debatte hat das Be-

wusstsein dafür geschärft, dass Vereine ihren Mitgliedern, Gläubigern und Spendern, aber auch der Öffentlichkeit mehr Informationen über ihre Ressourcen und deren Verwendung geben sollten, als das geltende Recht ihnen vorschreibt. Im Schrifttum jedenfalls reicht die Übereinstimmung sogar schon so weit, dass kaum mehr über das *Ob*³, sondern vor allem über das *Wie* einer Reform gestritten wird – und selbst hier liegen die Meinungen nicht allzu weit auseinander⁴.

Ein Blick in den vom BMJ im August 2004 vorgelegten „Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Vereinsrechts“⁵ zwingt jedoch zu der ernüchternden Erkenntnis, dass nicht bloß im Detail, sondern auch im Grundsätzlichen noch eine Menge Überzeugungsarbeit zu leisten sein wird. Denn dieser Gesetzentwurf, der sich zum Ziel gesetzt hat, „das seit über 100 Jahren im Wesentlichen unveränderte Vereinsrecht des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) modern zu gestalten, zu vereinfachen und den heutigen Bedürfnissen anzupassen“⁶, nimmt sich der Rechnungslegung, Prüfung und Publizität von Vereinen mit keiner einzigen Vorschrift an⁷. Der Gesetzgeber, so scheint es also, sieht hier keinen Regulierungsbedarf. Es besteht daher aller Anlass, nochmals darzulegen, dass und warum ein „modernes“ Vereinsrecht mit den herkömmlichen Instrumentarien nicht mehr auskommt und wie qualifizierte Transparenzvorkehrungen für Großvereine aussehen könnten.

2. Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen nach geltendem Recht

2.1 Anforderungen des BGB-Vereinsrechts

2.1.1 Interne Rechnungslegung

Das Vereinsrecht des BGB stellt an die interne Rechnungslegung von Idealvereinen denkbar geringe Anforderungen. Es begnügt sich insoweit mit einer einzigen Regelung: dem in § 27 Abs. 3 BGB enthaltenen Verweis auf die Rechenschaftspflicht des Beauftragten nach § 666, 3. Fall BGB, über deren Umfang die allgemeine Norm des § 259 BGB näheren Aufschluss gibt. Nähme man diese Vorschriften beim Wort, so hieße das: Der Vorstand hätte „nach der Ausführung des Auftrags“ (§ 666, 3. Fall BGB), also erst am Ende seiner durch Satzung oder Bestellungsbeschluss bestimmten Amtszeit, gegenüber der Mitgliederversammlung Rechenschaft abzulegen, und da seine Tätigkeit typischerweise mit Einnahmen und Ausgaben verbunden ist, hätte er hierzu „eine die geordnete Zusam-

* Prof. Dr. Ulrich Segna ist Juniorprofessor für Zivilrecht mit dem Schwerpunkt deutsches und europäisches Gesellschaftsrecht an der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. M. – Bei dem Aufsatz handelt es sich um die gekürzte und aktualisierte Fassung eines Beitrages zu dem von der Bucerius Law School in Hamburg am 10. 6. 2005 veranstalteten Symposium zur Rechnungslegung und Prüfung bei Vereinen und Genossenschaften. Die Langfassung ist abgedruckt in dem von Börsche und Walz herausgegebenen Tagungsband „Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?“, 2005, S. 7-30.

1 Vgl. aber nunmehr den durch das Gesetz zur Einführung der Europäischen Genossenschaft und zur Änderung des Genossenschaftsrechts (RegE in BT-Drs. 16/1025, verabschiedet vom Bundestag am 19. 5. 2006) eingeführten § 53 Abs. 3 GenG n. F., der für kleine Genossenschaften (Bilanzsumme bis zu zwei Millionen Euro) Erleichterungen bei der Prüfung durch den zuständigen Prüfungsverband vorsieht.

2 Vorschläge in diese Richtung schon bei Hemmerich, Möglichkeiten und Grenzen wirtschaftlicher Betätigung von Idealvereinen, 1982, S. 114 ff.; K. Schmidt, Verbandszweck und Rechtsfähigkeit im Vereinsrecht, 1984, S. 188.

3 Siehe aber Ott, ZRP 2002, 433.

4 Siehe etwa die Vorschläge von Segna, Vorstandskontrolle in Großvereinen, 2002, S. 423 ff.; ders., NZG 2002, 1048, 1054 f.; Walz, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 1, 7 ff.; Walz, in: Hopt, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 259, 277 ff.; Adams/Maßmann, ZRP 2002, 128.

5 Abrufbar unter www.jura.uni-duesseldorf.de/dozenten/noack/Texte/Normen/VereinsRRefE.pdf. Dazu (überwiegend kritisch) Arnold, DB 2004, 2143; Bergmann, ZGR 2005, 654; Beuthien, NZG 2005, 493; Damas, ZRP 2005, 3; Hadding, ZGR 2006, 137; Heermann, ZHR 170 (2006), 247; Möhlenkamp, DB 2004, 2737; Reuter, NZG 2005, 738; Segna, Arbeitspapier Nr. 125 (1/2006), Inst. f. Bankrecht der Univ. Frankfurt/M. (demnächst in Rpfleger); Temer, Rpfleger 2005, 296.

6 Begründung unter A I. (S. 11 des Umdrucks).

7 Das gilt auch für den Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Vereinsrechts des Landes Baden-Württemberg v. 3. 2. 2006, BR-Drs. 99/06.

AUFSATZ

menstellung der Einnahmen oder der Ausgaben enthaltende Rechnung mitzuteilen“ (§ 259 Abs. 1, 1. Fall BGB).

Nun wäre die Rechenschaftspflicht ein nahezu wirkungsloses Mittel zur Kontrolle der Geschäftsführung, müsste der Vorstand die Mitgliederversammlung wirklich erst „nach der Ausführung des Auftrags“, unter Umständen also erst nach mehreren Jahren, über die Geldbewegungen während seiner Amtszeit informieren. Ein Teil des Schrifttums setzt sich daher über den Wortlaut der fraglichen Normen insofern hinweg, als es dem Vorstand eine Pflicht zur periodischen, d. h. am Kalender- oder Geschäftsjahr orientierten Rechnungslegung auferlegt⁸. Dem wird man mit Blick auf den Zweck der Rechenschaftspflicht, dem Verein als „Auftraggeber“ des Vorstands Gewissheit über seine Rechtsstellung zu verschaffen, jedenfalls dann zustimmen können, wenn der Verein jährlich eine ordentliche Mitgliederversammlung abhält und dort auch über die Entlastung des Vorstands zu entscheiden ist⁹.

Was aber die Form der Rechnungslegung betrifft, ist *de lege lata* nicht daran vorbeizukommen, dass das Gesetz in klarer Abgrenzung von handelsrechtlichen Regeln nur die Vorlage einer übersichtlichen und wahrheitsgemäßen Einnahmen- und Ausgabenrechnung verlangt. Natürlich hat der Vorstand die Mitglieder in jeder ordentlichen Mitgliederversammlung auch über die Finanzlage des Vereins, wichtige Vorkommnisse innerhalb des Berichtszeitraums und etwaige Risiken der künftigen Entwicklung zu informieren. Diese Berichtspflicht folgt aus § 27 Abs. 3 i. V. m. § 666, 1. Fall BGB, wonach der Beauftragte dem Auftraggeber „die erforderlichen Nachrichten zu geben“ hat¹⁰. Als Informationsquelle ist der Geschäftsbericht des Vorstands jedoch schon deshalb nur von begrenztem Wert, weil er, sofern die Satzung nichts anderes bestimmt, nur mündlich erstattet werden muss; dies ist jedenfalls der Standpunkt der h. M., die eine gesetzliche Pflicht zur Vorlage eines *schriftlichen* Berichts selbst dann nicht anerkennt, wenn die berichtspflichtigen Angelegenheiten eine solche Komplexität erreicht haben, dass mündliche Ausführungen kein übersichtliches Bild von der Lage des Vereins und der Amtsführung des Vorstands mehr vermitteln können¹¹.

2.1.2 Prüfung und Publizität

Was die Prüfung der Rechnungslegung nichtwirtschaftlicher Vereine betrifft, kann unsere Bestandsaufnahme kurz ausfallen: Darauf gerichtete Pflichten normiert das BGB nicht einmal für Vereine, die im Rahmen des Nebenzweckprivilegs Millionenumsätze erzielen oder über Spendeneinnahmen in beträchtlicher Höhe verfügen. Selbst die in vielen Vereinen übliche interne Kontrolle durch Kassenprüfer findet ihre Grundlage nicht im Gesetz, sondern regelmäßig in der Satzung oder ständiger Vereinsübung. Gleichfalls fremd sind den §§ 21 ff. BGB Regelungen zur externen Rechnungslegung. Was die Öffentlichkeit über das finanzielle Gebaren von Idealvereinen erfährt, hat sie in der Regel deren Mitteilungsbedürfnis, jedenfalls aber nicht der ordnenden Hand des Gesetzgebers zu verdanken.

2.2 Sondergesetzliche Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten

Auch zu einigen sondergesetzlichen Vorschriften, die das vereinsrechtliche Pflichtenprogramm ergänzen oder überlagern können, sind hier nur wenige Worte zu verlieren. Sie lassen sich am ehesten mit einem löchrigen Flickenteppich vergleichen, denn sie haben nur einen begrenzten Anwendungsbereich und verfolgen auch keinen einheitlichen Regelungszweck. So dienen die Aufzeichnungspflichten des Steuerrechts – etwa aus den § 140, § 141, § 63 Abs. 3 AO – den Zwecken der Besteuerung, nicht aber der Information der Mitglieder und Stakeholder. Die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach den §§ 238 ff. HGB hat immerhin auch Gläubigerbelange im Auge, doch unterliegt ihr ein Idealverein nur dann, wenn er ein Handelsgewerbe betreibt, also Kaufmann ist. Die Krankenhaus-Buchführungsverordnung und die Pflege-Buchführungsverordnung enthalten lediglich branchenspezifische Rechnungslegungs- und Prüfungspflichten, die obendrein nur die betreffende Einrichtung, nicht aber den Träger im Ganzen erfassen. Gesetzliche Pflichtprüfungen kennt das deutsche Recht auch für Lohnsteuerhilfvereine (§ 22 StBerG) und politische Parteien (§ 29 PartG), um nur zwei weitere Beispiele zu nennen. Keine Bedeutung im Vereinswesen kommt dagegen dem PublG zu: Die Vorschriften des ersten Abschnitts (§§ 1-10 PublG) über die Rechnungslegung von Einzelunternehmen erfassen ausweislich des eindeutigen Wortlauts von § 3 Abs. 1 Nr. 3 PublG nur den Wirtschaftsverein, und nach dem „ADAC-Beschluss“ des LG München I vom 30. 8. 2001 soll dies auch für die Vorschriften des zweiten Abschnitts (§§ 11-15 PublG) über die Konzernrechnungslegung gelten¹².

2.3 Zwischenbilanz

Ziehen wir eine kurze Zwischenbilanz: Das Vereinsrecht des BGB kennt nur eine Pflicht des Vorstands zur *internen* Rechnungslegung in Form einer schlichten Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Ob und wie die Rechnungslegung geprüft und offen gelegt wird, bleibt den Vereinen überlassen. Die verstreuten Rechnungs- und Prüfungspflichten der Sondergesetze heben dieses niedrige Transparenzniveau nur partiell an. Lutter¹³ hatte schon Recht, als er diesen Zustand als „geradezu archaisch“ bezeichnete.

3. Selbstregulierung

Nun darf man bei der rechtspolitischen Bewertung des *status quo* nicht außer Betracht lassen, dass das geschilderte Defizit an Transparenzvorkehrungen zwar Spiegelbild des gesetzlichen Vereinsrechts, nicht aber in vollem Umfang Spiegelbild der Vereinspraxis ist¹⁴. Zahlreiche Vereine gehen über die spärlichen Vorgaben des § 666 BGB hinaus. Manche haben sogar ein an handelsrechtlichen Standards orientiertes Rechnungs- und Prüfungswesen eingerichtet, dieses aber zugleich auf ihre eigenen Bedürfnisse zugeschnitten. Ein ebenso aktuelles wie anschauliches Beispiel für Selbstregulierung im Vereinswesen ist der Deutsche Caritasverband. Hier war es auch, aber nicht nur der Skandal bei der Caritas-Trägergesellschaft Trier, der den Anstoß zu umfassenden Satzungsreformen auf allen Verbandsebenen gegeben hat, deren Ziel darin besteht, zu einer sauberen Trennung von Geschäftsführungs- und Aufsichtsorganen zu ge-

8 Galli, DStR 1998, 263; Lutter, BB 1988, 489, 490 f.

9 Ebenso Sauter/Schweyer/Waldner, Der eingetragene Verein, 18. Aufl. 2006, Rn. 281.

10 Eingehend zum Inhalt des Geschäftsberichts Segna, (Fn. 4), S. 203 ff.; ferner Sauter/Schweyer/Waldner, (Fn. 9), Rn. 282/283.

11 Galli, DStR 1998, 263, 264; Lutter, BB 1988, 489, 491; noch enger Reichert, Handbuch Vereins- und Verbandsrecht, 10. Aufl. 2005, Rn. 1567, der den Vorstand nur bei entsprechender Satzungsvorgabe oder Vereinsübung für berichtspflichtig hält; kritisch zu alledem Segna, (Fn. 4), S. 205 f.

12 LG München I v. 30. 8. 2001, 17 HKT 23689/00, DB 2003, 1316; kritisch dazu Segna, DB 2003, 1311.

13 BB 1988, 489, 490.

14 So schon K. Schmidt, (Fn. 2), S. 95.

AUFSATZ

langen, effektive Risikoüberwachungs- und Berichtssysteme einzurichten und die Transparenz des Finanzgebarens zu erhöhen¹⁵. Als Richtschnur dienen dabei das KonTraG¹⁶, das TransPuG¹⁷ sowie der Deutsche Corporate Governance Kodex, denen eine sog. „Ausstrahlungswirkung“ auf alle gemeinnützigen Organisationen beigemessen wird¹⁸.

4. Reformbedarf im deutschen Recht

Auch angesichts dieser Beispiele fragt sich nun, ob es um die Rechnungslegung und Prüfung von Vereinen in Deutschland wirklich derart schlecht bestellt ist, dass ein Eingreifen des Gesetzgebers geboten ist. Diese Frage ist aus drei Gründen zu bejahen:

Erstens hat sich die Vereinslandschaft in Deutschland seit Inkraft-Treten des BGB vor mehr als 100 Jahren tief greifend verändert. Neben die zahlreichen Kleinvereine, die der historische Gesetzgeber vor Augen hatte, sind, um nur einige Sondertypen zu nennen, untergliederte Großvereine verschiedenster Art und Struktur getreten, die nicht selten mehrere hunderttausend oder gar mehrere Millionen Mitglieder haben; weiter Vereine, die unter Inanspruchnahme des Nebenzweckprivilegs in großem Umfang wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten oder gar als Konzernspitze fungieren; schließlich zahlreiche gemeinnützige Vereine, die ihre materiellen Bedürfnisse auch, wenn nicht überwiegend dadurch befriedigen, dass sie beim Publikum Spenden in beträchtlicher Höhe sammeln.

Die Einschätzung des historischen Gesetzgebers, die Anwendung des § 666 BGB führe „zu einem angemessenen, das Verhältnis erschöpfend regelnden Resultate“¹⁹, trifft für Vereine dieser Art nicht (mehr) zu. Eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung reicht hier schon zur Selbstkontrolle der Verwaltungsorgane nicht aus, weil sich ihr nicht einmal die Insolvenztatbestände der (drohenden) Zahlungsunfähigkeit und Überschuldung (§§ 18, 19 InsO) entnehmen lassen²⁰. Ebenso wenig ist eine solche Rechnung in der Lage, die Mitglieder in ausreichendem Maße über die Vermögenslage des Vereins und das Finanzgebahren des Managements zu unterrichten. Unter diesen Umständen ist die Gefahr einer unsachgemäßen Mittelverwendung, ja erheblicher Missbräuche seitens des Managements mit Händen zu greifen, dies umso mehr, als das Vereinsrecht auch sonst zwingender Vorkehrungen zur Vorstandskontrolle entbehrt. Namentlich bei unternehmerisch tätigen Großvereinen wie den Wohlfahrtsverbänden oder Vereinen des bezahlten Sports verlangt aber auch der Aspekt des Gläubigerschutzes Beachtung²¹. Bei gemeinnützigen Spendenvereinen schließlich spielt dieser Aspekt zwar nur eine untergeordnete Rolle, doch kommt hier ein legitimes Informationsinteresse der Öffentlichkeit hinzu: Wer für die Verfolgung bestimmter Zwecke Privilegien in Anspruch nimmt, sollte gegenüber der Allgemeinheit Rechenschaft darüber ablegen müssen, ob er sein Vermögen

und seine Einnahmen für die privilegierten Zwecke eingesetzt hat²². Nicht zuletzt diese Überlegung ist der Grund dafür, weshalb sich die Reformdebatte nicht auf Fragen der Rechnungslegung und Prüfung beschränken kann, sondern auch das Problem der bislang fehlenden Publizität mitbedenken muss²³.

Zweitens ist es das Verdienst der gegenwärtigen Nonprofit-Governance-Debatte, darauf hingewiesen zu haben, dass die Forderung nach strengeren Rechnungslegungsbestimmungen auch eine institutionelle Komponente aufweist: Ebenso, wie Anleger den Kapitalmarkt meiden, wenn sie sich nicht eines gesunden Maßes an Anlegerschutz sicher sein können, werden sich auch potenzielle Mitglieder oder Spender zurückhalten, wenn ihr Vertrauen in die Seriosität des Nonprofit-Sektors Not leidet. Zu Recht wird daher darauf hingewiesen, dass die Sicherstellung des öffentlichen Vertrauens in diesen Sektor langfristig ebenso wichtig sein wird wie Fragen der Organisation und Vermögensausstattung²⁴. Dieses Vertrauen wird sich aber nur herstellen und erhalten lassen, wenn der Gesetzgeber die erforderlichen Rahmenbedingungen in Gestalt verbesserter Transparenzvorkerungen auch für Vereine schafft. Bestätigt wird diese Einsicht durch den rechtsvergleichenden Befund. Ein Blick auf die Rechtslage in Großbritannien²⁵, Frankreich²⁶, der Schweiz²⁷ und Österreich²⁸, wo auf die Besonderheiten von Nonprofit-Organisationen zugeschnittene Rechnungslegungsbestimmungen bereits geschaffen worden sind, verstärkt jedenfalls den Eindruck, dass das deutsche Recht ins Hintertreffen geraten ist.

Drittens sollte der Gesetzgeber nicht darauf vertrauen, dass die potenziellen Adressaten spezifischer Rechnungslegungs- und Prüfungsbestimmungen die geschilderten Defizite des geltenden Rechts vollständig von sich aus beseitigen. Gewiss zeigen die Beispiele des DFB und des Deutschen Caritasverbandes, dass das Modell der Selbstregulierung funktionieren kann. Auch der zunehmende Erfolg des Spenden-Siegels des DZI, dessen Erteilung u. a. die Einhaltung bestimmter Rechnungslegungsstandards voraussetzt²⁹, belegt zumindest partiell die Fähigkeit des Nonprofit-Sektors zur Selbstdisziplin. Doch vermögen verbandsautonom geschaffene Normen und Prüfsysteme in privater Trägerschaft eine gesetzliche Regelung allenfalls zu ergänzen, nicht aber zu ersetzen. Denn zum einen ist das Bewusstsein der Notwendigkeit eines qualifizierten Rechnungs- und Prüfungswesens nicht in allen Großvereinen gleichermaßen ausgeprägt. Zum anderen läuft es dem Bedürfnis nach einheitlichen Rechnungslegungsvorgaben zuwider, ausschließlich auf Selbstregulierung zu setzen. Abgesehen davon ist nicht zu erwarten, dass sich die Vereinspraxis über kurz oder lang auch

22 So auch schon Lutter, BB 1988, 489, 493; mit Blick auf gemeinnützige Stiftungen Hommelhoff, in: Hopt/Reuter, Stiftungsrecht in Europa, 2001, S. 227, 229 f.; Mattheus, DStR 2003, 254, 258 f.; Saenger/Veltmann, ZSt 2005, 67, 72.

23 Dazu unten 5.2.

24 Siehe zum Vorstehenden Walz, in: Hopt, (Fn. 4), S. 270 ff.

25 Siehe etwa Dawes, in: Walz, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 75.

26 Dazu Runte, in: Walz, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 129.

27 Siehe die am 16. 12. 2005 von der Bundesversammlung verabschiedete Neuregelung des Art. 69b ZGB zur Revisionspflicht von Großvereinen und die dazugehörige Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. 6. 2004, S. 3989 f., 4048 ff.

28 Dazu unten 5.1.2.

29 Siehe Wilke, in: Walz, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 177, 182.

15 Ausführlich dazu Hoyer/Ludemann, in: Bösche/Walz, Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?, 2005, S. 133 ff.; ferner Segna, ebenda, S. 7, 14 ff.; Ludemann, Neue Caritas 7/2004, 22.

16 Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich vom 27. 4. 1998, BGBl I 1998, 786.

17 Transparenz- und Publizitätsgesetz vom 19. 7. 2002, BGBl I 2002, 2681.

18 Siehe die von der Solidaris-Beratungs-GmbH herausgegebene Arbeitshilfe mit dem Titel „KonTraG, TransPuG, DCGK – Auswirkungen auf die Arbeit von Geschäftsführungen und Aufsichtsgremien gemeinnütziger Organisationen“, 2. Aufl. 2003; ferner Schuhen, Nonprofit Governance in der Freien Wohlfahrtspflege, 2002, S. 94 ff.

19 Prot. I, S. 1027 = Mugdan I, S. 610.

20 Walz, in: Hopt, (Fn. 4), S. 263.

21 So auch Walz, in: Hopt, (Fn. 4), S. 272.

AUFSATZ

des bereits angesprochenen Problems der *externen* Offenlegung in befriedigender Weise annimmt.

5. Reformvorschläge

5.1 Rechnungslegung und -prüfung

Wir kommen damit zu den Überlegungen *de lege ferenda*: Wie viel Rechnungslegung und Prüfung braucht und verträgt der Verein?

5.1.1 Pauschallösungen

Die Antwort auf diese Frage hat mit der Feststellung zu beginnen, dass die Lösung nicht darin bestehen kann, in Anlehnung an Art. 41 Abs. 1 EuV-VOV 2002 (Art. 37 EuV-VOV 1993)³⁰ sämtliche Vereine einer Bilanzierungs- und Prüfungspflicht zu unterstellen. Kleinen Vereinen ist der damit verbundene finanzielle und organisatorische Aufwand nicht zumutbar. Der Schaden, den eine Pauschallösung hier anrichtet, stünde in keinem vernünftigen Verhältnis zu deren Nutzen für die Gläubiger, die Mitglieder und die Öffentlichkeit³¹. Nicht minder grobschlächtig mutet der Vorschlag an, Vereine mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben bei Überschreiten bestimmter Schwellenwerte – etwa in Anlehnung an § 267 Abs. 1 HGB – aus dem Vereinsregister zu verbannen und auf die Rechtsformen des Handelsrechts zu verweisen, um so zu einer (direkten) Anwendung der §§ 264 ff. HGB zu gelangen³². Gewiss zöge eine quantitative Begrenzung des Nebenzweckprivilegs ein deutliches Plus an Rechtssicherheit bei der Abgrenzung des nichtwirtschaftlichen vom wirtschaftlichen Verein nach sich. Der faktische Zwang zur Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft, den eine solche Begrenzung für Vereine, welche die fraglichen Schwellenwerte überschreiten, mit sich brächte, hätte zugleich positive Folgen für den Gläubiger- und Mitgliederschutz. Doch würde diese Lösung mitgliederstarke Großvereine, die häufig auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe größeren Umfangs angewiesen sind, erheblich benachteiligen. Dafür gibt es keinen überzeugenden Grund.

5.1.2 Stufenmodell

Eine sachgerechte gesetzliche Regelung kann also nur in einem Stufenmodell bestehen, das große Vereine qualifizierten Rechnungslegungsvorschriften unterwirft und kleine verschont³³. Die Frage ist dann aber, wann ein Verein als „kleiner“ und wann er als „großer“ qualifiziert werden sollte. Es ist dies eine rechtspolitische Entscheidung, über die sich natürlich trefflich streiten lässt³⁴, die aber nach Möglichkeit mit bereits vorhandenen Abgrenzungskriterien harmonisieren sollte.

In diesem Sinne haben *Adams* und *Maßmann*³⁵ vorgeschlagen, auf die gesetzliche Umschreibung mittelgroßer Kapitalgesellschaften zurückzugreifen. Sie möchten alle Vereine zur Erstellung eines erweiterten Jahresabschlusses und Lageberichts sowie zur Abschlussprüfung verpflichtet sehen, die mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 1 HGB genannten Merkmale³⁶ überschreiten. Auf den ersten Blick scheint die Anknüpfung an diese Vorschrift nahe zu liegen. Bei näherem Hinsehen stellen sich jedoch Zweifel ein. Denn zum einen erschöpft sich der Regelungsgehalt des § 267 HGB darin, Größenklassen von Gesellschaften zu umschreiben, die bereits aus einem anderen Grund – nämlich kraft ihrer Rechtsform – bilanzierungspflichtig sind. Auch und vor allem aber spricht gegen den Vorschlag von *Adams* und *Maßmann*, dass es Vereine gibt, die zwar nicht mittelgroß sind, in denen es aber doch zu Geldbewegungen in einem Umfang kommt, der deutlich über das in Kleinvereinen übliche Niveau hinausgeht. Auch hier besteht ein Bedürfnis nach größerer Transparenz.

Werfen wir einen kurzen Blick auf das Stufenmodell des österreichischen Vereinsgesetzes 2002. Dieser Blick ist aus zwei Gründen lohnend: einmal deshalb, weil in Österreich lange und heftig um die passenden Schwellenwerte gerungen wurde; zum anderen deshalb, weil sich das Stufenmodell des österreichischen Rechts differenzierter darstellt als der Vorschlag von *Adams* und *Maßmann*. Es unterscheidet nämlich zwischen kleinen, mittelgroßen und großen Vereinen³⁷:

- *Kleine* Vereine sind solche, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben pro Jahr *unter einer Million Euro* liegen. Diese Vereine können sich auf eine jährliche Einnahmen- und Ausgabenrechnung samt Vermögensübersicht beschränken, die durch zwei unabhängige, von der Mitgliederversammlung zu wählende Rechnungsprüfer zu prüfen ist (§ 21 Abs. 2 bis 5 i. V. m. § 5 Abs. 5 VerG).
- *Mittelgroße* Vereine sind solche, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils *höher als eine Million Euro* waren. Sie sind zur Aufstellung eines einfachen Jahresabschlusses verpflichtet (§ 22 Abs. 1 VerG). Für die Prüfung der Rechnungslegung gelten keine Besonderheiten; auch hier ist also eine Prüfung durch zwei Rechnungsprüfer ausreichend, aber auch erforderlich³⁸.
- *Große* Vereine sind solche, deren gewöhnliche Einnahmen oder Ausgaben in zwei aufeinander folgenden Rechnungsjahren jeweils *höher als drei Millionen Euro* waren. Sie sind zur Aufstellung eines erweiterten Jahresabschlusses und zur Abschlussprüfung verpflichtet (§ 22 Abs. 2 Satz 1, 1. Alt. VerG). Im Anhang sind jedenfalls Mitgliedsbeiträge, öffentliche Subventionen, Spenden und sonstige Zuwendungen sowie Einkünfte aus wirtschaftlichen Tätigkeiten und die ihnen jeweils zugeordneten Aufwendungen darzustellen (§ 22 Abs. 2 Satz 3 VerG). Die gleichen Pflichten hat ein

30 Zur Rechnungslegung und Prüfung beim Europäischen Verein siehe den Exkurs unter 6.

31 Kritisch zu Art. 37 EuV-VOV 1993 denn auch *Völlmer*, ZHR 157 (1993), 373, 395.

32 So noch *Adams*, in: Die Aktienrechtsreform, AG-Sonderheft August 1997, S. 9, 25 f. Bei *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 128 wurde dieser Vorschlag nicht wieder aufgegriffen.

33 So *Segna*, (Fn. 4), S. 423 ff.; *Adams/Maßmann*, ZRP 2002, 128, 129; auf dieser Linie nun auch *Ebers*, in: Bösch/Walz, Wie viel Prüfung braucht der Verein – wie viel Prüfung verträgt die Genossenschaft?, 2005, S. 55, 82 ff.; *Heermann*, ZHR 170 (2006), 247, 287 ff.; *Hopt*, Nonprofit-Organisationen in Recht, Wirtschaft und Gesellschaft, 2005, S. 243, 253; *Walz*, in: *Hopt*, (Fn. 4), S. 276.

34 Die Abgrenzung zwischen Groß- und Kleinvereinen gehörte zu den zentralen Streitpunkten der österreichischen Vereinsrechtsreform; siehe dazu so gleich im Text.

35 ZRP 2002, 128, 129.

36 Seit der Änderung des § 267 HGB durch das BilReG v. 4. 12. 2004 (BGBl I 2004, 3166) lauten diese Merkmale: 4 015 000 Euro Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags, 8 030 000 Euro Umsatzerlöse in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag, im Jahreshdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

37 Eingehend dazu *Krejci/Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer*, Vereinsgesetz 2002, Komm. zu §§ 21 und 22; *Grünberger*, in: *Walz*, Rechnungslegung und Transparenz im Dritten Sektor, 2004, S. 119.

38 Auch ein mittelgroßer Verein wird allerdings in der Regel nicht daran vorbeikommen, Rechnungsprüfer zu bestellen, die im Wesentlichen die gleichen Fachkenntnisse haben wie die für große Vereine geforderten Abschlussprüfer; so *Krejci/Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer*, (Fn. 37), § 5 Rn. 51; in gleichem Sinne *Grünberger*, (Fn. 37), S. 122.

AUFSATZ

Verein zu erfüllen, dessen jährliches Spendenaufkommen in zwei aufeinander folgenden Jahren *eine Million Euro* überstieg (§ 22 Abs. 2, 2. Alt. VerG).

Bietet sich dieses Stufenmodell auch für das deutsche Recht an? Diese Frage lässt sich mit „Ja, aber“ beantworten:

Zunächst einmal dürfte mit dem Einnahmen-/Ausgabenvolumen in Höhe von einer Million Euro als Schwelle zur qualifizierten Rechnungslegung ein passendes Größenmerkmal gefunden sein. Sein Vorteil liegt darin, dass es sich nicht auf unternehmerisch tätige Vereine beschränkt, sondern alle Vereine erfasst, bei denen es zu umfangreichen Geldbewegungen und entsprechenden Missbrauchsgefahren kommt. Ebenfalls sachgerecht ist es, die Schwelle zur Pflichtprüfung höher anzusetzen. Dies gilt umso mehr, als diese Pflicht ja auch nicht alle Kapitalgesellschaften trifft, sondern nur mittelgroße und große (§ 316 Abs. 1 Satz 1 HGB). Ob man insoweit mit dem österreichischen Recht auf ein Einnahmen-/Ausgabenvolumen von drei Millionen Euro abstellen sollte, ist nicht leicht zu entscheiden; die Grenze könnte auch bei zwei Millionen Euro gezogen werden.

Auch im Übrigen sollte hierzulande über einige Modifikationen nachgedacht werden, die hier nur angedeutet werden können: So sollte die Schwelle zur qualifizierten Rechnungslegung und -prüfung bei Spendenvereinen nicht erst bei einem jährlichen Spendenaufkommen von einer Million Euro, sondern höchstens bei 500 000 Euro angesetzt werden³⁹. Denn mangels mitgliedschaftlicher Kontrollrechte haben Spender häufig überhaupt keinen Einblick in das Finanzgebaren des Vereins. Daher bedarf es einer besseren Kontrolle der Organwalter im Umgang mit den Spenden auch dort, wo deren Höhe noch einigermaßen überschaubar ist.

Weiter wäre zu erwägen, in Bezug auf den Anhang von einer Differenzierung zwischen mittelgroßen und großen Vereinen abzusehen. Die Aufstellung eines erweiterten Jahresabschlusses sollte vielmehr allen größeren Vereinen auferlegt werden. Nicht ohne weiteres nachahmenswert erscheint auch der Verzicht des österreichischen Rechts auf eine Lageberichtsspflicht⁴⁰. Im Gegenteil dürfte auch bei Großvereinen eine weitere *schriftliche* Informationsquelle sinnvoll sein, die über die Lage des Vereins, den Geschäftsverlauf und die Risiken der künftigen Entwicklung, aber auch darüber unterrichtet, wie die Ressourcen des Vereins eingesetzt und welche (Teil-)Ziele erreicht wurden. Diese Überlegung verdeutlicht zugleich, dass auch auf der Rechtsfolgenseite eine auf die Besonderheiten von Nonprofit-Organisationen zugeschnittene Lösung angezeigt ist⁴¹.

Auf der Agenda sollte schließlich auch die Frage stehen, ob Vereinen mit Tochtergesellschaften und mehrstufigen Verbandsgebilden die Aufstellung eines konsolidierten Abschlusses in Anlehnung an die §§ 290 ff. HGB vorgeschrieben werden sollte⁴². Ob man die Rechnungslegungs- und Prüfungsbestimmungen für Großvereine im BGB⁴³ oder in einem gemeinsa-

men Rechnungslegungsgesetz für Vereine und Stiftungen⁴⁴ verankert, ist eine Frage der rechtstechnischen Umsetzung, auf die hier nicht weiter eingegangen werden soll.

5.2 Publizität

In der Konsequenz der bisherigen Überlegungen liegt es, Großvereine auch zur Publizität zu verpflichten⁴⁵. Der Transparenz nach innen sollte eine Transparenz nach außen folgen. Dabei muss nicht notwendig am hergebrachten Modell der Registerpublizität festgehalten werden. Im Zeitalter des Internet wäre vielmehr über eine Verpflichtung von Großvereinen nachzudenken, die fraglichen Unterlagen auch auf der eigenen Homepage bereitzustellen⁴⁶. Um die Informationskosten so weit wie möglich zu senken, sollten die Überlegungen auf längere Sicht dahin gehen, ein zentrales Nonprofit-Portal nach dem Vorbild des derzeit diskutierten Unternehmensregisters⁴⁷ einzurichten⁴⁸. Das österreichische VerG verzichtet auf Publizitätspflichten, da es ihm in erster Linie um eine Verbesserung der Selbstkontrolle der Vereine geht. Es ist dies ein Schönheitsfehler, den das deutsche Recht vermeiden sollte.

6. Exkurs: Rechnungslegung und Prüfung beim Europäischen Verein

6.1 Stand der Überlegungen

Die Überlegungen zur Schaffung eines Europäischen Vereins (EuV) als einer supranationalen Rechtsform zur Verfolgung gemeinnütziger Zwecke oder zur Förderung beruflicher oder sektoraler Interessen der Mitglieder reichen bis in die achtziger Jahre des letzten Jahrhunderts zurück⁴⁹. Ihren ersten amtlichen Niederschlag haben sie in dem „Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über das Statut des Europäischen Vereins“ (EuV-VOV) gefunden, der am 5. 3. 1992 in einer ersten Fassung⁵⁰ und am 6. 7. 1993 in geänderter Form⁵¹ vorgelegt wurde. Ausweislich der Erwägungsgründe des geänderten Verordnungsvorschlags dient das Projekt des EuV in erster Linie der Beseitigung von Kooperationshindernissen: Natürlichen und juristischen Personen aus verschiedenen Mitgliedstaaten soll die grenzübergreifende Zusammenarbeit erleichtert werden, indem ihnen ermöglicht wird, einen EuV zu gründen oder einen nach nationalem Recht gegründeten Verein ohne vorherige Auflösung in einen solchen umzuwandeln. Zugleich soll der EuV nach den Vorstellungen der Kommission „die aktive Teilnahme der Menschen am Leben der Gemeinschaft [...]

42 Dazu Segna, (Fn. 4), S. 426 f.; Adams/Maßmann, ZRP 2002, 128, 129; Wälz, in: Hopt, (Fn. 4), S. 272.

43 Für die Einfügung eines § 27a BGB Segna, (Fn. 4), S. 427.

44 So der Vorschlag von Wälz, (Fn. 4), S. 9 ff.

45 So (für die Vereine der Fußball-Bundesliga) auch Littkemann/Brast/Stübinger, StuB 2002, 1196, 1204.

46 Ebenso Adams/Maßmann, ZRP 2002, 128, 129.

47 Siehe den RegE eines „Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG)“ v. 14. 12. 2005, abrufbar unter www.bmj.bund.de/media/archive/1083.pdf.

48 Ebenso Löwe, (Fn. 41), S. 300 f. unter Hinweis auf das britische Charity-Register.

49 Näher zur Entwicklung Wagner, Der Europäische Verein, 2000, S. 40 ff.; Nissel, ZSt 2003, 89; kurzer Überblick bei Grundmann, Europ. GesR, 2004, Rn. 1097-1099.

50 Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über das Statut des Europäischen Vereins, KOM (91) 273 endg., ABIEG Nr. C 99 v. 21. 4. 1992, S. 1.

51 Geänderter Vorschlag für eine Verordnung (EWG) des Rates über das Statut des Europäischen Vereins, KOM (93) 252 endg., ABIEG Nr. C 236 v. 31. 8. 1993, S. 1.

39 So auch Adams/Maßmann, ZRP 2002, 128, 129. Im Ministerialentwurf des österreichischen VerG war noch ein Spendenvolumen von 200 000 Euro als Grenze zur qualifizierten Rechnungslegung vorgesehen. Noch strenger Lutter, BB 1988, 489, 495, der von der Pflicht zur standardisierten Rechnungslegung nur Vereine mit einem Spendenaufkommen von (damals) weniger als 50 000 DM befreien will.

40 Er wird mit der Erwägung begründet, eine gesonderte Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sei für den ideellen Verein verzichtbar; so Krejci/Bydlinski/Rauscher/Weber-Schallauer, (Fn. 37), § 22 Rn. 10.

41 Vorschläge dazu bei Löwe, Rechnungslegung von Nonprofit-Organisationen, 2003, S. 205 ff. (zur Ausgestaltung des Lageberichts siehe insb. S. 290 ff.); Wälz, (Fn. 4), S. 7 ff.

fördern“ und auf diese Weise „ein lebendiges Beispiel für das Europa der Bürger“ abgeben⁵².

Der Verordnungsvorschlag von 1993 stieß jedoch von Anfang an nicht auf ungeteilte Zustimmung. Mehrere Mitgliedstaaten sahen keine Notwendigkeit für die Schaffung des EuV und bezweifelten zudem die Kompetenz der Gemeinschaft für das Vereinswesen⁵³. Nach einer abermaligen Änderung des Verordnungsvorschlags im Juli 1996⁵⁴ wurde es zunächst still um den EuV. Die Überlegungen hierzu wurden durch das Tauziehen um die Europäische Aktiengesellschaft (*Societas Europaea* – SE) und die Europäische Genossenschaft (*Societas Cooperativa Europaea* – SCE) vollständig in den Hintergrund gedrängt. Erst im Dezember 2002 passte die Kommission den Verordnungsvorschlag an die seinerzeit im Beschlussverfahren befindliche Verordnung über das Statut der SCE an⁵⁵, die sich ihrerseits an der Verordnung über das SE-Statut orientiert. Ob das Projekt des EuV zu Ende geführt wird, muss zum gegenwärtigen Zeitpunkt als fraglich bezeichnet werden. Die hochrangige Expertengruppe auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts vermochte in ihrem Abschlussbericht aus dem Jahre 2002 jedenfalls keinen dringenden Bedarf für eine supranationale Vereinsform mehr zu erkennen⁵⁶. Die Kommission hatte in ihrem Aktionsplan zur Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance in der Europäischen Union vom 21. 5. 2003 noch ihre Absicht bekräftigt, das Projekt des EuV voranzutreiben⁵⁷. Inzwischen scheint jedoch auch sie nicht mehr von seiner Notwendigkeit überzeugt zu sein⁵⁸. Gleichwohl wird hierzulande eine engere Abstimmung der geplanten Vereinsrechtsreform mit den Bestrebungen zur Schaffung eines EuV eingefordert⁵⁹. Es wäre daher verfrüht, den Vorschlag für das EuV-Statut mitsamt der darin enthaltenen Bestimmungen zur Rechnungslegung, Prüfung und Publizität schon jetzt vollständig aus der rechtspolitischen Debatte auszublenzen.

6.2 Rechnungslegung und -prüfung

Dem EuV ist in größerem Umfang als dem BGB-Idealverein eine wirtschaftliche Betätigung gestattet⁶⁰. Er ist daher als „janusköpfiges Gebilde“⁶¹ konzipiert, das einerseits Merkmale des Vereins, andererseits Merkmale der Kapitalgesellschaft aufweist. Demgemäß nehmen sich die – nicht auf Antrieb verständlichen und hier nur in groben Strichen darzustellenden⁶² – Vorgaben des Verordnungsvorschlags für die Rechnungslegung

und Prüfung des EuV vergleichsweise streng aus: Art. 41 Abs. 1 EuV-VOV 2002 (Art. 37 Abs. 1 EuV-VOV 1993) unterstellt den EuV denjenigen Vorschriften, die der Sitzstaat in Umsetzung der Vierten Richtlinie (Bilanzrichtlinie) und der Siebten Richtlinie (Konzernbilanzrichtlinie) erlassen hat. Für einen EuV mit Sitz in Deutschland bedeutet das: Ungeachtet der Mitgliederzahl und des Umfangs einer etwaigen wirtschaftlichen Tätigkeit ist ein Jahresabschluss nach Maßgabe der für Kapitalgesellschaften geltenden Vorschriften (§§ 264 ff. HGB) aufzustellen. Der Jahresabschluss hat sich auf die gesamte Vereinstätigkeit zu erstrecken⁶³. Unter den Voraussetzungen der §§ 290 ff. HGB ist ferner ein konsolidierter Jahresabschluss zu erstellen. Ist der Verein nicht bloß ein kleiner i. S. von § 267 Abs. 1 HGB, kommt die Pflicht zur Aufstellung eines Lageberichts nach Maßgabe des § 289 HGB hinzu (vgl. § 264 Abs. 1 Satz 3 HGB)⁶⁴. Die Größerkriterien des § 267 Abs. 1 HGB markieren auch die Schwelle zur Pflichtprüfung: Mittlere und große Vereine haben ihren Jahresabschluss und ihren Lagebericht durch einen oder mehrere *externe* Prüfer kontrollieren zu lassen (vgl. § 316 Abs. 1 Satz 1 HGB).

6.3 Publizität

Nicht anders als die Rechnungslegung und -prüfung richtet sich auch die Publizität des EuV nach den zur Durchführung der Bilanzrichtlinie erlassenen Bestimmungen des Sitzstaates (Art. 41 Abs. 1 EuV-VOV 2002 = Art. 37 Abs. 1, Art. 39 Abs. 1 EuV-VOV 1993). Für Europäische Vereine mit Sitz in Deutschland gelten damit die §§ 325 ff. HGB. Daraus folgt im Grundsatz, dass die Mitglieder des Verwaltungsorgans eines jeden Vereins den Jahresabschluss unverzüglich nach seiner Feststellung durch die Generalversammlung (Art. 29 Abs. 1, Art. 30 Abs. 3 EuV-VOV 2002 = Art. 13 Abs. 6 EuV-VOV 1993) ggf. zusammen mit dem Lagebericht zum zuständigen Register einzureichen haben (vgl. § 325 Abs. 1 Satz 1 HGB). Größenabhängige Differenzierungen kennen die Publizitätsbestimmungen des HGB nur in Bezug auf die Art und den Umfang der Offenlegung⁶⁵, nicht aber hinsichtlich der Offenlegungspflicht an sich. Auch kleine Europäische Vereine kommen also um die Offenlegung ihres Jahresabschlusses nicht herum.

7. Schlussbemerkung

In einem kürzlich erschienenen Tagungsband findet sich die auf die Vorschriften zur Rechnungslegung und Transparenz bezogene Formulierung von *Walz*, Vereine befänden sich mit Zustimmung des Gesetzgebers noch weitgehend im „Zustand der Unschuld“⁶⁶. Der Referentenentwurf zur Reform des Vereinsrechts vom August 2004 hat leider keinerlei Anstalten gemacht, den Vereinen diese Unschuld zu nehmen. Es ist dies eine rechtspolitisch bedauerliche Unterlassung, die den Ansatz, ein modernes Vereinsrecht zu schaffen, insgesamt in Frage stellt. Mit der gesetzlichen Verankerung des hier vorgeschlagenen Stufenmodells zur Rechnungslegung und Prüfung von Großvereinen könnte ein erster Schritt zu einer *wirklichen* Modernisierung des Vereinsrechts getan werden.

52 ABIEG Nr. C 236 v. 31. 8. 1993, S. 2.

53 Näher dazu *Nissel*, ZSt 2003, 89.

54 Ratsdokument 8841/96 DRS 16 v. 12. 7. 1996 (nicht im ABl veröffentlicht).

55 Geänderter Vorschlag für eine Verordnung des Rates über das Statut des Europäischen Vereins, Ratsdokument 14791/02 DRS 75 v. 6. 12. 2002 (nicht im ABl veröffentlicht).

56 Bericht über moderne gesellschaftsrechtliche Rahmenbedingungen in Europa v. 4. 11. 2002, Kap. VIII Nr. 1, S. 132.

57 Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Modernisierung des Gesellschaftsrechts und Verbesserung der Corporate Governance in der Europäischen Union – Aktionsplan, KOM (2003) 284 endg., S. 26.

58 Siehe das „Ergebnis der Überprüfung von Vorschlägen, die sich derzeit im Gesetzgebungsverfahren befinden“, KOM(2005) 462 endg. v. 27. 9. 2005, S. 7, abrufbar unter: http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/com/2005/com2005_0462de01.pdf

59 *Arnold*, DB 2004, 2143, 2145; *Heermann*, ZHR 170 (2006), 247, 253 f.

60 Siehe dazu *Schwarz*, Europ. GesR, 2000, Rn. 1254 f.; *Völlmer*, ZHR 157 (1993), 373, 375 ff., 384 ff.

61 *Völlmer*, ZHR 157 (1993), 373, 376.

62 Näher *Wagner*, (Fn. 49), S. 224 ff.

63 *Völlmer*, ZHR 157 (1993), 373, 394.

64 Strengeres Verständnis von Art. 37 Abs. 1 EuV-VOV 1993 bei *Wagner*, (Fn. 49), S. 228, wonach jeder EUV einen Lagebericht aufzustellen hat; vgl. hier *Schwarz*, (Fn. 60), Rn. 1298; *Völlmer*, ZHR 157 (1993), 373, 394 f.

65 Vgl. etwa § 325 Abs. 2, §§ 326, 327 HGB.

66 *Walz*, in: *Hopt*, (Fn. 4), S. 261.