



cutting through complexity

Stiftungen sicher und wirkungsvoll steuern

Compliance Management für Stiftungen



Inhalt

Regelkonformes Verhalten wird immer wichtiger	3
Einführung: Stiftungen brauchen Führung, Steuerung und Kontrolle	4
Ausgangslage: Die Stiftungslandschaft – hohe Dynamik, große Vielfalt	5
Herausforderung: Compliance in Stiftungen managen – aber wie?	6
Unser Ansatz: Vier Schritte zur Entwicklung eines wirksamen Compliance Management-Systems für Stiftungen	9
1. „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ als Leitfaden	9
2. „House of Governance“: Compliance als Baustein guter Corporate Governance	10
3. IDW Prüfungsstandard 980 – Kriterien für Wirksamkeit	13
4. Governance-Dialog: Interaktion, die Verbesserung bedeutet	14
Der Startpunkt für einen Prozess	15

Regelkonformes Verhalten wird immer wichtiger

Die Einhaltung von Regeln wird allgemein unter dem Begriff Compliance zusammengefasst und ist Teil des Risikomanagementsystems eines Unternehmens.

Schwächen des Managementsystems zur Sicherstellung der Einhaltung von Gesetzen, vertraglichen Verpflichtungen sowie internen Regelungen haben bei profitorientierten Unternehmen in der Vergangenheit zu signifikanten Vermögensverlusten und darüber hinaus auch zu schweren, teilweise langwierigen Reputationsschäden geführt. Vor diesem Hintergrund werden in Unternehmen zunehmend spezifische Compliance Management-Systeme eingerichtet, die einen wichtigen Beitrag zur Reduktion des Risikos von Regelverstößen leisten können.

Auch im Bereich der Non-Profit-Organisationen sind in den letzten Jahren immer wieder Fälle von Regelverstößen bekannt geworden. Vor diesem Hintergrund zeigt die vorliegende Broschüre Ansatzpunkte und Hintergründe für die Einführung von Compliance Management-Systemen als Element der Corporate Governance im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen auf.

Hierbei wird – anknüpfend an die grundlegende Untersuchung von Dominique Jakob¹ – dem Umstand Rechnung getragen, dass Non-Profit-Organisationen höchst unterschiedliche Gebilde sind. Die Entwicklung von angemessenen Lösungen im Bereich der Corporate Governance von Stiftungen erfordert darum in jedem Einzelfall eine sehr spezifische Vorgehensweise.

¹ Dominique Jakob (2006): Schutz der Stiftung, Tübingen

Einführung: Stiftungen brauchen Führung, Steuerung und Kontrolle

Gemeinnützige Stiftungen sind ein bedeutsamer Ausdruck bürgerschaftlichen Engagements in Deutschland. Mehrheitlich handelt es sich dabei in finanzieller und personeller Hinsicht um kleine und mittelgroße Organisationen, die zumeist ehrenamtlich geführt werden. Sie erbringen – unabhängig von politischen und wirtschaftlichen Tendenzen – gesellschaftlich wertvolle Dienstleistungen.

Da sich der Erfolg einer Stiftung nicht in einfachen wirtschaftlichen Leistungskennzahlen ausdrücken lässt, wurden erstmalig im Jahr 2010 in einer gemeinsamen Umfrage des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die Struktur, die Arbeitsweise und die Organisation von Stiftungen untersucht. Ziel war es, ihre Führungsinstrumente und ihre Handlungspraxis zu analysieren. Die Studie „Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis“¹ zeigt, dass diese Themen – anders als in der Privatwirtschaft – in der Stiftungspraxis oftmals noch keine herausragende Rolle spielen. Dabei können die möglichen Folgen von Fehlentwicklungen gerade für Stiftungen, die in einem Spannungsfeld zwischen Stiftungsrecht und Gemeinnützigkeitsrecht agieren, gravierend sein. Die Studie betrachtete daher vor allem die Organisation der Stiftungsgremien, das Finanz- und Rechnungswesen sowie das Risikomanagement und die Kontrollen. Insgesamt konnte festgestellt werden, dass in vielen Stiftungen noch weiterer Handlungsbedarf besteht.

Basierend auf den Ergebnissen der Studie stellen wir in der vorliegenden Broschüre Maßnahmen vor, mit denen Stiftungen auf den bestehenden Handlungsbedarf im Bereich Corporate Governance angemessen reagieren können. Des Weiteren wird mit dem Governance-Dialog ein Instrument vorgestellt, das die Entwicklung und Implementierung eines angemessenen Compliance Management-Systems in Stiftungen wirkungsvoll unterstützt.



Die StiftungsStudie¹: Eine Analyse der Organisation von Stiftungsgremien, Finanz- und Rechnungswesen, Risikomanagement und Kontrolle in Stiftungen.

¹ http://www.kpmg.de/docs/20100401_BVDS_Studie_FuehrungSteuerungKontrolle_2010.pdf

Ausgangslage: Die Stiftungslandschaft – hohe Dynamik, große Vielfalt

Stiftungen widmen sich in der Regel dauerhaft einem gemeinnützigen Stiftungszweck. Sie unterstützen mit teils signifikanten finanziellen Mitteln förderungswürdige Personen und Projekte. Hierzu arbeiten sie häufig mit eigenen Programmen operativ in den vom Stifter vorgegebenen Aufgabengebieten.

In Deutschland sind knapp 19.000 rechtsfähige Stiftungen bürgerlichen Rechts tätig. Hiervon sind über 7.000 in ihrem Dachverband, dem Bundesverband Deutscher Stiftungen, unmittelbar oder mittelbar organisiert². Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechts und des Stiftungszivilrechts sowie das zunehmende Bürgerengagement im Rahmen der Wahrnehmung von gesellschaftlicher Verantwortung haben in den letzten Jahren zu einem stetigen Anstieg der Anzahl von Stiftungen in Deutschland geführt. Dabei nehmen neben den privaten Stifterpersönlichkeiten auch verstärkt Unternehmen, Vereine, Verbände und Gebietskörperschaften die Stifterrolle ein.

Stiftungen arbeiten aufgrund ihrer vielfältigen Zweckverwirklichungsansätze, ihrer Vermögensausstattung und ihrer Rechtsformen, aber auch aufgrund individueller Finanzierungserfordernisse und soziokultureller Rahmenbedingungen höchst unterschiedlich. Die Studie „Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis“¹ ermittelte dabei, dass die deutschen Stiftungen zu 43 Prozent ein Stiftungsvermögen von 100.000 Euro bis 1 Million Euro und zu 22 Prozent ein Vermögen von 1 Million Euro bis 10 Millionen Euro

aufweisen³. Bezüglich der Ertrags-situation erzielten etwa zwei Drittel der Stiftungen (64 Prozent) Erträge hauptsächlich aus der Vermögensverwaltung, gefolgt von Spenden, Schenkungen und Vermächtnissen mit insgesamt 21 Prozent. Als weitere Quellen werden öffentliche Zuwendungen (5 Prozent), Leistungsentgelte (3 Prozent), Erträge aus Zweckbetrieb (3 Prozent), Erträge aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (3 Prozent) und Erträge aus der Auflösung von Rücklagen (1 Prozent) als Ertragsquellen genannt.

Neben der Vermögens- und Ertrags-situation konnte festgestellt werden, dass Stiftungen mit einem Vermögen von bis zu 10 Millionen Euro überwiegend fördernd tätig sind. Dies gilt für etwa drei Viertel der Stiftungen in dieser Größenordnung. Das heißt, es werden vorwiegend fremd initiierte Projekte oder andere gemeinnützige Organisationen unterstützt. Bei einem Stiftungsvermögen über 10 Millionen Euro ist der Anteil der Stiftungen, die operativ tätig sind, deutlich höher (über 40 Prozent). Dies lässt sich mit der Finanzkraft großer Stiftungen erklären, welche die Durchführung umfangreicher eigener Projekte erst ermöglicht.

Der Spezialfall der Unternehmensstiftung wird in Deutschland zunehmend als Instrument des gesellschaftlichen Engagements genutzt und hat sich mittlerweile quantitativ und qualitativ zu einem bedeutenden Teil der Stiftungslandschaft entwickelt. Als Unternehmensstiftung wird eine Stiftung

bezeichnet, deren Stiftungsvermögen von einem Unternehmen bereitgestellt wird. Neben dieser Form der Unternehmensstiftung gibt es auch die unternehmensnahen Stiftungen, die als Unternehmensbeteiligungsstiftung (ein Teil des Stiftungsvermögens sind Unternehmensanteile) oder als Unternehmensträgerstiftung (die Stiftung ist selbst als Unternehmen am Markt aktiv) bezeichnet werden. Der Bundesverband Deutscher Stiftungen geht davon aus, dass in Deutschland ca. 300 Unternehmensstiftungen und ca. 700 Unternehmensbeteiligungs- bzw. -trägerstiftungen existieren.

Besondere Merkmale der Unternehmensstiftungen sind der unternehmerische Gestaltungswille und die Nähe zum Stifterunternehmen.

Vor dem Hintergrund zunehmender Sparzwänge der öffentlichen Hand kann davon ausgegangen werden, dass gemeinnützige Akteure zukünftig einen zunehmenden Beitrag für die Durchführung gemeinwohlorientierter Aufgaben und Projekte leisten müssen. Schon aus diesem Grund wird es erforderlich sein, zum Beispiel bei der Gestaltung von Förderungszwecken eine höhere Professionalisierung zu erreichen und die Governance-Strukturen innerhalb der Stiftungen an die neuen Herausforderungen anzupassen.

² Bundesverband Deutscher Stiftungen (2012): Pressemitteilung zur Jahrespressekonferenz des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen am 02. Februar 2012. www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/Presse/Pressemitteilungen/JahresPK_2012/PM_05_Jahrespressekonferenz.pdf

³ Bundesverband Deutscher Stiftungen (2008): Verzeichnis Deutscher Stiftungen. Bd. 1: Zahlen, Daten, Fakten zum deutschen Stiftungswesen. Berlin, S. 54

Herausforderung: Compliance in Stiftungen managen – aber wie?

Als Compliance wird in der Regel die Einhaltung von externen Vorgaben und internen Regelungen bezeichnet. Compliance Management umfasst die Gesamtheit der organisatorischen Maßnahmen, die der Sicherstellung einer möglichst weitgehenden Einhaltung von Regeln dienen. Aus Regelverstößen (Non-Compliance) ergeben sich vielfältige Risiken, die für die betroffenen Organisationen (Strafzahlungen, Reputationsverlust, zivilrechtlicher Schadensersatz) als auch für die verantwortlichen Personen (Strafverfahren, Verlust der Position) erheblich sein können.

Stiftungen sind dabei von besonderen Risiken betroffen, die durch ihre speziellen Merkmale und Pflichten entstehen. Durch das typische Merkmal der Gemeinnützigkeit haben Stiftungen ein hohes Ansehen in der Bevölkerung. Sie unterliegen spezifischen Gesetzen wie den Landesstiftungsgesetzen und erhalten aufgrund ihrer rechtlichen Struktur diverse Steuerbegünstigungen. Neben diesen Merkmalen ergeben sich für Stiftungen auch besondere Pflichten, dazu gehören beispielsweise die Förderung des Gemeinwohls bei Gemeinnützigkeit oder der sorgsame Umgang mit dem Stiftungsvermögen.

Vor diesem Hintergrund sind Stiftungen schnell mit einem Ansehens- und Vertrauensverlust in der Öffentlichkeit und bei (potenziellen) Spendern konfrontiert. Zudem kann es bei einer Nichtbeachtung von rechtlichen Vorgaben zu einem (rückwirkenden) Verlust von Steuerprivilegien kommen. Auch vor dem Hintergrund der Finanzkrise stellt sich für Stiftungen im Beson-

deren die Frage nach einer sicheren Anlage und Verwaltung des Stiftungsvermögens. Da das Vermögen von Stiftungen häufig voll oder anteilig aus Spenden besteht, ergibt sich gerade aus mangelnder Dokumentation dieser Spenden sowie ihrer Verwendung ein potenzielles Risiko. Weitere Risiken sind die zweckfremde Mittelverwendung, leichtfertige Begünstigung Dritter, steigenden Kosten der Verwaltung und fehlende Transparenz. Von besonderer Bedeutung für Stiftungen und die handelnden Akteure sind zudem die im Folgenden erläuterten Haftungsrisiken.

Haftungsrisiken

Es existieren Tatbestände, aufgrund derer sich die Leitungs- und Überwachungsorgane sowie die Stiftung selbst Haftungsrisiken aussetzen. Diese beziehen sich einerseits direkt auf den Verlust von Steuerprivilegien, die eine persönliche Haftung des Leitungsorgans nach § 69 AO vorsehen. Andererseits existieren Haftungsrisiken, die auf die Einrichtung und Ausgestaltung eines Compliance Management-Systems Bezug nehmen. Zu Letzterem gehört unter anderem eine Verletzung betriebsbezogener öffentlich-rechtlicher Pflichten nach §§ 130, 30 Ordnungswidrigkeitengesetz (OWiG). Das vertretungsberechtigte Organ bzw. andere verantwortliche Leitungspersonen einer Stiftung handeln demnach ordnungswidrig, wenn notwendige Aufsichtsmaßnahmen zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen betriebsbezogene Pflichten durch Mitarbeiter der Stiftung nicht getroffen wurden. Diese Aufsichtsmaßnahmen

müssen eine Zuwiderhandlung verhindern bzw. wesentlich erschweren. Die Rechtsfolge ist eine Haftung der Aufsichtsperson in Höhe von bis zu einer Million Euro und der Organisation in weit größerer Höhe.

Ferner stellt sich die Frage, ob zudem eine sogenannte Innenhaftung der Organmitglieder in Betracht kommt, der Stiftung also ein Regressanspruch gegen das betreffende Organmitglied zusteht, das seine Aufsichtspflicht verletzt hat. Als Anspruchsgrundlage kommt dabei in der Regel § 280 BGB in Betracht, der allgemein einen Schadensersatzanspruch begründet, wenn jemand schuldhaft eine Pflicht aus einem Schuldverhältnis verletzt. Konkret handelt es sich um eine Verletzung des Anstellungsverhältnisses oder zumindest des Auftrags.

Seit Januar 2010 enthalten die §§ 31a, 86 S. 1 BGB eine Haftungserleichterung für die Innenhaftung. Danach sollen Stiftungsvorstände, die unentgeltlich tätig sind oder deren Vergütung 500 Euro im Jahr nicht übersteigt, gegenüber der Stiftung nur haften, sofern sie bei der Schadensverursachung vorsätzlich oder grob fahrlässig gehandelt haben. In Fällen leichter Fahrlässigkeit hat die Stiftung somit den Schaden zu tragen, ohne einen eigenen Anspruch gegen die handelnde Person zu haben. Daneben enthält die Abgabenordnung eine spezielle Regelung für Steuerverbindlichkeiten in § 69 AO. So können gesetzliche Vertreter im Falle von vorsätzlicher oder grob fahrläs-

Innenhaftung der Organe: Überblick über die Haftungstatbestände

Die Bezeichnung „Stiftung“ wird häufig verwendet, auch wenn es sich nicht um privatrechtliche Stiftungen im Sinne der §§ 80 ff. BGB handelt. Die Haftungstatbestände, die in diesen Fällen eine Innenhaftung begründen können, ergeben sich wie folgt:

Privatrechtliche Stiftung: §§ 86 iVm 31a BGB (bei unentgeltlich tätigen oder geringfügig honorierten Vorständen)

Sonst: § 86 iVm §§ 27 Abs. 3, 664 ff. iVm § 280 Abs. 1 BGB, wenn nicht Verwaltung durch öffentliche Behörde (dann: Art. 34 GG, § 839 BGB)

Öffentlich-rechtliche Stiftung: § 75 BBG bzw. Landesbeamtenengesetze

gAG: § 93 Abs. 2 AktG (Vorstand), §§ 116 iVm 93 Abs. 2 AktG (Aufsichtsrat)

gGmbH: § 43 Abs. 2 GmbHG (Geschäftsführung)

siger Pflichtverletzung direkt haftbar gemacht werden.

Die Einrichtung eines Compliance Management-Systems kann Stiftungsvorstände wirksam vor Haftungsgefahren im Außen- und Innenverhältnis schützen. So handeln nach §§ 130, 30 OWiG das vertretungsberechtigte Organ bzw. andere verantwortliche Leitungspersonen eines Unternehmens nicht ordnungswidrig, wenn sie die notwendigen Aufsichtsmaßnahmen zur Verhinderung von Zuwiderhandlungen gegen betriebsbezogene öffentliche Pflichten getroffen haben. Diese Aufsichtsmaßnahmen müssen dabei eine Zuwiderhandlung verhindern bzw. wesentlich erschweren. Ein Compliance Management-System muss demnach so ausgestaltet sein, dass eine „gehörige Aufsicht“ so weitgehend wie möglich gewährleistet ist. Dies ist im Interesse des Stifters, denn entsprechende Organisationsvorgaben können Interessenkonflikten und Gefahrenlagen aus dem Verhältnis des Vorstands zur Stiftung vorbeugen.

Bei der Haftung im Innenverhältnis besteht bei unternehmerischen Entscheidungen ein sogenanntes Entscheidungsermessen („business judgement rule“). Die Anerkennung einer Entscheidung als pflichtgemäß setzt unter anderem eine angemessene Vorbereitung der unternehmerischen Entscheidung durch den Vorstand voraus. Dazu sind alle verfügbaren Informationsquellen tatsächlicher und rechtlicher Art auszuschöpfen. Alle Vor- und Nachteile der gegebenen Handlungsoptionen sind auf dieser

Grundlage sorgfältig abzuschätzen, den erkennbaren Risiken ist Rechnung zu tragen. Auf diese Weise kann das Haftungsrisiko eines Vorstandes im Innenverhältnis zur Stiftung reduziert werden. Dies setzt aber voraus, dass durch ein funktionsfähiges Compliance Management-System sichergestellt wird, dass das Stiftungsorgan bei unternehmerischen Entscheidungen immer auf der Grundlage angemessener Informationen handelt.

Ein Compliance Management-System kann demnach zu einer Enthaltung führen. Ob ein Compliance Management-System zu einer Haftungsreduzierung oder -vermeidung führt, hängt dabei von seiner tatsächlichen Angemessenheit bzw. Wirksamkeit ab.

Reputationsrisiken

Die Reputation gilt häufig als einer der wichtigsten Aktivposten von spendensammelnden Organisationen und hat einen entscheidenden Einfluss auf die Glaubwürdigkeit einer Stiftung. Sie wird zumeist über Jahre durch erfolgreiche Stiftungs- und Öffentlichkeitsarbeit aufgebaut und ist anfällig für jede negative Darstellung.

Die Einhaltung von Recht und Gesetz sollte für jede wirtschaftende Organisation eine Selbstverständlichkeit sein. Doch zeigen Fälle im In- und Ausland, dass es vorsätzlich oder fahrlässig zu Verstößen kommen kann. Selbst wenn nur gegen eigene Regeln oder freiwillige Selbstverpflichtungen verstoßen wird, leidet das Ansehen der Stiftung. Gerade gemeinnützige Organisationen

stellen an sich selbst und ihr Umfeld hohe Wertmaßstäbe, sodass man keinesfalls „Wasser predigen und Wein trinken“ sollte. Zudem sind Stiftungen, die sich aus Spenden finanzieren, besonders auf das Wohlwollen der Öffentlichkeit angewiesen. Nicht zuletzt deshalb entscheiden sich 25 Prozent der Stiftungen dafür, neben den Vorgaben des Stifters in der Satzung noch einen speziellen Verhaltenskodex zu erlassen.

In der gemeinsamen Studie des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft wurde festgestellt, dass nicht nur Aspekte wie die Veruntreuung von Spendengeldern oder die Vorteilsannahme von Leitungsorganen, sondern auch wesentlich unauffälligeren Tatsachen die Reputation gefährden können. Dazu gehört unter anderem ein als unzureichend wahrgenommener Zeiteinsatz von Leitungs- und Überwachungsorganen. Eine nur oberflächliche Gremienbegleitung würde bei kleinen wie großen Stiftungen neben dem Erschweren des Stiftungserfolgs und gegebenenfalls schmerzhaften Leistungseinbußen in jedem Fall die Reputation in der Öffentlichkeit beeinflussen.

Des Weiteren identifizierte die Studie umgehenden Handlungsbedarf auf dem Feld der Funktionstrennung der Organe. So antworten immerhin 24 Prozent der Stiftungen, dass Mitglieder ihres Aufsichtsorgans zugleich dem Leitungsorgan angehören. Bemerkenswert ist auch, dass knapp die Hälfte der teilnehmenden Stiftungen Gremienmitglieder im Falle von Befangenheit nicht von Beschlussfassungen ausschließt. Die Vorstände von Stiftungen, die sich bisher keine festen Regeln für den Fall möglicher Interessenkonflikte gegeben haben, sollten diese alsbald aufstellen und ihre Anwendung kontinuierlich überwachen. Gerade an dieser Stelle können Versäumnisse schnell dazu führen, dass die Qualität der Zweckerfüllung nachlässt und die Mittel nicht im Stifter sinne verwendet werden. In diesem Kontext können sich öffentlich gewordene Interessenkollisionen ebenfalls negativ auf die Reputation der einzelnen Stiftung und des gesamten Stiftungssektors auswirken.

Risiken für die Gemeinnützigkeit

Nur durch die Beibehaltung der Steuerprivilegierung können viele Stiftungen ihren Zweck verfolgen. Die maßgeblichen Gemeinnützigkeitsvorgaben für Steuerprivilegierungen (§§ 51 ff. AO) sind daher zwingend zu beachten. Es muss sichergestellt werden, dass die Geschäftsführung die satzungsmäßigen Gemeinnützigkeitsbestimmungen einhält. Dies betrifft insbesondere die Verhinderung von Verstößen gegen das Zuwendungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 AO) und das Begünstigungsverbot (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Dies kann zum Beispiel durch eine Dokumentation zum Leistungsaustausch erfolgen.

Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit unterliegt keinem förmlichen Verfahren. Der Entzug der Steuervergünstigung erfolgt durch den Erlass von entsprechenden Steuerbescheiden. Zudem können Freistellungsbescheide, die die Gemeinnützigkeit bestätigen, nach Maßgabe der §§ 129, 164, 165,

172 ff. AO geändert werden. Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Bestimmungen können zum einen den Verlust der Steuervergünstigung für einen bestimmten Besteuerungsabschnitt auslösen. Zum anderen kann es jedoch auch zu einem rückwirkenden Wegfall der Steuerprivilegierung kommen. Dies führt oftmals zu einer Existenzgefährdung, da bei entsprechender Schwere des Verstoßes gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Bestimmungen eine Nachversteuerung für zurückliegende Besteuerungszeiträume von bis zu zehn Jahren (§ 61 Abs. 3 AO) droht. Wie bereits erwähnt, kann es darüber hinaus auch zu einer persönlichen Haftung des Leitungsorgans nach § 69 AO kommen.

Beispiele von Rechtsfolgen bei Verstößen gegen Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts

Fall 1, milder Verstoß:

Verwendungsrückstand, d. h. gemeinnützigkeitsrechtlich gebundene Mittel wurden nicht rechtzeitig für den gemeinnützigen Zweck verwendet.

Rechtsfolge: Fristsetzung des Finanzamts zur Mittelverwendung für die steuerbegünstigten Zwecke, § 63 Abs. 4 AO

Fall 2, mittelschwerer Verstoß:

Wenn die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft in einem Veranlagungszeitraum zeitweilig nicht auf die Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet war.

Rechtsfolge: Verlust der Steuerbefreiung für den Veranlagungszeitraum bei den Ertragssteuern, §§ 63 Abs. 1 iVm 60 Abs. 2 AO

Fall 3, schwerer Verstoß:

Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung/Aktivitäten der Gesellschaft, die nicht im Einklang mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen stehen, über mehrere Veranlagungszeiträume.

Rechtsfolge: Nachversteuerung der letzten zehn Kalenderjahre, § 61 Abs. 3 AO

Unser Ansatz: Vier Schritte zur Entwicklung eines wirksamen Compliance Management-Systems für Stiftungen

1. „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ als Leitfaden

Die Risiken, die durch eine Nichtbeachtung von Regeln entstehen, sind vielfältig und gerade auch für gemeinnützige Stiftungen nicht zu unterschätzen. In der Praxis werden daher zunehmend in der Wirtschaft bewährte Maßnahmen und Verfahrensweisen zum Schutz von Unternehmen und handelnden Akteuren auf Stiftungen übertragen.

Seit 2006 existieren die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen. Sie enthalten zahlreiche Hinweise zur Organisation der Stiftungsarbeit und zur Behandlung von Interessenkollisionen. Das in den „Grundsätzen Guter Stiftungspraxis“ zum Ausdruck kommende Selbstverständnis von Gremienverantwortung und Geschäftsführung bildet ebenso einen wichtigen Hintergrund für die Studie „Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis“¹ wie die dort genannten Einzelheiten einer guten Stiftungspraxis. So verlangen die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ von den Mitgliedern von Stiftungsorganen, integer, ver-

antwortungsvoll, transparent und mit Sorgfalt zu handeln. Zu diesem Zweck sind sie angehalten, Interessenkonflikte zwischen Gemeinwohl und privaten Interessen zu vermeiden. Die Kontroll- und Beratungsgremien sollen unabhängig von den operativ verantwortlichen Organen sein. Ferner besagen die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“, dass die Stiftungsorgane für wirksame Stiftungsprogramme sorgen, die vor allem den Satzungszweck verwirklichen. Zudem sollen die Stiftungsorgane sicherstellen, dass die Stiftung ihre Mittel effizient einsetzt.

Die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ konkretisieren zahlreiche Anforderungen, gehen aber nicht so weit wie die Regelungen im Bereich der Wirtschaft, wie sie sich im Gesellschaftsrecht und in Corporate Governance-Verpflichtungen finden. Sie stellen einen Mindeststandard dar, der individuell zu adaptieren ist.

Mittlerweile haben die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ einen hohen

Akzeptanz- und Bekanntheitsgrad bei Stiftungen erreicht, wie die Umfrage zur Studie ergeben hat (79 Prozent der Mitglieder des Bundesverbandes Deutscher Stiftungen und 52 Prozent der Nichtmitglieder kennen die Grundsätze). Während bereits 24 Prozent der befragten Stiftungen angeben, die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ anzuwenden, haben einige Stiftungen (12 Prozent) daraus eigene Leitlinien entwickelt.

Die „Grundsätze Guter Stiftungspraxis“ definieren eine Stiftung nicht juristisch, sondern in inhaltlich-materieller Hinsicht. Auf diese Weise ist der Anwendungsbereich denkbar groß, sodass die Grundsätze auf sämtliche Erscheinungsformen von Stiftungen anwendbar sind.

Auszug aus den „Grundsätzen Guter Stiftungspraxis“²

Präambel:

Die Gründung von Stiftungen ist lebendiger Ausdruck von Freiheit und Verantwortung der Bürger. Stiftungen engagieren sich auf vielfältige Weise in zentralen gesellschaftlichen Feldern. Die gesellschaftliche Bedeutung und Funktion von Stiftungen muss sich widerspiegeln in einer verantwortungsvollen Ausführung

der von den treuhänderisch wirkenden Stiftungsorganen übernommenen Verpflichtungen.

Die Grundsätze sollen Stiftungsorganen, Stiftungsverwaltern, Stiftungsmitarbeitern sowie potenziellen Stiftern als Orientierung dienen. Insbesondere sollen sie das Bewusstsein aller Beteiligten für die Vermeidung von Interessen-

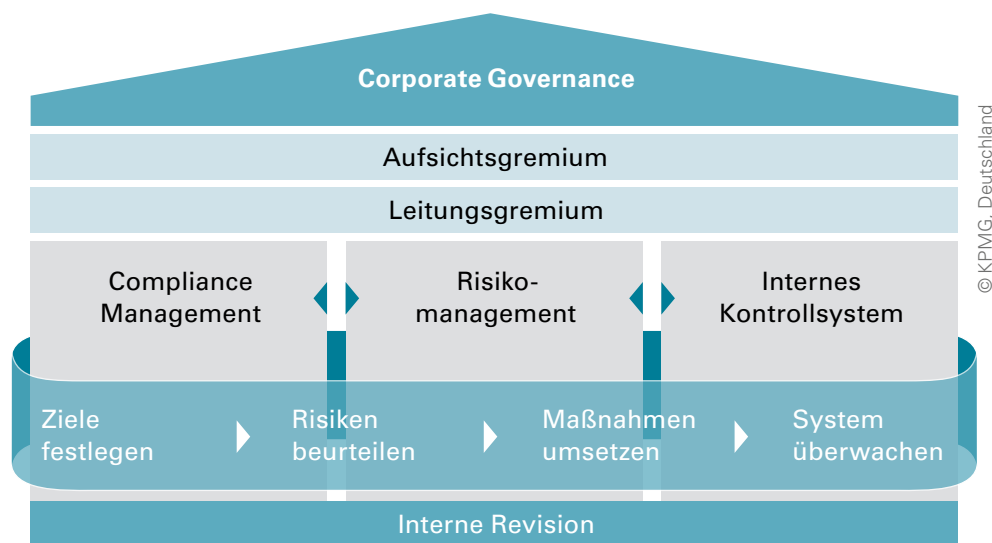
konflikten, für die angemessene Transparenz bei der Zweckverwirklichung und für die Effizienz der Mittelverwendung schärfen.

In Anbetracht der Vielfalt von Stiftungen sind diese Grundsätze je nach Größe, Zweck und Art der Aufgabenwahrnehmung den jeweiligen Gegebenheiten anzupassen.

¹ http://www.kpmg.de/docs/20100401_BVDS_Studie_FuehrungSteuerungKontrolle_2010.pdf

² Bundesverband Deutscher Stiftungen (2010): Grundsätze Guter Stiftungspraxis, erweiterte Neuauflage 2010. http://www.stiftungen.org/fileadmin/bvds/de/News_und_Wissen/Grundsaeetze_Guter_Stiftungspraxis/BvDS_Grundsaeetze_Guter_Stiftungspraxis_erw._Neuauflage_2010.pdf

2. „House of Governance“: Compliance als Baustein guter Corporate Governance



Das KPMG-Modell „House of Governance“:
harmonisierte Kontroll- und Überwachungsbereiche

Das Ziel guter Corporate Governance für Stiftungen und gemeinnützige Organisationen sollte eine verantwortungsvolle Führung der Organisation und Verwaltung des Stiftungs- bzw. Organisationsvermögens sein. Um diese übergreifende Zielsetzung zu verdeutlichen, hat KPMG die wesentlichen Elemente von Corporate Governance, insbesondere das Compliance Management, das Risikomanagement, das Interne Kontrollsystem sowie die Interne Revision, in Form des Modells „House of Governance“ dargestellt. Auf diese Weise wird verdeutlicht, dass bei der Einführung bzw. Optimierung eines Governance-Systems sämtliche Elemente jeweils individuell und in ihrem Zusammenwirken mit den anderen Elementen betrachtet werden sollten.

Um eine Aussage zum Stand der Corporate Governance-Ausgestaltung in einer Stiftung treffen zu können, bietet sich die Durchführung einer systematischen Aufnahme des Ist-Zustandes durch externe (neutrale) Experten an. Hierbei ermöglichen folgende, auf dem KPMG-Modell „House of Governance“ basierende Kernfragen zu den Bereichen Aufsichts-/Leitungsgremium, Compliance Management, Risikomanagement, Internes Kontrollsystem und Interne Revision eine erste Einschätzung hinsichtlich der Existenz von Defiziten bzw. Verbesserungsmöglichkeiten:

Kernfragen zum Bereich Aufsichts- und Leitungsgremium

Im Vordergrund steht dabei zunächst die konkrete Verteilung der Zuständigkeiten zwischen Aufsichts- und Leitungsgremium. Generell handelt es sich beim Aufsichtsgremium um das wichtigste Überwachungs- und Kontrollorgan der Organisation. Alle Geschäfte und Rechtshandlungen von grundsätzlicher oder besonderer Bedeutung sollten der Zustimmung des Aufsichtsgremiums bedürfen. Außerdem berät und kontrolliert es die Leitungsorgane. Folgende Kernfragen stehen dabei im Mittelpunkt:

- Sind die Rechte und Pflichten der Organmitglieder in der Satzung oder in einer Geschäftsordnung geregelt?
- Ist die Beschlussfassung durch die Organe geregelt?
- Sind Organmitglieder bei Besorgnis der Befangenheit von der Beschlussfassung ausgeschlossen?
- Ist das Berufungsverfahren für die Organmitglieder einheitlich geregelt und niedergeschrieben?
- Sind die Mitglieder von Kontroll- und Beratungsgremien unabhängig von dem für die operative Tätigkeit verantwortlichen Organ und werden sie von diesem umfassend und wahrheitsgemäß informiert?
- Sind ehrenamtlich tätige Organmitglieder bereit und in der Lage, die erforderliche Zeit und Sorgfalt für die Arbeit in der Organisation aufzubringen?

Kernfragen zum Bereich Compliance Management

Das Compliance Management bezeichnet die Gesamtheit der organisatorischen Maßnahmen, die der Sicherstellung einer möglichst weitgehenden Einhaltung von Regeln dienen. Bei der Beurteilung des Compliance Managements sind folgende Kernfragen zu beachten:

- Sind die relevanten Vorgaben bekannt?
- Kann die Einhaltung der geltenden Gesetze in allen Organisationseinheiten sichergestellt werden?
- Verfügt die Stiftung über eine Compliance-Organisation, die aktuellen Standards entspricht?
- Existiert ein verbindlicher Verhaltenskodex und wie wird die Einhaltung sichergestellt?
- Ist das Compliance Management in der Lage, die für die Organisation wesentlichen Risiken zu erkennen?
- Ist die Stiftung in der Lage, vor-gefallene Verstöße gegen Gesetze und interne Richtlinien richtig zu behandeln und liegen angemessene Notfallpläne vor?
- Wird über Compliance-Verstöße angemessen berichtet?

Kernfragen zum Bereich Risikomanagement

Die Pflichten der Stiftungsleitung sind im Hinblick auf ein allgemeines Risikomanagement und konkrete Kontrollmechanismen gesetzlich wenig festgelegt. Die Landesstiftungsgesetze führen in diesem Zusammenhang nicht weiter, wenn dort beispielsweise von „nachhaltiger“ oder „sparsamer und wirtschaftlicher“ Stiftungsverwaltung die Rede ist. Aus dem allgemeinen Recht folgt, dass die Leitungsgremien-Mitglieder ihre Pflichten zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung nicht schuldhaft verletzen dürfen und ansonsten schadenersatzpflichtig sind. Für eine ordnungsgemäße Tätigkeit muss der Vorstand alle verfügbaren Informationsquellen ausschöpfen und die Vor- und Nachteile sowie Risiken vor jeder Entscheidung angemessen abwägen.

Obwohl Stiftungen teilweise sogar ähnlich große oder größere Vermögen als Wirtschaftsunternehmen betreuen, gibt es keine gesetzlichen Vorschriften zur Einführung eines Risikomanagements wie bei Aktien- oder anderen Kapitalgesellschaften. Daher erscheint es insbesondere für große Stiftungen als sinnvoll, ein Risikomanagement gemäß den gesetzlichen Vorgaben für Kapitalgesellschaften einzuführen.

Bei der Beurteilung des Risikomanagements sind folgende Kernfragen zu beachten:

- Ist ein Risikomanagement in Anlehnung an die gesetzlichen Vorschriften für Kapitalgesellschaften eingerichtet?
- Ist das Risikomanagement in der Lage, die für die Stiftung bzw. für die gemeinnützige Organisation wesentlichen Risiken zu erkennen?

- Liefert das Risikomanagement Antworten auf strategisch relevante Fragestellungen?
- Werden externe Indikatoren bei der Beobachtung der Risikolage verwendet?
- Erfolgt eine zuverlässige Bewertung aller Risiken?
- Erfolgt eine konsequente Steuerung der Risiken und wie wird der Erfolg der ergriffenen Maßnahmen überwacht?
- Wird über die Risiken angemessen berichtet?

Kernfragen zum Bereich Internes Kontrollsystem

Das Interne Kontrollsystem umfasst alle Grundsätze, Verfahren und Maßnahmen zur Sicherung der Wirksamkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftstätigkeit, zur Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung sowie zur Einhaltung der rechtlichen Vorschriften. Risikoorientierte Kontrollen sollen die Wahrscheinlichkeit für das Auftreten von Fehlern oder Verstößen in Arbeitsprozessen vermindern sowie entstandene Fehler oder Verstöße aufdecken. Grundlegende Bestandteile des Internen Kontrollsystems sind das Kontrollumfeld, die Risikobeurteilung, die Kontrollaktivitäten, die Informations- und Kommunikationsstruktur sowie die Überwachung. Ein gängiges und fast selbstverständliches Kontrollprinzip bei wesentlichen Transaktionen stellt beispielsweise das Vier-Augen-Prinzip dar. Dies bietet sich vor allem zur Überwachung der Auszahlung von Stiftungsgeldern an, da diese nur unter der Maßgabe erfolgen darf, die Mittel im Stiftungssinne einzusetzen.

Bei einer Beurteilung des Internen Kontrollsystems sind folgende Kernfragen zu beachten:

- Was sind die Kernelemente des Internen Kontrollsystems?
- Verfügt die Stiftung in allen wesentlichen Prozessen über effektive interne Kontrollen?
- Wie wird die Vollständigkeit und Funktionsfähigkeit des Internen Kontrollsystems in allen relevanten Bereichen und Untereinheiten sichergestellt?
- Wird die Wirksamkeit der Kontrollen überwacht?
- Sind die Organisationsrichtlinien vollständig und entsprechen sie aktuellen Standards in der Praxis?
- Welche Anforderungen an die Dokumentation der internen Kontrollen bestehen und werden diese erfüllt?

Kernfragen zum Bereich Interne Revision

Die Interne Revision unterstützt das Leitungsorgan bei der Kontrolle und Steuerung der Stiftung durch umfassende unabhängige und objektive Prüfungs- und Beratungsleistungen in allen Stiftungsbereichen und -funktionen. Sie hilft der Stiftung bei der Erreichung ihrer Ziele, indem sie die Wirksamkeit des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse analysiert und unterstützt, um diese gegebenenfalls zu verbessern. Die Interne Revision soll Vorgänge auf Ordnungsmäßigkeit prüfen und Unregelmäßigkeiten oder Manipulationen aufdecken. Sie ist ein wesentlicher Bestandteil des übergeordneten Steuerungs- und Überwachungssystems einer Organisation. Die Interne Revision sollte als unab-

hängige Stabstelle konzipiert sein, die direkt der obersten Leitung unterstellt ist. Mithilfe eines risikoorientierten Prüfplans wird die gesamte Organisation im Rahmen eines mehrjährigen Prüfzyklus durchleuchtet. Die Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision werden vor allem vom Deutschen Institut für Interne Revision (DIIR) festgelegt.

Für kleine und mittelgroße Stiftungen ist die Einrichtung einer eigenen Internen Revision häufig weder zweckmäßig noch finanzierbar. Trotzdem ergab die Umfrage im Rahmen der Studie „Führung, Steuerung und Kontrolle in der Stiftungspraxis“¹, dass die Durchführung von Revisionsprüfungen durch externe Dienstleister in gewissen zeitlichen Abständen sinnvoll erscheint.

Bei einer Beurteilung der Internen Revision sind folgende Kernfragen zu beachten:

- Besteht eine Interne Revision?
- Verfügen die Mitarbeiter der Internen Revision über die nötigen Spezialkenntnisse?
- Setzt die Interne Revision geeignete Prüfungstechniken ein?
- Basiert der Prüfungsplan der Internen Revision auf einem risikoorientierten Ansatz?
- Wurde der Prüfungsplan der letzten Jahre eingehalten?
- Wurden Compliance-Prüfungen durchgeführt?
- Wurden Prüfungen zur Fraud-Prävention durchgeführt?
- Was waren die wesentlichen Ergebnisse der Internen Revision im letzten Jahr?
- Wurden vorgeschlagene Maßnahmen umgesetzt?

¹ http://www.kpmg.de/docs/20100401_BVDS_Studie_FuehrungSteuerungKontrolle_2010.pdf

3. IDW Prüfungsstandard 980 – Kriterien für Wirksamkeit

Im Jahr 2011 wurde vom Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) der Prüfungsstandard 980 „Prüfung von Compliance Management-Systemen“ (PS 980) veröffentlicht. Der Prüfungsstandard umfasst die im Folgenden aufgeführten sieben Kriterien, die von einem Compliance Management-System abgedeckt sein müssen, wenn es den Anspruch erhebt, wirksam zu sein:

1. Compliance-Kultur
2. Compliance-Ziele
3. Compliance-Organisation
4. Compliance-Risiken
5. Compliance-Programm
6. Compliance-Kommunikation
7. Compliance-Überwachung und -Verbesserung

Der Standard gibt unterhalb der Ebene der sieben Kriterien keine konkreten Compliance-Maßnahmen vor. In der Praxis haben sich jedoch konkrete Bestandteile herausgebildet, die ein Compliance Management-System mindestens enthalten muss, wenn es den Anspruch stellt, wirksam zu sein.

Compliance-Elemente nach IDW PS 980

1. Compliance-Kultur:

- Bewusstsein für die Bedeutung von Regeln als Grundlage für die Angemessenheit und Wirksamkeit des Compliance Management-Systems
- Wesentlicher Einflussfaktor: Grundeinstellung und Verhaltensweisen des Managements („Tone at the Top“)

- Führungsstil, Management Commitment, Vorbildfunktion
- Sanktionierungspolitik

2. Compliance-Ziele:

- Compliance-Definition und Abgrenzung der relevanten Teilbereiche (Rechtsgebiete, Prozesse, Einheiten)
- Festlegung wesentlicher zu erreichender Compliance-Ziele auf Grundlage der allgemeinen Unternehmensziele
- Verhaltenskodex

3. Compliance-Organisation:

- Bestimmung der Aufbau- und Ablauforganisation
- Festlegung von Rollen, Verantwortlichkeiten und Berichtswegen
- Bereitstellung notwendiger Ressourcen

4. Compliance-Risiken:

- Identifikation wesentlicher Compliance-Risiken
- Einführung systematischer Verfahren zur Risikoerkennung und -berichterstattung

5. Compliance-Programm:

- Einführung von Grundsätzen und Maßnahmen zur Begrenzung von Risiken und Vermeidung von Verstößen
- Vorfallsmanagement, Anti-Fraud Management
- Vertragsmanagement, Management von Regeln und regulatorischen Anforderungen

- Compliance-Kontrollen und Maßnahmen auf Unternehmens- und Prozessebene
- Dokumentation
- Regelmäßiges Training

6. Compliance-Kommunikation:

- Information betroffener Mitarbeiter und gegebenenfalls Dritter über das Compliance-Programm sowie über Rollen und Verantwortlichkeiten
- Festlegung der Berichtswege für Compliance-Risiken und für Hinweise auf Regelverstöße
- Helpdesk/Beratungsstelle

7. Compliance-Überwachung und -Verbesserung:

- Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit
- Monitoring von Effektivität, Design (und Effizienz) des Frameworks
- Compliance-Audits in Hochrisikobereichen
- Unabhängige Zertifizierung
- Voraussetzung: ausreichende Dokumentation
- Berichterstattung von Schwachstellen und Verstößen
- Management trägt Verantwortung

4. Governance-Dialog: Interaktion, die Verbesserung bedeutet

Zur dauerhaften Sicherstellung einer wirksamen Corporate Governance einer Stiftung ist ein Prozess zur kontinuierlichen Verbesserung der einzelnen im KPMG-Modell „House of Governance“ dargestellten Elemente notwendig. Hierbei besteht die besondere Herausforderung darin, den ständigen Verbesserungsprozess effizient und zielgerichtet in die Führungspraxis einer Stiftung einzubauen. Zur Unterstützung dieses Prozesses hat KPMG den Governance-Dialog entwickelt.

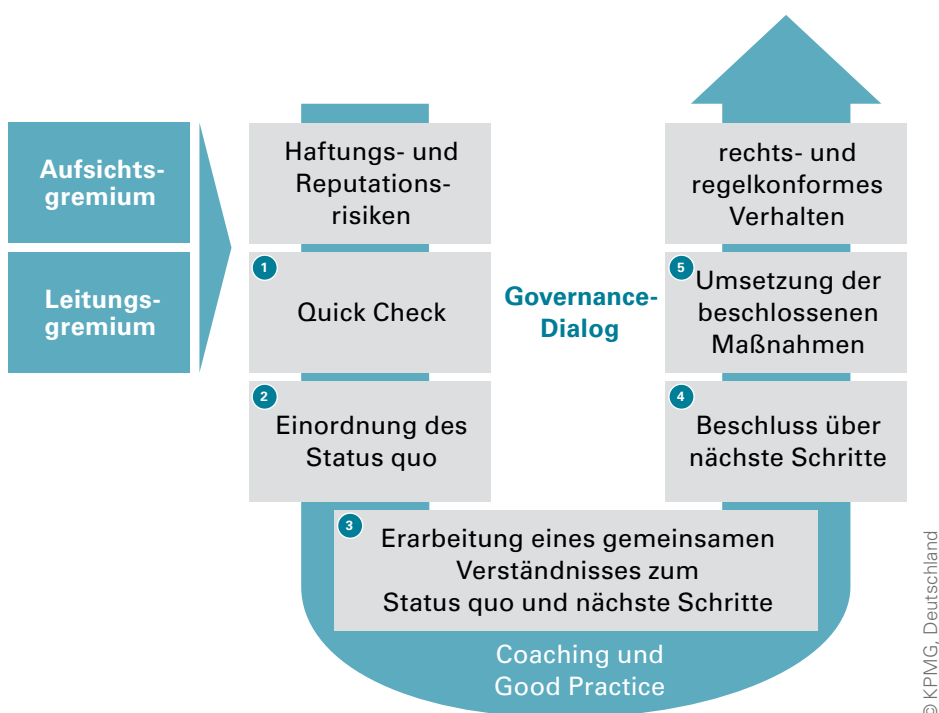
Der Governance-Dialog ist ein interaktiver Prozess zwischen Aufsichts- und Leitungsgremium, der die gemeinsame Entwicklung einer einheitlichen Sichtweise auf den Status quo und die nächsten Entwicklungsschritte der

Governance-Organisation einer Stiftung zum Ziel hat.

In einem ersten Schritt steht die Herstellung von Transparenz durch Aufnahme des Status quo der Governance-Organisation einer Stiftung im Vordergrund. Die Grundlage dieser Ist-Aufnahme bilden die bereits dargestellten Kernfragen zu den Themen Compliance Management, Risikomanagement, Internes Kontrollsystem und Interne Revision. In einem zweiten Schritt wird der erhobene Status quo in Verbindung mit aktuellen Good Practices vergleichbarer Organisationen dem Leitungs- sowie dem Überwachungsgremium präsentiert. Darauf aufbauend wird zur Erarbeitung einer gemeinsamen Sichtweise zum Status quo und

zu den nächsten Entwicklungsschritten der Governance-Organisation ein moderierter Dialog-Workshop mit den Mitgliedern der Leitungs- und Überwachungsgremien durchgeführt.

Auf der Grundlage der Ergebnisse des Dialog-Workshops kann vom Leitungsgremium ein verbindlicher Umsetzungsbeschluss getroffen und die Umsetzung der erforderlichen Maßnahmen eingeleitet werden.



Der Governance-Dialog als interaktiver Prozess zwischen Aufsichts- und Leitungsgremium

Der Startpunkt für einen Prozess

In dieser Broschüre haben wir die zunehmenden Risiken dargestellt, die sich für Stiftungen aus Regelverstößen ergeben können. Aus diesen Risiken haben wir im nächsten Schritt aktuelle Herausforderungen im Bereich der Einführung und Weiterentwicklung der Governance-Organisation und insbesondere des Compliance Management-Systems für Stiftungen aufgezeigt. Dabei ist deutlich geworden, dass angesichts der Vielgestaltigkeit der Stiftungen und der Unterschiedlichkeit der konkreten Risiken individuelle Lösungen für jede einzelne Stiftung erforderlich sind. Die vier vorgestellten Schritte geben eine gute Orientierung, worauf bei der Einführung eines individuellen Compliance Management-Systems geachtet werden sollte.

Gerne unterstützen die Experten von KPMG Sie bei der Erarbeitung von angemessenen Lösungen für das Compliance Management-System und die Governance-Organisation Ihrer Stiftung.



Kontakt

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Frank Wiethoff

T +49 30 2068-4800
fwiethoff@kpmg.com

Mathias Wendt

T +49 221 2073-5365
mwendt@kpmg.com

Sascha Voigt de Oliveira

T +49 30 2068-4466
svoigtdeoliveira@kpmg.com

www.kpmg.de/stiftungen

Dieses Dokument wurde von der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, einer Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind, erstellt und steht in jeder Hinsicht unter dem Vorbehalt weitergehender Verhandlungen und der Unterzeichnung bindender Verträge. KPMG International erbringt keine Dienstleistungen für Kunden. Keine Mitgliedsfirma ist befugt, KPMG International oder eine andere Mitgliedsfirma gegenüber Dritten zu verpflichten oder vertraglich zu binden, ebenso wie KPMG International nicht autorisiert ist, andere Mitgliedsfirmen zu verpflichten oder vertraglich zu binden.

© 2012 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Konzerngesellschaft der KPMG Europe LLP und Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Printed in Germany. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.