

Private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der kirchlichen Finanzkontrolle

Vermögensverantwortung und die Delegation externer Rechnungsprüfung

Michael Droege*

I.

Externalisierung der Finanzkontrolle und die Glaubwürdigkeit kirchlicher Vermögensverantwortung

Das Finanzgebaren im Bistum Limburg hat nicht nur zu einer öffentlichen Debatte über Rolle und Selbstverständnis von Kirche und Kirchenleitung geführt, es evoziert auch Anfragen an das kirchliche Vermögensverwaltungsrecht als materiale Form der Wahrnehmung des kirchlichen Auftrages in der Welt. Der Ruf nach Transparenz der kirchlichen Vermögensverwaltung ist dabei nicht auf den Bereich der katholischen Kirche beschränkt, sondern adressiert die Vermögensverantwortung und die Wirksamkeit der Finanzkontrolle auch im Bereich der evangelischen Kirchen¹. Im Versuch, das Vertrauen der Kirchenmitglieder und nicht zuletzt der Öffentlichkeit wiederzugewinnen, machen sich vor allem katholische Bischöfe die Reputation Dritter zu eigen und suchen ihr Heil in der Beauftragung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und in der Veröffentlichung mit Abschlusstestat versehener Jahresbilanzen². Die Abkehr von

* Der Verfasser ist Fragen der Beauftragung privater Wirtschaftsprüfer durch kirchliche Vermögensträger im Rahmen eines Rechtsgutachtens im Auftrag einer Diözese auf der Basis des katholischen Kirchenrechts nachgegangen. Der Beitrag macht sich Ergebnisse dieses Gutachtens zu eigen und transponiert sie auf das evangelische Feld.

¹ Siehe etwa: *Schüller*, Kirchliche Vermögens- und Finanzverwaltung unter Legitimations- und Transparenzdruck: was man aus dem „Fall Limburg“ lernen kann, *KuR* 19 (2013), S. 168 ff.; *ders.*, Transparenz ist angesagt, *Herder Korrespondenz* 68 (2014), S. 11 ff.; *Waldhoff*, Schwarze Kassen bei der Kirche? Finanzen und Haushalt in der katholischen und in der evangelischen Kirche, *KuR* 20 (2014), S. 171 ff.

² Etwa: Finanzbericht 2014 des Erzbistums Köln, abrufbar unter: http://finanzbericht2014.erzbistum-koeln.de/assets/download/1221_EBK_2014_finanzbericht_v12.pdf [26.05.2016]; Geschäftsbericht 2015 mit Jahresabschluss 2014 des Bistums Trier, insb. S. 28 ff., abrufbar unter: http://www.bistum-trier.de/fileadmin/user_upload/docs/Geschäftsbericht-Bistum-Trier-2016.pdf [26.05.2016]; Wirtschaftsplan 2016 mit Jahresabschluss 2014 des Bistums Mainz, insb. S. 24 ff., abrufbar unter: <https://isiweb.bistummainz.de/medien/8b443fcd-c01a-4f83-88d8-8e57310f08c3/wirtschaftsplan-2016-001> [26.05.2016]; Geschäftsbericht 2014 des Bistums Hildesheim, insb. S. 34 ff., abrufbar unter: https://www.bistum-hildesheim.de/fileadmin/dateien/PDFs/Geschäftsbericht/Geschäftsbericht_2014.pdf [26.05.2016]; Finanzbericht 2014 des

der Kameralistik und der Übergang zur unternehmerischen Bilanzierung ermöglicht diese Indienstnahme und eröffnet damit im Bereich der Amtskirche einen Weg, den Caritas und Diakonie in der Rechnungsprüfung ihrer Einrichtungen schon in der Vergangenheit beschritten haben³. Der nachfolgende Beitrag untersucht, inwieweit dieser Weg durch Anforderungen des staatlichen Rechts vorgezeichnet ist (II.), die kirchen- und religionsverfassungsrechtlichen Parameter kirchlicher Finanzkontrolle (III.) und die Rahmenbedingungen der Zusammenarbeit der Kirchen mit privaten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (IV.).

II.

Prüfungs- und Transparenzanforderungen des staatlichen Rechts

Der Weg zu transparenter Vermögensverwaltung unter Einschaltung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ist ein freiwillig gewählter. Die staatliche Rechtsordnung verpflichtet körperschaftlich verfasste Religionsgemeinschaften jedenfalls hierzu nicht. Das staatliche Recht knüpft an den Status einer Körperschaft des öffentlichen Rechts überhaupt keine gesetzliche Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, noch statuiert es eine Pflicht zur Rechnungsprüfung durch einen Wirtschaftsprüfer⁴. Staatlichen Anforderungen begegnet der Umgang der Kirche mit ihrem Vermögen damit nur insoweit, als das „für alle geltende Gesetz“ sie auferlegt. Dies kann insbesondere dann der Fall sein, wenn sich kirchliche Vermögensträgerschaft und Vermögensverantwortung der Rechtsformen und Rechtsformenangebote der staatlichen Rechtsordnung bedienen, staatliche

Bistums Osnabrück, insb. S. 19 ff., abrufbar unter: http://www.bistum-osnabrueck.de/fileadmin/user_upload/Dokumente/2014_Finanzbericht_des_Bistums_2014.pdf [26.05.2016]. Siehe in diesem Zusammenhang auch: Ausarbeitung der Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages, Kirchliche Vermögens- und Finanzverwaltung, Az. WD 10 – 3000 – 060/14, 2014, insb. S. 14, 16, abrufbar unter: <https://www.bundestag.de/blob/409438/5fe4f92f9e4dd95bd16c402c209ee706/wd-10-060-14-pdf-data.pdf> [26.05.2016]; *Suermann*, Die Weisen aus dem Wirtschaftsland?, 2012, S. 423. Aus der Presse nur: *Kaiser*, Immobilien, Aktien, Beteiligungen: Erzbistum Köln legt Milliardenvermögen offen, Spiegel Online v. 18.02.2015, abrufbar unter: <http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/kirche-erzbistum-koeln-legt-vermoegen-offen-a-1018989.html> [26.05.2016].

³ Zur Caritas jüngst: *Bangert*, Wie prüft man die Wirtschaftsprüfung?, neue caritas 1/2016, S. 26 (26). Siehe auch: *ders.*, Die Caritas im Gespräch mit Wirtschaftsprüfern, neue caritas 1/2015, S. 30 (30); *Orth*, Kirche: Bessere Kontrolle sozialer Einrichtungen, Herder Korrespondenz 58 (2004), S. 115 (116). Einen Überblick über die einschlägigen Bestimmungen in den Satzungen der Diakonischen Werke der evangelischen Landeskirchen geben: *v. Campenhausen/Munsonius*, Göttinger Gutachten III, 2009, S. 136.

⁴ Siehe auch: *Minz/Stuirbrink*, Die Wirtschaftsprüfung (WPg) 1993, S. 170 (170); *Thomes*, Rechnungslegung der Katholischen Kirche, 2006, S. 95.

Finanzmittel verwenden oder in den Genuss steuerlicher Vergünstigungen kommen, soweit also die kirchliche Vermögenssphäre mit der staatlichen Rechtsordnung in Berührung gerät⁵.

Das Zivilrecht hält eine Fülle unterschiedlichster Transparenz-, Prüfungs- und Rechnungslegungsvorschriften vor, die an die Nutzung spezifischer Rechtsformen anknüpfen. Im Stiftungsrecht ist die Einschaltung eines Wirtschaftsprüfers nicht unüblich, was sich etwa an der Herausbildung eines entsprechenden Prüfungsstandards zeigt⁶, weder nach bürgerlichem Stiftungsrecht noch nach Landesstiftungsrecht ist sie aber geboten⁷. Das Zivilrecht kennt Vorschriften über Rechnungslegung und deren externe Prüfung durch Abschlussprüfer als zwingende Pflicht zur Prüfung der Bilanz und des Jahresabschlusses durch einen Wirtschaftsprüfer vor allem im Kontext des handelsrechtlichen Konzernrechts. Hier knüpft es grundsätzlich an das Vorliegen einer Kapitalgesellschaft an⁸. So begründet § 316 HGB die Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts von Kapitalgesellschaften durch einen Abschlussprüfer und erhebt diese zur Bedingung der Feststellung des Jahresabschlusses⁹. Die Prüfung mündet dabei in einen Prüfbericht, der den Vorgaben des § 321 HGB zu entsprechen hat¹⁰. Hiernach hat der Abschlussprüfer „über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung schriftlich und mit der gebotenen Klarheit zu berichten“. Schließlich hat der Abschlussprüfer gem. § 322 Abs. 1 Satz 1 HGB das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss bzw. zum Konzernabschluss zusammenzufassen. Der Bestätigungsvermerk ist ein unternehmensexternes Informationsinstrument und Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses¹¹.

⁵ Zur Rechtsordnung als Ausdrucksforum kirchlicher Vermögensverantwortung nur: *Ger mann*, Die kirchliche Vermögensverantwortung, *EssGespr.* 47 (2013), S. 57 (60ff.).

⁶ IDW RS HFA 5. Siehe auch: *Doll*, Die Rechnungslegung gemeinnütziger Stiftungen in Deutschland, *NPLY* 2014/2015, S. 89 (94ff.); *Römer/Spiegel*, Rechnungslegung und Publizität, in: *v. Campenhausen/Richter*, Stiftungsrechts-Handbuch, 4. Aufl. 2014, § 37, Rn. 14ff.

⁷ Zu den stiftungsrechtlichen Publizitäts- und Rechnungslegungsanforderungen nur statt vieler: *Römer/Spiegel* (Anm. 6), § 37, Rn. 21ff.; *Spiegel*, Buchführung und Haushaltsvoranschlag, in: *Hüttemann/Richter/Weitemeyer* (Hrsg.), Landesstiftungsrecht, 2011, S. 571ff.; *ders.*, Jahresrechnung und Vermögensübersicht, daselbst, S. 597ff.

⁸ Wichtige Ausnahmen: bestimmte OHG und KG (§ 264a Abs. 1 HGB), Genossenschaften (§ 53 GenG). Ungeachtet ihrer Rechtsform prüfungspflichtig sind etwa Kreditinstitute (§ 340k HGB), Versicherungsunternehmen (§ 341k HGB), publizitätspflichtige Unternehmen (§ 6 i.V.m. § 1 PublG). Allgemein und m. w. Nw. dazu: *MüKo-Ebke*, HGB, 2013³, § 316, Rn. 3ff.

⁹ Vgl. *Ebke* (Anm. 8), § 316, Rn. 2ff. m. zahlr. w. Nw.

¹⁰ Näher dazu: *Nonnenmacher*, in: *Marsch-Barnier/Schäfer* (Hrsg.), Handbuch börsennotierte AG, 3. Aufl. 2014, § 58, Rn. 123ff. (insb. Rn. 125ff.).

¹¹ *Ebke* (Anm. 8), § 322, Rn. 2ff.

Die Prüfung durch einen Abschlussprüfer hat damit ersichtlich Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsfunktionen¹². Dies spiegelt sich in der Stellung des Abschlussprüfers wider. Der gesetzliche Abschlussprüfer ist ein von dem zuständigen Organ gewählter gesellschaftsexterner, unabhängiger und sachverständiger Vertragspartner der prüfungspflichtigen Gesellschaft mit gesetzlich umrissenen Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsaufgaben¹³. Insoweit konstituiert der handelsrechtliche Kompetenzrahmen der Wirtschaftsprüfer deren institutionelle Unabhängigkeitsgewähr. Eine Abschlussprüfung ist danach – ungeachtet hier kaum einschlägiger wertpapierhandels- und börsenrechtlicher Vorgaben¹⁴ – zwingend nur im Konzern und damit für Religionsgemeinschaften außerhalb der ihnen zugeordneten „Sozialkonzerne“¹⁵ eher fernliegend.

Auch das Steuerrecht, in Sonderheit das Gemeinnützigkeitsrecht, enthält unterschiedlichste Prüfungs- und Transparenzanforderungen an gemeinnützige Körperschaften und damit auch an gemeinnützige kirchliche Vermögensträger. Kirchliche Körperschaften können in Folge ihrer Anerkennung als gemeinnützige Körperschaften in den Genuss steuerlicher Erleichterungen kommen, weil sie altruistisch gemeinnützige Zwecke verfolgen und damit sowohl den Staat von eigenen Aufgaben entlasten als auch bürgerschaftlichem Engagement Ausdruck verleihen¹⁶. Das Gemeinnützigkeitsrecht geht seinerseits mit zahlreichen Verpflichtungen gemeinnütziger Körperschaften einher, weil es die genannten Vorteile legitimatorisch und vor dem Hintergrund der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung nur unterfassen kann, wenn sichergestellt werden kann, dass die gemeinnützigen Körperschaften ihre Zwecke auch altruistisch verfolgen¹⁷. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist mit anderen Worten – wie das Subventionsrecht – Zweckverwirklichungsrecht. Letztere stellt es durch eine entsprechende Bindung des Vermögens der gemeinnützigen Körperschaften und das Gebot zur zeitnahen Verwendung der gebundenen Vermögensmittel sicher. Die gemeinnützigkeitsrechtliche Vermögensbindung spiegelt sich in

¹² *Ebke* (Anm. 8), § 316, Rn. 24; *Scheffler*, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als Überwachungsorgane der Aktiengesellschaft, in: FS Havermann, 1995, S. 651 (666).

¹³ *Ebke* (Anm. 8), § 316, Rn. 32; *Staub-Habersack/Schürnbrand*, HGB, 2010⁵, Vor § 316, Rn. 19 aE („unabhängiger und eigenverantwortlicher Sachverständiger ..., der als Inhaber eines privaten Amtes seine Aufgabe zugleich im öffentlichen Interesse wahrnimmt“).

¹⁴ Siehe etwa: §§ 37n f., 37w Abs. 5 WpHG, § 48 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 BörZulVO, § 51 Abs. 3 BörsO FWP.

¹⁵ Dazu: *Bangert*, Transparenz schafft Vertrauen, neue caritas 2/2012, S. 9 (9f.). Siehe auch die Nw. bei Anm. 3 und: *Koss/Meyer/Zöbeli*, Konsolidierung von gemeinnützigen Organisationen, IRZ 2013, 103 (107).

¹⁶ Zu den unterschiedlichen Legitimationssträngen des Gemeinnützigkeitsrechts: *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, 2010, S. 281 ff., 329 ff. m. w. Nw.

¹⁷ Eingehend dazu: *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl. 2015, S. 43 f., 282 ff.

der Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften wider. Ziel ihrer ist die hinreichend trennscharfe Zuordnung der Mittel der Körperschaft und ihrer Verwendung in sachlicher Hinsicht zu den Sphären der Gemeinnützigkeit im Sinne einer „Vier-Sphären-Rechnung“¹⁸ und in temporärer Hinsicht vor dem Hintergrund des Gebotes, die gemeinnützigen Zwecke auch zeitnah zu verfolgen¹⁹. Eine unternehmerische Buchführung ist aber nur erforderlich, wenn sich die Verpflichtung hierzu aus anderen Vorschriften ergibt, namentlich den §§ 140, 141 AO. Die handelsrechtlichen Buchführungsvorschriften sind damit nur anzuwenden, wenn die Rechtsform der Körperschaft oder die Art ihrer Tätigkeit dies verlangt²⁰. Ein genuin steuerrechtliches Gebot zur Rechnungslegung auf Grundlage eines mit einem Abschlusstestat versehenen Jahresabschlusses lässt sich dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht aus sich heraus nicht entnehmen.

Die Prüfung der Vermögensverwaltung wandert schließlich unter dem Gesichtspunkt der Prüfung der Verwendung staatlicher Mittel in den Fokus des staatlichen Rechts²¹. Sowohl aufgrund spezieller Normen des Fachrechts, die kirchliche Körperschaften vor allem in ihrer Rolle als Einrichtungsträger im sozialen und Bildungssektor, also als Leistungserbringer und Einrichtungsträger im Sozialrecht und als Träger von Einrichtungen des Erziehungs- und Schulwesens adressieren²², als auch im allgemeinen Subventions- und Zuwendungsrecht wird regelmäßig der Nachweis zweckentsprechender Mittelverwendung gefordert. Der entsprechende Prüfbericht eines Wirtschaftsprüfers kann ein Mittel sein, diesen Verwendungsnachweis zu führen, geboten ist diese Form der Beweisführung allerdings nicht. Hinter der Vielzahl entsprechender gesetzlicher Verpflichtungen stehen letztlich Grundsätze des öffentlichen Haushaltsrechts. Nach § 26 Abs. 1 HGrG i.V.m. §§ 44 BHO/LHO ist zu bestimmen, wie die zweckentsprechende Verwendung der Zuwendungen nachzuweisen ist, und ein Prüfungsrecht der zuständigen Dienststelle oder ihrer Beauftragten festzulegen²³. An die Verwendungskontrolle des Zuwendungsrechts knüpfen auch die Kompetenzen der externen Finanzkontrolle durch die Rechnungshöfe in Bund

¹⁸ Doll (Anm. 6), S. 89 (90). Zu den Sphären der Gemeinnützigkeit (steuerexemte Idealsphäre, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) nur: Hüttemann (Anm. 17), S. 243 ff.

¹⁹ M. w. Nw.: Hüttemann (Anm. 17), S. 430 ff.

²⁰ Tipke/Kruse-Seer, AO/FGO, Stand: Juli 2015, § 63 AO, Rn. 9.

²¹ Hierzu auch: Leisner, Staatliche Rechnungsprüfung kirchlicher Einrichtungen, 1991, passim; Mainusch, Staatliche Rechnungsprüfung gegenüber kirchlichen Einrichtungen, NVwZ 1994, 736 ff.; Waldhoff (Anm. 1), S. 171 (177 f.).

²² Siehe beispielhaft nur: § 113 SGB V, § 32 Abs. 1 PrivSchG-RP.

²³ Vgl. nur: v. Lewinski/Burbat, HGrG, 2013, § 26 HGrG, Rn. 8. Siehe auch: Knöpfle, Die Zuständigkeit der Rechnungshöfe für die Prüfung der Körperschaften des öffentlichen Rechts, 1988, S. 66 ff.

und Ländern an²⁴. Nach Maßgabe des § 43 HGrG bzw. der §§ 91 BHO/LHO ist der Rechnungshof, unbeschadet weitergehender landesrechtlicher Bestimmungen, nämlich berechtigt, bei Stellen außerhalb der Verwaltung des Bundes oder des Landes unter anderem dann zu prüfen, wenn sie vom Bund oder Land Zuwendungen erhalten (jeweils Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 BHO/LHO). Nach Maßgabe des § 43 Abs. 2 HGrG, §§ 91 Abs. 2 BHO/LHO erstreckt sich die Prüfung auf die bestimmungsmäßige und wirtschaftliche Verwaltung und Verwendung der Mittel, wobei sich gem. Abs. 2 Satz 2 die Prüfung bei Zuwendungen auch auf die sonstige Haushalts- und Wirtschaftsführung des Empfängers erstrecken kann, soweit es der Rechnungshof für seine Prüfung für notwendig hält²⁵. § 43 Abs. 1 HGrG verdeutlicht mit seiner Formulierung „bei Stellen außerhalb der Verwaltung“, dass Adressat der Prüfung nicht die zu prüfende externe Stelle ist, sondern die Behörde, die für die Mittelvergabe an die Stelle außerhalb der Verwaltung verantwortlich ist. Mit anderen Worten sind die Zuwendungsempfänger den Rechnungshöfen „Erhebungsobjekt“ für die Prüfung der Verwaltung²⁶. Zwar erweitert § 55 Abs. 1 Satz 1 HGrG diese Prüfungskompetenzen auf die der Haushalts- und Wirtschaftsführung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, indes sind die im Sinne des Art. 137 Abs. 5 WRV i. V. m. Art. 140 GG körperschaftlich verfassten Kirchen – und damit auch ihre rechtlich nicht verselbständigten Untergliederungen²⁷ – hiervon ausdrücklich ausgenommen²⁸. Mit anderen Worten knüpft das staatliche Recht – in welchem Umfang auch immer – an die Zuwendung staatlicher Mittel die externe staatliche Finanzkontrolle an, fordert aber keine Externalisierung kircheneigener Finanzkontrollfunktionen auf private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Hiernach formuliert das Zuwendungs- und Haushaltsrecht zwar Pflichten zur Dokumentation der Mittelverwendung für kirchliche Körperschaften des öffentlichen Rechts, eine Pflicht zur Abschlussprüfung der Mittelverwendungsrechnung kennt es aus sich heraus aber nicht. Allein der Verzicht der staatlichen Verwaltungsbehörden auf die Ausübung der ihnen gesetzlich eingeräumten Kontrollrechte könnte im Sinne der Anerkennung einer äquivalenten kircheneigenen Kontrollinstanz – nach dem Vorbild der prak-

²⁴ Nur: Janz, Verwendung von Staatsleistungen und sonstiger Religionsfördermaßnahmen unter staatlicher Kontrolle, in: *Pulte/Hense* (Hrsg.), Grund und Grenzen staatlicher Religionsförderung, 2014, S. 93 (104 ff.).

²⁵ Näher: Janz (Anm. 24), S. 93 (110).

²⁶ BVerwGE 116, 92 (94). Dazu auch: *Antweiler*, Subventionskontrolle und Auftragsvergabekontrolle durch Bewilligungsbehörden und Rechnungshöfe, NVwZ 2005, 168 (171); *Waldhoff* (Anm. 1), S. 171 (178).

²⁷ *Mainusch* (Anm. 21), 736 (736); *Rademacher*, Über einige Aspekte staatlicher Finanzleistungen für die sozialen Dienste der Kirchen, VSSR 1994, 219 (229).

²⁸ Zu Sinn und Zweck der Ausnahmen des § 55 HGrG: *Haverkate*, Prüfungsfreie Räume, in: *Zavelberg* (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, 1989, S. 197 (204 ff.).

tizierten Dispensierung der staatlichen Mittelverwendungskontrolle unter Hinweis auf die adäquate und äquivalente Prüfung durch ein institutionell vergleichbar unabhängiges kirchliches Rechnungsprüfungsorgan – kirchliche Körperschaften bewegen, Wirtschaftsprüfer wegen ihrer Unabhängigkeit zu implementieren.

III.

Kirchengesetzliche Ausgestaltung externer Finanzkontrolle und die Garantie der kirchlichen Selbstverwaltung aus Art. 137 Abs. 3 WRV i. V. m. Art. 140 GG

Das evangelische Kirchenrecht hat die kirchliche externe Finanzkontrolle ausdifferenziert und hierin der Auftragsbindung kirchlichen Vermögens Ausdruck verliehen²⁹. Es folgt dabei ersichtlich den Leitbildern externer Finanzkontrolle im staatlichen Bereich³⁰. Die Rechnungshofkontrolle in Bund und Ländern hat sowohl in organisationsverfassungsrechtlicher Hinsicht als auch in Bezug auf die materiellen Prüfungsmaßstäbe Pate gestanden. Die externe Finanzkontrolle ist hier wie dort regelmäßiger Gegenstand des Verfassungsrechts³¹, ihre Wirksamkeit setzt hier wie dort eine hinreichende institutionelle Unabhängigkeit voraus³². Die Prüfung erstreckt sich auf die Haushaltsführung wie auch auf die Wirtschaftsführung der jeweiligen kirchlichen Vermögensträger³³. Auch die Prüfungsmaßstäbe scheinen mit der Ordnungsmäßigkeit sowie der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit die nämlichen zu sein³⁴. Allerdings ist insbesondere der Maßstab der Wirtschaftlichkeit schon im Bereich der staatlichen Rechnungshofkontrolle in

²⁹ Zu letzterer m. zahlr. Nw.: *Germann* (Anm. 5), S. 57 (86 f.).

³⁰ So auch: *Germann* (Anm. 5), S. 57 (85).

³¹ Zur staatlichen Finanzkontrolle nur: *Grupp*, Die Stellung der Rechnungshöfe in der Bundesrepublik Deutschland, 1972, passim; *Stern*, Der verfassungsrechtliche Status der Rechnungshöfe des Bundes und der Länder, in: *Böningh. Mutius* (Hrsg.), Finanzkontrolle im repräsentativ-demokratischen System, 1989, S. 11 ff.; *ders.*, Bundesrechnungshof und Finanzkontrolle aus verfassungsrechtlicher Sicht, DÖV 1990, 261 ff. Zum kirchlichen Verfassungsrecht etwa: Art. 104 GO.EKiBa, Art. 86 KV.ELKB, Art. 97 GO.EKBO, Art. 116 KV.ELLKB, Art. 67 KO.EKHN, Art. 88 KV.EKM, Art. 126 KV.NK, § 45 KV.EvLKS.

³² *Droege*, Die „Richter“ der Exekutive – Organisationsverfassung der Rechnungshöfe und richterliche Unabhängigkeit ihrer Mitglieder, VerwArch 106 (2015), 459 (459); *Schulze-Fielitz*, Kontrolle der Verwaltung durch Rechnungshöfe, VVDStRL 55 (1996), 231 (237 f. m. w. N.).

³³ Art. 104 Abs. 1 GO.EKiBa, Art. 86 Abs. 1 KV.ELKB, § 4 Abs. 1 RPA-G.ELLKB, § 2 Abs. 1 RPAG.EKHN, Art. 88 Abs. 2 KV.EKM, § 1 Abs. 1 RPG.NK, § 1a Abs. 2 RPAG.EvLKS, § 2 Abs. 2 Satz 2 RPG.EKvW.

³⁴ Zu diesem nur: *v. Arnim*, Wirtschaftlichkeit als Rechtsprinzip, 1988, S. 19 ff.; *ders.*, Wirtschaftlichkeit als Kontrollmaßstab des Rechnungshofs, in: *Zavelberg* (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, 1989, S. 259 (261 ff.); *Heun*, Staatshaushalt und Staatsleitung, S. 509 f.

hohem Maße konkretisierungsbedürftig. Das Optimierungsgebot der Wirtschaftlichkeit ist ein „offenes“ Prinzip, da es sich nicht dazu verhält, welche Zwecke durch seine Anwendung optimal realisiert werden sollen. Um in der Prüfung als Maßstab Operationalität zu gewinnen, bedarf der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit damit notwendig der Konkretisierung durch die Rechnungshöfe, wobei Maßstäbe der Prüfung insoweit nur bereichsspezifisch gewonnen werden können³⁵. Innerhalb der bereichsspezifischen Entfaltung des Wirtschaftlichkeitsmaßstabes sind nun die autonomen und freiheitsrechtlich insbesondere durch das religionsgemeinschaftliche Selbstbestimmungsrecht des Art. 137 Abs. 3 WRV i. V. m. Art. 140 GG wie auch durch Art. 4 GG geschützten Zwecksetzungen der kirchlichen Verwaltungsträger zu beachten³⁶. Die externe kirchliche Finanzkontrolle kann also einen genuin kirchlichen Prüfungsmaßstab der Wirtschaftlichkeit entwickeln³⁷.

Die Parallele setzt sich auch in der Organisationsverfassung fort. Die landeskirchlichen Rechnungsprüfungsämter bzw. das Oberrechnungsamt der EKD sind als unabhängige und nur dem Gesetz unterworfenen Einrichtungen kirchengesetzlich konstituiert (vgl. etwa § 1 Abs. 1 Satz 2 ORAG EKD³⁸). Neben der Sicherung dieser Unabhängigkeit im personellen Substrat ihrer Mitglieder zeichnen sich die Rechnungsprüfungsämter vor allem durch weitgehende Autonomie in der Wahrnehmung ihrer Prüfungstätigkeit aus. Unbeschadet konkreter Prüfungsaufträge prüfen die Prüfungsämter nach pflichtgemäßem Ermessen³⁹, können also über Art und Ausmaß der Prüfungstätigkeit disponieren. In Ansätzen ist – wiederum vergleichbar dem staatlichen Recht⁴⁰ – auch ein Recht der kooperativen Finanzkontrolle erkennbar mit der Übernahme und der Übertragung von Prüfungstätigkeiten von bzw. auf dritte Prüfungseinrichtungen⁴¹. Während also die Verwaltungskooperation zwischen kirchlichen Finanzkontrollinstitutionen normativ angelegt ist, ist die Übertragung von Prüfungstätigkeiten auf Pri-

³⁵ *Schulze-Fielitz* (Anm. 32), 231 (262); *Selmer*, Zur Intensivierung der Wirtschaftlichkeitskontrolle durch die Rechnungshöfe, *Die Verwaltung* 23 (1990), 1 (22); *Stern*, Staatsrecht, Bd. II, 1980, § 34 III 3 (S. 435 ff.).

³⁶ So zu grundrechtlichen Zwecksetzungen im Allgemeinen: *Degenhart*, Kontrolle der Verwaltung durch Rechnungshöfe, *VVDStRL* 55 (1996), 190 (219); *Schulze-Fielitz* (Anm. 32), 231 (262).

³⁷ *Leimkühler*, Unternehmensrechnung und ihre Überwachung in kirchlichen Verwaltungen, 2004, S. 48; *Waldhoff* (Anm. 1), S. 171 (178). Siehe auch: *MKS-v.Campenhäusen/Unruh*, GG III, 2010⁶, Art. 137 WRV, Rn. 172 m. w. Nw.

³⁸ ABL. EKD 1993, S. 513.

³⁹ § 6 Abs. 2 ORAG.EKD, § 5 Abs. 1 Satz 1 RPA-G.ELLKB, § 1 Abs. 2 Satz 2 RPAG.EKH.N, § 6 Abs. 3 RPG.NK, § 6 RPAG.EvLKS.

⁴⁰ Nur: *Eibelshäuser*, Die Zusammenarbeit des Bundesrechnungshofes und der Landesrechnungshöfe, in: *Engels* (Hrsg.), 300 Jahre externe Finanzkontrolle, 2014, S. 437 ff.

⁴¹ Etwa: § 6 Abs. 3 ORAG.EKD, § 4 Abs. 3 RPA-G.ELLKB, § 2 Abs. 3 RPAG.EKH.N, § 6 Abs. 4 RPG.NK, § 1a Abs. 6, 7 RPAG.EvLKS, § 2 Abs. 4, 5 RPG.EKvW.

vate nicht explizit geregelt. Kirchengesetzlich eröffnet ist hier regelmäßig nur die Hinzuziehung von Sachverständigen im Rahmen der Prüfung⁴².

Auch im Bereich des katholischen Kirchenrechts ist die Finanzkontrolle, die Wirtschafts- und Rechnungsprüfung, im Rahmen der universalrechtlichen Vorgaben partikularrechtlicher Ausgestaltung zugänglich. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Organisationsverfassung der Wirtschafts- und Rechnungsprüfung als auch der materiellen Maßstäbe derselben. Universalrechtlich determiniert ist in weiten Bereichen auch der Kreis der an der Vermögens- und Finanzverwaltung beteiligten Personen und Gremien. Vor allem ist hier der Vermögensverwaltungsrat zu nennen, zu dessen Aufgaben nach c. 493 CIC insbesondere die jährliche Aufstellung der Planungsrechnung für das kommende Wirtschaftsjahr sowie die Genehmigung und Prüfung der Jahresrechnung der Diözese gehören⁴³. Eher geringe Direktionskraft entfaltet das universelle Recht hinsichtlich der materiellen und verfahrensrechtlichen Vorgaben kirchlicher Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung. Immerhin ergibt sich die kirchenrechtliche Verpflichtung zur Buchführung und Rechenschaft aus c. 1284 CIC⁴⁴. Auch in den deutschen Bistümern finden sich so diözesane Rechnungsprüfungsämter, deren Aufgabenfeld und Unabhängigkeit der staatlichen Finanzkontrolle weitgehend nachgebildet sind.

Die Strukturen und Rechtsinstitute des kirchlichen Vermögensverwaltungsrechts und damit die kirchliche Vermögensverwaltung genießen den verfassungsrechtlichen Schutz des religionsgemeinschaftlichen Selbstverwaltungsrechts aus Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG. Das den Religionsgemeinschaften hier gewährleistete Recht, ihre eigenen Angelegenheiten selbständig innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes zu ordnen und zu verwalten, räumt allen Religionsgesellschaften „das Recht ein, selbstbestimmt und ohne staatliche Aufsicht oder Bevormundung über ihre Angelegenheiten zu entscheiden“⁴⁵. Es fügt „der Freiheit des religiösen Lebens und Wirkens der Kirchen die zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben unerlässliche Freiheit der Bestimmung über Organisation, Normsetzung und Verwaltung hinzu“⁴⁶. Unabhängig von der hier nicht zu vertiefenden religionsverfassungsdogmatischen Strukturierung des Art. 137 Abs. 3 WRV – also den dogmatischen Alternativen einer eher einer strikten Bereichsscheidung verpflichteten oder aber in einem offenen Abwägungs-

⁴² § 6 Abs. 3 RPA-G.ELLKB, § 4 Abs. 3 RPAG.EKHN, § 6 Abs. 4 RPG.NK, § 6 RPAG.EvLKS, § 3 Abs. 3 RPG.EKvW.

⁴³ Vgl. auch: *Schmitz*, Die Konsultationsorgane des Diözesanbischofs, in: HdbKath-KirchR, 3. Aufl. 2015, § 40, S. 620 (633 f.).

⁴⁴ Zur zeitlichen Komponente nur c. 1287 § 1 CIC. Dazu: *MK-Althaus*, CIC, Stand: November 2015, c. 1287, Rn. 2.

⁴⁵ M. w. Nw.: *Maunz/Dürig-Korioth*, GG, Stand: Dezember 2015, Zu Art. 140 GG – Art. 137 WRV, Rn. 17.

⁴⁶ BVerfGE 42, 312 (332); 53, 366 (401); 57, 220 (244); 66, 1 (20).

programm mündenden Interpretation der Norm⁴⁷ – zählt das Vermögensverwaltungsrecht zu den eigenen Angelegenheiten der Kirchen und der ihnen zugeordneten Umfeldorganisationen. Schon auf dem Boden der zur Weimarer Zeit ganz vorherrschenden Bereichsscheidungslehre wurde das „kirchliche Finanzwesen, insbes. die Vermögensverwaltung“ zu den eigenen Angelegenheiten der Kirche gezählt⁴⁸. Hieran hat sich auch bei einer stärker selbstverständnisorientierten Abgrenzung nichts geändert⁴⁹. Die Formen und Grenzen der Wirksamkeit des kirchlichen Vermögensrechts im Rahmen der säkularen Rechtsordnung folgen damit dem Abwägungsprogramm der für alle geltenden Gesetze im Sinne des Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG, das das konkret betroffene Element des Selbstbestimmungsrechts und das Rechtsgut, zu dessen Schutz das einschränkende Gesetz dient, zu einem Ausgleich bringt⁵⁰.

Die Prüfung der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kirchlicher Vermögensverwaltung wurde vor dem Hintergrund dieser Grenzen religionsgemeinschaftlicher Autonomie vor allem mit Blick auf die Reichweite staatlicher externer Finanzkontrolle bei kirchlichen Vermögensträgern und wegen der Verwendung staatlicher Mittel diskutiert⁵¹. Entsprechend der Auflösung von Kollisionslagen zwischen staatlicher Finanzkontrolle und grundrechtlichen Autonomieräumen wird die verfassungsrechtlich abgesicherte staatliche Finanzkontrolle ihrerseits deshalb durch das Selbstbestimmungsrecht des Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG in Wechselwirkung begrenzt, aber nicht a priori ausgeschlossen⁵². Verfassungsrechtlich ist der Prüfung durch die Rechnungshöfe im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeit damit nur ein im Einzelfall zu konkretisierender Rahmen gesetzt, dessen Eckpunkte von der reinen Verwendungskontrolle einerseits bis hin zum gänzlichen Durchgreifen der staatlichen Zwecksetzungen etwa im Falle der Beleihung kirchlicher Einrichtungen mit staatlichen Aufgaben andererseits reichen⁵³. Auch die sachliche Reichweite der staatlichen Rechnungsprüfung wird im Einzelfall durch die Bedeutung des religionsgemeinschaftlichen Selbst-

⁴⁷ *Maunz/Dürig-Korioth* (Anm. 45), Zu Art. 140 – Art. 137 WRV, Rn. 2 f.

⁴⁸ Vgl. etwa: *Anschütz*, WRV⁴, Nachdruck 1965, Art. 137, Anm. 4.

⁴⁹ BVerfGE 66, 1 (21); *Dreier-Morlok*, GG III, 2008², Art. 137 WRV, Rn. 50 m. w. Nw.

⁵⁰ *Dreier-Morlok* (Anm. 49), Art. 137 WRV, Rn. 63 m. w. Nw. Hierzu schon: *Droege*, Staatsleistungen an Religionsgemeinschaften, 2004, S. 509 ff.

⁵¹ Zum Folgenden etwa: *Bremer*, Staatliche Rechnungsprüfung gegenüber kirchlichen Einrichtungen, NVwZ 1995, 454 f.; *Delbrück*, ZevKR 40 (1995), S. 21 ff.; *Leisner*, Staatliche Rechnungsprüfung Privater, 1990, passim; *ders.* (Anm. 21), passim; *Mainusch* (Anm. 21), 736 ff.; *Stackmann*, Überlegungen zur Finanzkontrolle bei den Wohlfahrtsverbänden, DVBl. 1994, 383 ff. Siehe auch: *Droege* (Anm. 50), S. 525 ff.

⁵² Hierzu nur: *Janz* (Anm. 24), S. 93 (111 f.); *Mainusch* (Anm. 21), 736 (738); *Waldhoff* (Anm. 1), S. 171 (178). Anders: *Leisner* (Anm. 21), S. 58 ff.

⁵³ Speziell für Wohlfahrtsverbände: *Delbrück* (Anm. 51), S. 21 (41); *Mainusch* (Anm. 21), 736 (739).

bestimmungsrechts zu begrenzen sein⁵⁴. Dies ist im Rahmen der Ermessensausübung der Rechnungshöfe, die diesen für den Übergang von der bloßen Betätigungsprüfung nach § 91 Abs. 1 Nr. 1 BHO/LHO zur umfassenden Prüfung der Haushalts- und Wirtschaftsführung nach § 91 Abs. 2 BHO/LHO eingeräumt ist⁵⁵, zu beachten. Kirchliche Vermögensträger und ihre Einrichtungen unterliegen einer nicht auf Verwaltung und Verwendung der zugewandten staatlichen Mittel beschränkten Kontrolle ihrer Haushalts- und Wirtschaftsführung danach nur, soweit dies für die auf die staatliche Mittelverwendung bezogene Prüfung notwendig ist⁵⁶. Sofern eine effektive eigene Binnenkontrolle der kirchlichen Vermögensträger und ihrer Einrichtungen vorhanden ist, wird eine diesbezügliche Notwendigkeit regelmäßig nicht anzunehmen sein. Staatliche Finanzkontrolle ist damit ebenso wenig subsidiär zur kircheneigenen Finanzkontrolle⁵⁷ wie letztere in ihrer Ausgestaltung und ihren Maßstäben der staatlichen nachgebildet sein muss. Gerade angesichts des angedeuteten Kompensationsgedankens ist in verfassungsrechtlicher Perspektive in der Zuordnung staatlicher Finanzkontrolle und religionsgemeinschaftlicher Organisationsfreiheit aus Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG die Unabhängigkeit der kirchlichen Rechnungsprüfungsämter als Struktur eigener externer Finanzkontrolle notwendig. Grundsätzlich kann allerdings auch ein externer, gesondert beauftragter Rechnungsprüfer eine hinreichend institutionell unabhängige Prüfung gewährleisten. Die Einschaltung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und deren Prüfung der Abschlüsse kirchlicher Vermögensträger sind verfassungsrechtlich jedenfalls der autonomen Ausgestaltung religionsgemeinschaftlicher Finanzkontrolle anheimgestellt. Die Beauftragung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften neben den institutionell unabhängigen Rechnungsprüfungsämtern wirft unmittelbar die Frage des Zusammenwirkens und der Zuordnung beider auf.

IV.

Koordination kirchlicher Finanzkontrolle und die Unabhängigkeit privater Prüfungsgesellschaften

Das institutionelle Setting und die Arbeitsweise kirchlicher Finanzkontrolle haben letztlich effektiv zu sein. Die Beauftragung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften kann hierzu ein tragfähiges Mittel sein. Die der

⁵⁴ Im Einzelnen: *Janz* (Anm. 24), S. 93 (113 f.).

⁵⁵ Nur: *Lange*, Die Prüfung staatlicher Zuwendungen durch den Bundesrechnungshof, in: *Zavelberg* (Hrsg.), Die Kontrolle der Staatsfinanzen, 1989, S. 279 (295 f.).

⁵⁶ *Lange* (Anm. 55), S. 279 (302 f.).

⁵⁷ Zur grundlegenden Subsidiarität staatlicher Rechnungsprüfung: *Leisner* (Anm. 21), S. 84 ff. Hiergegen: *Knöpfle* (Anm. 23), S. 87 ff. und 100 ff. am Beispiel der Rundfunkanstalten. Wie hier: *Janz* (Anm. 24), S. 93 (114); *Waldhoff* (Anm. 1), S. 171 (178).

kirchlichen Finanzkontrolle zukommende Aufgabe, die Ordnungsgemäßheit, Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit kirchlicher Haushaltswirtschaft zu prüfen, geht über die Wirtschaftsprüfungsgesellschaften typischerweise obliegenden Prüfung einzelner Jahresabschlüsse regelmäßig hinaus⁵⁸. Schon deshalb können Testat und Prüfbericht einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kaum an die Stelle externer, kircheneigener Finanzkontrolle treten, sondern vermögen diese nur partiell zu substituieren bzw. anzureichern. Die Einbeziehung privater Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in die Prozesse der Finanzkontrolle macht so einerseits die Notwendigkeit einer Koordination mit der Prüfungstätigkeit der kirchlichen Rechnungsprüfungsämter unabweisbar. Sie fordert aber zumindest in gleichem Maße und andererseits die selbstverständnisgeleiteten Maßstäbe der Finanzkontrolle heraus.

Die Zu- und Abgrenzung der Wahrnehmung der jeweiligen Prüfungsaufgaben stellt eine Anforderung an hinreichend leistungsfähige Governancestrukturen im Feld der Finanzkontrolle dar⁵⁹. Diese sind ihrerseits angesichts des religionsgemeinschaftlichen Selbstorganisationsrechts aus Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG eine eigene Angelegenheit der sachangemessenen und dem eigenen Selbstverständnis entsprechenden institutionellen Verfassung im Bereich des kirchlichen Vermögensrechts. Hierbei sind unterschiedliche Modelle der Verzahnung denkbar⁶⁰. Zwar kann die Publikation mit einem Testat versehener Jahresabschlüsse schon isoliert betrachtet nicht nur Transparenz der Vermögensverwaltung schaffen, sondern mit dem Vertrauenskapital des unabhängigen Prüfestats auch das Vertrauen der Öffentlichkeit in den verantwortlichen Umgang mit kirchlichem Vermögen stärken, ohne dass die kircheneigene externe Finanzkontrolle hierdurch betroffen wäre. Sollen allerdings Synergien geweckt und kohärente Prüfungsergebnisse und -verfahren gesichert werden, ist das unverbundene Nebeneinander der Prüfungstätigkeit der privaten Wirtschaftsprüfer und der kirchlichen Rechnungsprüfungsämter zu vermeiden. Die Einbeziehung und Beauftragung privater Wirtschaftsprüfer sollte deshalb nicht als Gegenstand des Haushaltsvollzuges den Haushalts- und Finanzabteilungen in der Kirchenleitung oder der synodalen Haushaltsausschüsse, sondern als Element der Finanzkontrolle begriffen werden. Die Beauftragung durch die kirchlichen Finanzkontrollinstitutionen sichert

⁵⁸ Zur Reichweite der Prüfungstätigkeit von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften: IDW (Hrsg.), WP Handbuch I, 14. Aufl. 2012, Kap. R Rn. 6 ff. Siehe auch: *Nonnenmacher* (Anm. 10), § 58, Rn. 18 ff.

⁵⁹ Zum Governancekonzept hier nur: *Schuppert* (Hrsg.), Governance-Forschung, 2. Aufl. 2006, passim; *ders.*, Was ist und wozu Governance?, in: *Die Verwaltung* 40 (2007), 463 ff.

⁶⁰ Vgl. entsprechend zu den Modellen der kirchlichen Rechnungslegung die grundlegende Studie von *Leimkübler* (Anm. 37), S. 87 ff. und *dies.*, Die Bedeutung von Aufsicht und Kontrolle in der kirchlichen Vermögens- und Finanzverwaltung, *EssGespr.* 47 (2013), S. 129 (134 ff.)

ihrerseits nämlich jedenfalls einen hinreichenden Informationsgrad über die Ergebnisse der Prüfungstätigkeit der Wirtschaftsprüfer, der bei anderweitiger Beauftragung nicht von vornherein gesichert ist⁶¹. Nur hinreichende Information kann unnötige Doppelprüfungen vermeiden und sicherstellen, dass das Rechnungsprüfungsamt auf hinreichendem Informationsniveau die Ergebnisse externer Wirtschaftsprüfung im Rahmen der eigenen Prüfungstätigkeit zielführend nutzen kann. Die kirchengesetzlichen Grundlagen für diese Beauftragung sind zwar bei großzügiger Interpretation der durchweg vorgesehenen Hinzuziehung privaten Sachverständes angelegt, sollten allerdings verdeutlicht werden.

Die Herausforderungen der Einbeziehung privater Wirtschaftsprüfer in die kirchliche Finanzkontrolle liegen dennoch weniger in der institutionellen Koordination als vielmehr in den Prüfungsverfahren und Prüfungsmaßstäben. Hier sichert die Garantie des Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG die kirchliche Vermögensverwaltung und die kirchliche Finanzkontrolle prinzipiell gegenüber staatlichen Einflüssen und schafft damit einen Freiraum zur Setzung kirchenspezifischer Maßstäbe einer verantwortlichen Vermögensverwendung. Deren Kongruenz mit den Prüfungsmaßstäben, die private Wirtschaftsprüfer anlegen, ist verfassungsrechtlich nicht gesichert. Die mögliche Überformung der Prüfungsmaßstäbe, wie sie Art. 137 Abs. 3 WRV i.V.m. Art. 140 GG gegenüber verfassungs- und grundrechtsgebundenen staatlichen Behörden der externen Finanzkontrolle erfordern kann, kann gegenüber einer privaten, zunächst grundrechtsungebundenen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kaum eingefordert werden. Dies dürfte auch im Hinblick auf die Anerkennungswürdigkeit kircheneigner Zwecksetzungen in der Modifikation des Wirtschaftlichkeitsmaßstabes gelten, die im Rahmen der kirchlichen Finanzkontrolle von den Rechnungsämtern bruchlos adaptiert werden können. Wenngleich das Kontrollinteresse der Öffentlichkeit kircheneigenen Standards mit Skepsis begegnen und deshalb die Nutzung der handelsrechtlich geprägten allgemeinen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards präferiert werden mag⁶², droht der Verlust von Eigenständigkeit und Eigengesetzlichkeit kirchlicher Vermögensverwaltung.

Der eigenverantwortete und eigenverantwortliche Akt der Betrauung eines außenstehenden Dritten – wie eines Wirtschaftsprüfers – mit der Kontrolle der Vermögensverwaltung hat Folgen für die Steuerungswirkung des religionsgemeinschaftlichen Selbstverwaltungsrechts. Er steht der Qualifikation von dessen Prüftätigkeit und von dessen Prüfergebnissen als Beeinträchtigung des Selbstbestimmungsrechts grundsätzlich entgegen. So nimmt

⁶¹ Zu den möglichen Auftraggebern am Beispiel der katholischen Kirche: *Leimkübler* (Anm. 37), S. 191 f.

⁶² *Schon*, *Transparenz und Kontrolle der Kirchenfinanzen*, in: *Uhle* (Hrsg.), *Kirchenfinanzen in der Diskussion*, 2014, S. 173 (191 f.).

die Verwaltungsrechtsprechung selbst für den Fall der freiwilligen Beauftragung eines staatlichen Rechnungshofes durch eine Religionsgemeinschaft den Prüfungsmaßstab des Selbstbestimmungsrechts ganz entsprechend dem allgemeinen Grundsatz des *volenti non fit iniuria* weit zurück. Hat die Religionsgemeinschaft den Rechnungshof selbst um die Prüfung ihrer Haushalts- und Wirtschaftsführung ersucht, kann sie hiernach grundsätzlich nicht geltend machen, die in dessen Prüfbericht enthaltenen Empfehlungen seien unzulässige Eingriffe in ihr religionsgemeinschaftliches Selbstbestimmungsrecht. Ein Anspruch auf Widerruf einzelner Äußerungen soll nach der Rechtsprechung – ohne dass dies entscheidungserheblich gewesen wäre – allenfalls bei einer Verletzung des Kernbereichs ihres Selbstbestimmungsrechts in Betracht kommen⁶³.

Die Bindungswirkung kircheneigener Maßstäbe für die Prüfungstätigkeit der Wirtschaftsprüfer wäre allenfalls grundrechtlich unter Rekurs auf die Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1, 2 GG und deren horizontaler Wirkung gegenüber Privaten konstruktiv möglich⁶⁴. Selbst wenn man die Garantie des Art. 137 Abs. 3 WRV i. V. m. Art. 140 GG dergestalt stark grundrechtlich überformte⁶⁵, dürfte eine Bindung mit der Autonomie der Wirtschaftsprüfer, die deren Vertrauenskapital ja gerade speist, unvereinbar sein. Der Abschlussprüfer ist eben ein externer, unabhängiger und sachverständiger Vertragspartner der prüfungspflichtigen Gesellschaft mit gesetzlich umrissenen Kontroll-, Informations- und Beglaubigungsaufgaben⁶⁶. Überdies sind die Prüfungsmaßstäbe und -verfahren grundsätzlich individueller Verabredung im jeweiligen Auftragsverhältnis entzogen, unterliegen sie doch der kollektiven, berufsständischen Rechtssetzung in Form der IDW-Prüfungs- und Rechnungslegungsstandards⁶⁷. Letztere können durchaus Besonderheiten der Vermögensverwaltung und Rechnungslegung nicht gewerblich orientierter Akteure abbilden. Für den Bereich des „Dritten Sektors“ ist insoweit im Feld gemeinnütziger Organisationen auf den Rechnungslegungsstandard für spendensammelnde Organisationen⁶⁸ und für gemeinnützige Stiftungen zu verweisen⁶⁹. Auch die Besonderheiten kirchlicher Vermögensverwaltung

⁶³ VG Dessau, LKV 2006, 426.

⁶⁴ Eingehend und m. w. Nw. zur Grundrechtsgeltung unter Privaten: *Papier*, Drittwirkung der Grundrechte, in: HdbGR II, 2006, § 55 (insb. Rn. 11 ff.); *Stern*, Staatsrecht, Bd. III/1, 1988, § 76 (S. 1509 ff.).

⁶⁵ Etwa: *Sachs-Ehlers*, GG, 2014⁷, Art. 140 GG – Art. 137 WRV, Rn. 4 („grundrechtliche Bestimmung“). Auch: *Isensee*, in: HdbStKirchR II, 2. Aufl. 1995, S. 665 (725: „Grundrecht im materiellen Sinne“). Kritisch hingegen: *Dreier-Morlok* (Anm. 49), Art. 137 WRV, Rn. 44.

⁶⁶ *Staub-Habersack/Schürnbrand* (Anm. 13), Vor § 316, Rn. 19.

⁶⁷ Zur Setzung dieser Standards: *Buck-Heeb/Dieckmann*, Selbstregulierung im Privatrecht, 2010, S. 124; IDW (Hrsg.) (Anm. 58), Anh3 Rn. 1 ff. (insb. Rn. 5).

⁶⁸ IDW RS HFA 21.

⁶⁹ IDW RS HFA 5. Siehe auch *Doll* (Anm. 6), S. 89 (90).

könnten in entsprechenden Standards abgebildet werden, wenn dem nicht die Heterogenität kirchlicher Maßstäbe entgegensteht. Solange es an solchen spezifischen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards fehlt, ist die Beauftragung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft stets mit dem Import gerade nicht vom kirchlichen Selbstverständnis geprägter Prüfungsverfahren und Prüfungsstandards verbunden.

V.

Ausblick

Kirchliche Vermögensverantwortung beweist sich auch in hinreichenden Standards der Finanzgovernance. Wesentliches Instrument hierfür ist neben der Forderung nach Transparenz im kirchlichen Finanzgebaren im Haushaltsvollzug und in der Haushaltsaufstellung auch eine leistungsfähige Finanzkontrolle. Auch kirchliche Finanzkontrolle funktioniert nur bei hinreichender personaler und institutioneller Unabhängigkeit. Das evangelische Kirchenrecht folgt so aus guten Gründen dem Modell der staatlichen externen Finanzkontrolle. Die hinzutretende, die Arbeit der kirchlichen Finanzkontrolle um konkrete Prüfaufträge oder auch die Prüfung kirchlicher Jahresabschlüsse ergänzende Prüfungstätigkeit privater Wirtschaftsprüfer kann ein Instrument sein, die Effektivität kirchlicher Finanzkontrolle zu erhöhen; vor allem aber verschafft die externe Prüfung ein beachtliches Vertrauenskapital, mit dem die Kirche in der Öffentlichkeit werben kann. Das Gütesiegel der Prüfung durch private Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der kirchlichen Haushalts- und Finanzkontrolle zu nutzen, ist eine vom staatlichen Recht regelmäßig nicht an die kirchlichen Vermögensträger herangetragene Erwartung, sondern eine autonom getroffene und zu verantwortende Entscheidung. Sie betrifft ein Feld, das vom religionsgemeinschaftlichen Selbstverwaltungs- und Selbstorganisationsrecht sowohl im Hinblick auf die Institutionen und Verfahren als auch im Hinblick auf die Maßstäbe der Finanzkontrolle erfasst ist. Die Einbeziehung einer externen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft macht einerseits eine sinnvolle Zuordnung zur Prüfungstätigkeit der kirchlichen Rechnungsprüfungsämter unabwiesbar. Andererseits trifft die Freiheit der Kirche, im Rahmen ihrer Vermögenswirtschaft eigene Maßstäbe der verantwortungsvollen, ordnungsgemäßen, wirtschaftlichen und sparsamen Vermögensverwendung zu definieren, auf die Autonomiesphäre eines Dritten. Eine Sphäre, die die Wirtschaftsprüfer in dem gesetzlichen Rahmen durch grundsätzlich autonome, ständische Standardsetzung ausfüllen – deren Eigenständigkeit wiederum zum Erhalt des eigenen Unabhängigkeitsanspruches und damit verbundenen Vertrauens nicht preisgegeben werden kann. Wollen die Kirchen sich vor dem

Forum der Öffentlichkeit mit den allgemeinen Leisten der steuer- und handelsbilanziell geprägten Standards messen lassen, ist der Verlust an eigenen, kirchlichen Maßstäben leicht hinzunehmen. Die Preisgabe des eigenen Maßstabes ist aber bei alledem bewusst zu halten.