



www.npoR.de Heft 2/2010 Seiten 33–68

# npoR

ZEITSCHRIFT  
FÜR DAS RECHT  
DER NON PROFIT  
ORGANISATIONEN

## Aufsätze

Die Überformung der Sozialsysteme und der Gemeinnützigkeit durch europäisches Wirtschaftsrecht hat klare Grenzen (*Prof. Dr. Bernd Schlüter*) S. 33

Voraussetzungen für die Vergütung von Organen gemeinnütziger Körperschaften (*Dr. Robert Schütz/Nadine John von Zydowitz*) S. 37

Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte (*Prof. Dr. Thomas Koller*) S. 40

## Praxisforum

Rechtliche Grundlagen des Projekttransfers (*Dr. Anna Katharina Gollan/Julia Meuter*) S. 42

## npoR-Report

npoR-Report Stiftungsrecht, Vereinsrecht und Steuerrecht (*Esther Kindler/Kerstin Meyer/Christian Süß*) S. 46

## Rechtsprechung

BGH: Zur Haftung des Vereinsvorstands in der Insolvenz S. 48

BGH: Zweckbetrieb und Marktverhaltensregelung S. 54

EuGH: Vergabepflicht von Rettungsdienstleistungen (mit Anmerkung *Dr. Alexander Hübner*) S. 57

Auch der Begriff der Aufwandsentschädigung stellt keine hinreichende Satzungsgrundlage für die Vergütung von Vorständen dar. Als Aufwandsentschädigung wird grundsätzlich die Zahlung eines Geldbetrages verlangt, durch den der Anspruch auf Aufwendungsersatz pauschal abgegolten wird. So sieht etwa § 1835a Abs. 1 BGB vor, dass ein Vormund in Fällen, in denen ihm keine Vergütung zusteht, zur Abgeltung seines Anspruchs auf Aufwendungsersatz als Aufwandsentschädigung einen bestimmten pauschalen Geldbetrag verlangen kann. Eine über den Aufwendungsersatz hinausgehende Vergütung beinhaltet die Aufwandsentschädigung in diesem Fall jedoch nicht.<sup>23</sup> Dementsprechend sieht das BMF im Schreiben vom 14.10.2009<sup>24</sup> vor, dass bei pauschalen Zahlungen der Einzelnachweis der zu erstattenden Auslagen dann nicht erforderlich ist, wenn die Pauschalen den tatsächlichen Aufwand offensichtlich nicht übersteigen.

Sehen Satzungen demgegenüber neben oder anstelle des Aufwendungsersatzes bzw. der Aufwandsentschädigung Sitzungsgelder vor, so kann für den mit den Sitzungen verbundenen Zeitaufwand eine angemessene Vergütung vereinbart und gezahlt werden. Gleiches gilt, wenn die Satzung den Abschluss von Dienstverträgen bzw. Arbeitsverträgen vorsieht. Nach § 612 Abs. 1 BGB wird bei Dienstverträgen eine Vergütung immer dann geschuldet, wenn die Dienstleistung den Umständen nach nur gegen eine Vergütung zu erwarten ist. Dementsprechend ist nach § 611 BGB die Vergütung zwingender Bestandteil eines Dienst- bzw. Arbeitsvertrages und unterscheidet diesen vom Auftragsvertrag.<sup>25</sup>

## VI. Zusammenfassung

Vereinsrechtlich ist die Vergütung von Vereinsvorständen nach der BGH-Rechtsprechung nur zulässig, wenn die jeweilige Satzung die Vergütung ausdrücklich erlaubt. In Übereinstimmung mit den zivilrechtlichen Vorgaben haben die beiden BMF-Schreiben vom 22.4.2009 und 14.10.2009 deutlich gemacht, dass die Zulässigkeit der Vergütung von Vereinsvorständen auch gemeinnützigkeitsrechtlich von einer ausdrücklichen Satzungsregelung abhängig ist. Vereine, die ihre Vorstände in der

Vergangenheit ohne ausdrückliche Satzungsklausel vergütet haben und diese auch zukünftig vergüten wollen, sind daher gehalten, bis zum 31.12.2010 die Änderung ihrer Satzung und Aufnahme einer Vergütungsklausel zu beschließen. Zu berücksichtigen ist, dass dabei auch die in älteren Satzungen oftmals nur unzureichend enthaltenen gemeinnützigkeitsrechtlichen Standardklauseln den nunmehr in der Anlage 1 zu § 60 Abs. 1 Satz 2 AO gesetzlich vorgeschriebenen Musterformulierungen anzupassen sind.

Unbeantwortet bleibt durch die BMF-Schreiben, ob auch die Vergütung von Stiftungsvorständen eine ausdrückliche Regelung in der Satzung voraussetzt. Hiergegen spricht, dass nach § 86 BGB die gesetzlichen Bestimmungen des Auftragsrechts nur dann auf den Stiftungsvorstand anwendbar sind, wenn sich aus der Verfassung der Stiftung nichts anderes ergibt. Einen ausdrücklichen Satzungsvorbehalt wie in § 40 BGB sieht das Stiftungsrecht hier nicht vor. Insofern sollte es genügen, dass der Umfang der satzungsmässigen Aufgaben des Vorstands eine angemessene Vergütung rechtfertigt und die Stiftungssatzung keine unentgeltliche bzw. ehrenamtliche Vorstandstätigkeit vorsieht. Im Zweifel sollten Stiftungen ebenfalls bis zum 31.12.2010 eine entsprechende Änderung ihrer Satzung beschließen oder mit dem für sie zuständigen Finanzamt verbindlich abgestimmt haben, dass eine Ergänzung der Satzung im jeweiligen Fall nicht erforderlich ist.

Für gemeinnützige Kapitalgesellschaften besteht weder gesellschafts- noch gemeinnützigkeitsrechtlich ein Zwang, die Vergütung ihrer Geschäftsführer bzw. Vorstände in der Satzung vorzusehen. Jedoch sollten die beteiligten Organe der Kapitalgesellschaft die Vergütung in einem schriftlichen Anstellungsvertrag vereinbaren, um das Bestehen des Vergütungsanspruchs auch gegenüber der Finanzverwaltung dokumentieren zu können.

23 Diederichsen, Palandt-BGB, 69. Aufl. 2010, § 1835a Rn. 2.

24 BMF, Schreiben v. 14.10.2009 (Fn. 1).

25 Weidenkaff, Palandt-BGB, 69. Auflage 2010, § 612 Rn. 1.

Prof. Dr. Thomas Koller\*

## Die Schweiz in der internationalen Konkurrenz der Vereinsstandorte – Hinweis auf eine bevorstehende Änderung des schweizerischen Vereinssteuerrechts

Steuerrechtliche Fragen bilden einen wichtigen Aspekt im internationalen Wettbewerb der Rechtsordnungen. Dies gilt auch für die internationale Konkurrenz von Vereinsstandorten. Nachfolgend soll kurz auf eine vom Parlament in die Wege geleitete Änderung des schweizerischen Vereinssteuerrechts eingegangen werden, die möglicherweise Auswirkungen auf die internationale Attraktivität der Schweiz als Vereinsstandort haben könnte.<sup>1</sup>

### I. Das geltende Vereinssteuerrecht

Gemeinnützige Vereine sind in der Schweiz von der Steuerpflicht befreit.<sup>2</sup> Gemeinnützigkeit setzt eine *Förderung des Allgemeininteresses* und *Uneigennützigkeit* voraus.<sup>3</sup> Die Verfolgung von *Selbsthilfezwecken*, wie sie für viele Vereine (z.B. für Sportvereine) typisch ist, gilt nicht als gemeinnützig.<sup>4</sup> Gemeinnützigkeitsschädlich ist auch eine unternehmerische Zweckverfolgung, es sei denn, einem Geschäftsbetrieb komme nur die Funktion eines Hilfsbetriebes zu. Ist ein Verein nicht gemeinnützig, so unterliegt er in der Schweiz grundsätzlich der

\* Der Autor ist Ordinarius für Privatrecht und Sozialversicherungsrecht, unter Berücksichtigung des Steuerrechts, an der [Universität Bern](#). Er bittet die deutschen Leserinnen und Leser um Verständnis dafür, dass er bei gewissen Formulierungen seinen sprachregionalen Gewohnheiten treu geblieben ist.

1 Die Ausführungen beschränken sich auf das Vereinssteuerrecht. Vereinszivilrechtliche Standortvor- und -nachteile werden bewusst ausgeblendet.

2 Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990 (DBG; SR 642.11); Art. 23 Abs. 1 Buchst. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990 (StHG; SR 642.14).

3 Vgl. dazu einlässlich etwa Koller, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 2007, S. 441 ff.

4 Näheres dazu z.B. bei Koller, Die neuere Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Gemeinnützigkeitsschädlichkeit eines zu engen Destinatärkreises, npOR 2009, 87 ff.

Steuerpflicht,<sup>5</sup> d.h. er hat auf seinem Reingewinn die Gewinnsteuer<sup>6</sup> und auf der Ebene der Kantone und Gemeinden zusätzlich auf dem Eigenkapital die Kapitalsteuer<sup>7</sup> zu entrichten. Dabei werden die Mitgliederbeiträge nicht zum steuerbaren Gewinn gerechnet. Im Gegenzug kann der Verein zwar die zur Erzielung von steuerbaren Erträgen erforderlichen Aufwendungen in vollem Umfang abziehen, andere Aufwendungen – wie allgemeine Verwaltungskosten oder Ausgaben für die Verfolgung des Vereinszwecks – jedoch nur insoweit, als sie die Mitgliederbeiträge übersteigen.<sup>8</sup> Auf Bundesebene beträgt die Gewinnsteuer der Vereine 4,25% des Reingewinns, wobei Gewinne unter 5.000 Franken nicht besteuert werden.<sup>9</sup> Die Steuersätze sowie allfällige Freibeträge für die kantonalen und kommunalen (Vereins-) Steuern werden von den Kantonen festgesetzt.<sup>10</sup>

Kleinere Vereine haben aufgrund dieser Bestimmungen in der Praxis kaum je oder nur sehr niedrige Steuern auf dem Reingewinn zu entrichten, und auch die kantonale und kommunale Kapitalsteuer dürfte in aller Regel nicht stark ins Gewicht fallen. Anders verhält es sich bei größeren Vereinen (vor allem wenn sie einen wirtschaftlichen Betrieb führen) oder bei kleinen und mittleren Vereinen, die aufgrund besonderer Aktivitäten zusätzlich zu ihren Mitgliederbeiträgen Einkünfte generieren, so etwa mit der Durchführung von Flohmärkten, Lottos<sup>11</sup> etc. Aber auch solche Vereine sind letztlich steuerlich recht gut gestellt, weil die Regelung, wonach die zur Erzielung der steuerbaren Erträge erforderlichen Aufwendungen in vollem Umfang steuerwirksam abgezogen werden können, grundsätzlich zu einer – unter Umständen bedeutenden – fiskalischen Entlastung der Vereine führt.<sup>12</sup>

## II. Die vom Gesetzgeber ins Auge gefasste Änderung

Diese zurückhaltende Besteuerung nicht gemeinnütziger Vereine genügt indessen den Eidgenössischen Räten nicht mehr. Mit einer sogenannten Motion haben die beiden Kammern des Schweizer Parlaments die Regierung beauftragt, „die Möglichkeit zu prüfen und die nötigen Gesetzesänderungen vorzuschlagen, sodass Vereine ... ganz oder bis zu einem bestimmten Betrag steuerbefreit werden, wenn sie ihre Erträge und Vermögensmittel ausschließlich für ideelle Zwecke, namentlich für Jugend- und Nachwuchsförderung, verwenden“.<sup>13</sup> Die Annahme dieser Motion erfolgte gegen den ausdrücklichen Antrag der Regierung und der nationalrätlichen Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-NR).<sup>14</sup>

### 1. Gründe

Begründet wurde die Motion von ihrem Urheber (Ständerat *Alex Kuprecht*) damit, Vereine würden wichtige Aufgaben im Dienste der Allgemeinheit wahrnehmen, das kulturelle Leben fördern und auf vielfältige Weise wichtige Beiträge für die ganze Gesellschaft leisten. Es sei störend, dass solche Vereine steuerpflichtig seien, während internationale Organisationen und Verbände in der Schweiz Steuerfreiheit genießen würden. Noch drastischer meinte ein anderer Parlamentarier, die FIFA sei steuerbefreit, obwohl sie ihre Mittel nicht nur für sportliche Zwecke einsetze, sondern auch für „... die Förderung des Wohlergehens älterer Herren in luxuriösen Lebensumständen“; Vereine aber, welche dafür sorgen, dass in der Freizeit Sinnvolles geschehe, seien steuerpflichtig.<sup>15</sup> Gegen die angestrebte Steuerbefreiung wurde im Wesentlichen angeführt, nicht gemeinnützige Vereine würden typischerweise der Selbsthilfe dienen.<sup>16</sup> Zudem stelle das Kriterium der Gemeinnützigkeit eine sinnvolle Abgrenzung dar, während der Begriff des ideellen Zwecks vage sei und zu großen Abgrenzungsproblemen führen werde. Eine Steuerbefreiung sei immer dann gerechtfertigt, wenn die gemeinnützige Jugendarbeit deutlich im Vordergrund

stehe.<sup>17</sup> Es sei aber nicht sinnvoll, die Rechtsform des Vereins zu bevorzugen und alle Vereine mit nichtwirtschaftlicher Zwecksetzung von der Besteuerung auszunehmen.<sup>18</sup>

### 2. Verfahrensgang

Als Nächstes muss nun die Landesregierung eine entsprechende Gesetzesvorlage ausarbeiten, die dem Parlament unterbreitet wird. Wie diese Vorlage im Einzelnen aussehen und wann sie vorgelegt wird, lässt sich zurzeit (Ende April 2010) nicht sagen.

### 3. Auswirkungen

Es wird sich weisen müssen, inwieweit die geplante Steuerbefreiung von sämtlichen Vereinen mit ideellen Zwecken den Vereinsstandort Schweiz im internationalen Wettbewerb stärken wird. Die *Motion Kuprecht* hat erklärtermaßen die steuerliche Entlastung von kleinen lokalen Vereinen wie Sportvereinen, Jassclubs<sup>19</sup> etc. im Auge, von Vereinen also, die nicht (oder nur am Rande) im Allgemeininteresse tätig sind, sondern primär Selbsthilfeszwecke verfolgen. *Es ist allerdings nicht auszuschließen, dass auch international tätige Organisationen mit großen wirtschaftlichen Betrieben in den Genuss der neuen Regelung kommen oder diese zumindest beanspruchen könnten* (es sei denn, die Steuerbefreiung würde nur für einen bestimmten, eher niedrigen Ertrag gewährt). Schwierigkeiten in der Abgrenzung, wann solche Organisationen ihre Mittel ausschließlich für ideelle Zwecke verwenden, dürften dann allerdings – wie von der WAK-NR befürchtet – vorprogrammiert sein. Immerhin würden so im Ergebnis solche Vereine den internationalen Sportverbänden mit Sitz in der Schweiz (wie z.B. der FIFA oder der UEFA) gleichgestellt, die heute schon *in extensiver Auslegung des Gemeinnützigkeitsbegriffes* von den direkten Steuern befreit sind.<sup>20</sup>

5 Art. 49 Abs. 1 Buchst. b DBG; Art. 20 StHG.

6 Art. 57 ff. DBG; Art. 24 ff. StHG.

7 Art. 29 ff. StHG.

8 Art. 66 Abs. 1 und 2 DBG; Art. 26 Abs. 1 und 2 StHG.

9 Art. 71 DBG.

10 Art. 1 Abs. 3 StHG.

11 Die Durchführung von Zahlenlottos (mit Naturalgewinnen) ist in der Schweiz bei (Sport-) Vereinen sehr beliebt und kann bei guter Organisation zu beachtlichen Reingewinnen führen.

12 *Lutz*, in: Zweifel/Athanas (Hrsg.), Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht Band I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Aufl. 2008, Art. 66 DBG Rn. 8, m.w.N.

13 *Motion von Ständerat Alex Kuprecht*, eingereicht am 20.3.2009 (Geschäftsnummer 09.3343); vom Ständerat angenommen am 27.5.2009, vom Nationalrat am 15.3.2010.

14 *Antwort des Bundesrates* vom 13.5.2009; *Bericht der WAK-NR* vom 6.10.2009.

15 *Votum von Ständerat Bruno Frick* vom 27.5.2009.

16 *Antwort des Bundesrates* vom 13.5.12009 (Fn. 14).

17 *Bericht der WAK-NR* vom 6.10.2009 (Fn. 14).

18 *Votum von Bundesrat Hans-Rudolf Merz* vom 15.3.2010 im Nationalrat.

19 Jass ist ein in der Schweiz beliebtes Kartenspiel.

20 Vgl. dazu das *Rundschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung* über die Steuerbefreiung von internationalen Sportverbänden vom 12.12.2008. Dem ersten Absatz dieses Rundschreibens lässt sich mit hinreichender Deutlichkeit entnehmen, was im Grunde längst allgemein bekannt ist: Die Befreiung dieser Organisationen von der Steuerpflicht ist standortpolitisch motiviert, d.h. sie dient dazu, den Sitz dieser Verbände in der Schweiz zu halten.