



CEPS Forschung und Praxis – Band 05

Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen

Eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage

Kaspar Müller, Daniel Zöbeli

**Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-
Organisationen – eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage**

CEPS Forschung und Praxis

Band 5

Kaspar Müller, Daniel Zöbeli

Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen – eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage

Kaspar Müller, Daniel Zöbeli

In Kooperation mit:



Fernfachhochschule Schweiz
Zürich | Basel | Bern | Brig

Mitglied der SUPSI

Für die Unterstützung bei der Drucklegung dieser Studie geht ein besonderer Dank an die Fondation 1796.

Das **Centre for Philanthropy Studies (CEPS)** der Universität Basel wurde initiiert von SwissFoundations, dem Verband der Schweizer Förderstiftungen, und anschubfinanziert von folgenden Organisationen: Avina Stiftung, Christoph Merian Stiftung, Ernst Göhner Stiftung, GEBERT RÜF STIFTUNG, Gesellschaft für das Gute und Gemeinnützige GGG Basel und Sophie und Karl Binding Stiftung.

Impressum: Centre for Philanthropy Studies / Centrum für Philanthropie und Stiftungswesen (CEPS)
Universität Basel
Peter Merian-Weg 6
Postfach
4002 Basel

Umschlaggestaltung: a+, Gregorio Caruso
Layout: Georg von Schnurbein
ISBN: 978-3-9523659-4-6

© Centre for Philanthropy Studies 2012.
Alle Rechte vorbehalten. Jede Art der Vervielfältigung ohne Genehmigung der Autoren ist unzulässig.

Die Autoren:

Kaspar Müller

Kaspar Müller, lic. rer. pol., unabhängiger Ökonom, ist seit 1991 Mitglied der Fachkommission FER. Er war Leiter der Arbeitsgruppe Swiss GAAP FER 21. Er übt diverse Mandate aus, u.a. ist er Präsident der Stiftung Ethos und der Ethos Services AG, Genf und Präsident des Verwaltungsrates der responsAbility Social Investments AG, Zürich. Kaspar Müller ist Verfasser zahlreicher Artikel in den Bereichen Finanzmarkt, Rechnungslegung, Corporate Governance, Nachhaltigkeit und Ethik. Während des Verschollenenverfahrens war er Beistand von Bruno Manser, heute ist er Vertreter von dessen Erbgemeinschaft.

Daniel Zöbeli

Daniel Zöbeli, Prof. Dr. rer. pol., Leiter des Instituts für Management und Innovation (IMI) der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS), ist Autor zahlreicher Publikationen im Bereich Rechnungslegung/Finanzen/Steuern bei NPO. Er verfügt über eine reiche Erfahrung als Ehrenamtlicher in verschiedenen wohltätigen Organisationen, so z.B. als Gründer und Leiter der Freizeitvereinigung IG KUBU (seit 1999) oder als langjähriges Vorstandsmitglied des reformierten Jugendverbandes JK Schweiz. Daniel Zöbeli war sechs Jahre lang Mitglied der Primarschulbehörde Uster und dort u.a. verantwortlich für die Einführung schulergänzender Tagesstrukturen.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	V
Geleitwort.....	VII
Management Summary.....	1
Teil A: Einleitung.....	2
1 Grundsätzliches und Aufbau der Publikation.....	2
2 Ehrenamtlichkeit.....	4
2.1 Begriff.....	4
2.2 Wirtschaftliche und gesellschaftliche Betrachtung.....	4
2.3 Normative Betrachtung und Regulierung.....	5
Teil B: Stiftungs- und Steuerrecht.....	6
3 Stiftungsrecht.....	6
3.1 Gesetzliche Grundlagen.....	6
3.2 Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden.....	6
3.3 Prüfgegenstand und alltägliche Probleme.....	7
3.4 Entschädigungen im Einzelnen.....	9
3.4.1 Entschädigungen für ordentliche („strategische“) Aufgaben.....	9
3.4.2 Entschädigungen für ausserordentliche („operative“) Tätigkeiten.....	9
3.4.3 Spesen und Aufwandsentschädigungen.....	10
4 Steuerrecht.....	11
4.1 Gesetzliche Grundlagen.....	11
4.2 Praxis der kantonalen Steuerbehörden.....	11
4.3 Entschädigungen im Einzelnen.....	13
4.3.1 Entschädigungen für ordentliche („strategische“) Aufgaben.....	13
4.3.2 Entschädigungen für ausserordentliche („operative“) Tätigkeiten.....	15
4.3.3 Spesen und Aufwandsentschädigungen.....	16
4.4 Sonderregelungen für unternehmensähnliche Nonprofit-Organisationen.....	16
4.5 Monetäre Entschädigungen und Doppelmandate.....	17
Teil C: Private Normen, Soft Law.....	19
5 Rechnungslegungsnormen.....	19
5.1 Swiss GAAP FER.....	19
5.1.1 Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen (Swiss GAAP FER 21).....	19
5.1.2 Transaktionen mit nahestehenden Personen (Swiss GAAP FER 15).....	20
5.2 Aktienrechtliche Bestimmungen als Benchmark (Art. 663b ^{bis} OR).....	22
6 Branchenempfehlungen.....	23
6.1 Reglement über das Zewo-Gütesiegel.....	23

6.2 Swiss Foundation Code	24
6.3 Swiss NPO-Code.....	25
6.4 Ehrenkodex der Schweizerischen Evangelischen Allianz (SEA)	26
TEIL D: Diskussion	29
7 Aspekte und Perspektiven in Thesenform	29
TEIL E: Entschädigungssystem.....	33
8 Anforderungen an das Entschädigungssystem von Nonprofit-Organisationen.....	33
8.1 Bereiche eines Entschädigungs-systems	33
8.1.1 Verantwortung innerhalb der Organisation.....	33
8.1.2 Transparenz und Offenlegung der monetären und nicht monetären Entschädigungen	34
8.1.3 Struktur des Entschädigungssystems	34
8.1.4 Höhe der Entschädigungen.....	34
8.1.5 Kompetenzen im Rahmen der Entschädigungspolitik	35
8.2 Umsetzung eines Entschädigungssystems	35
9 Checkliste	36
9.1 Für alle Organisationen relevant	36
9.2 Für Organisationen relevant, welche monetäre Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane ausrichten.....	38
9.3 Für Organisationen relevant, welche keine monetäre Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane vorsehen	40
Literaturverzeichnis.....	42
Anhang.....	45
Anhang I: Fragebogen Stiftungsaufsicht Kanton Basel-Stadt	45
Anhang II: Fragebogen Steuerbehörden Kanton Luzern.....	45
Anhang III: Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemein- nützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen ...	45
Anhang IV: Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit- Organisationen (Kreisschreiben 25 – vom 18. Januar 2008, Auszug)	57

Geleitwort

Der Begriff „Ehrenamt“ ist etwas aus der Mode gekommen. Die Bedeutung ist aber auch heute noch aktuell. Die Übernahme einer gewählten Leistungsfunktion in einer Nonprofit-Organisation (NPO) ist noch immer mit Prestige, Anerkennung und eben Ehre verbunden.

Ohne freiwilliges, unentgeltliches Engagement in Vorständen und Stiftungsräten wären viele Leistungen und Angebote von NPO gar nicht zu finanzieren. Ebenso könnten sich viele NPO das in ihren Leitungsgremien versammelte Fach- und Expertenwissen niemals zu Marktpreisen leisten. Umgekehrt ist es für viele Menschen ein grosses Bedürfnis, ihr Fachwissen auch im gesellschaftlich-sozialen Umfeld einzusetzen.

Die Entwicklungen der letzten Jahre geben jedoch Anlass, die Beschaffenheit des Ehrenamtes auf den Prüfstand zu stellen. Erstens gibt es heute deutlich mehr NPO als noch vor zwanzig Jahren und zweitens nehmen die Anforderungen an Vorstände und Stiftungsräte zu.

In der Schweiz gibt es aktuell ca. 12'500 Stiftungen, 76'000 Vereine und 10'000 Genossenschaften, die alle von ehrenamtlich geführten Vorständen und Stiftungsräten geführt werden. Alleine bei den Stiftungen ergibt sich dadurch ein Bedarf an über 76'000 Stiftungsräten!

Dem steigenden Bedarf an Aktiven steht eine zunehmende Komplexität der Aufga-

ben gegenüber. Diese ergibt sich einerseits aus neuen gesetzlichen Vorschriften (z.B. Revisionsrecht) sowie andererseits als Folge der verstärkten Professionalisierung im Dritten Sektor. Die Anforderungen an den Vorstand selbst mittelgrosser NPO stehen denen eines Verwaltungsrates einer AG kaum mehr nach!

Es ist daher gerechtfertigt, die prinzipielle Unentgeltlichkeit des Ehrenamtes zur Diskussion zu stellen. Mit Kaspar Müller und Daniel Zöbeli haben sich zwei profunde Kenner der Schweizer NPO-Landschaft zur Aufgabe gemacht, eine breit abgestützte Diskussionsgrundlage zu diesem Thema zu erstellen. Ihnen sei an dieser Stelle herzlich für Ihre umfassende und präzise Aufarbeitung des Themas gedankt.

Diese Publikation ist daher keineswegs als eine Anleitung zur Entschädigung von Ehrenamtlichen zu verstehen. Vielmehr soll sie NPO helfen, Entscheidungssicherheit zu gewinnen und Gestaltungsspielräume zu erkennen. Die Freiwilligkeit ist und bleibt eines der zentralen Wesensmerkmale von Nonprofit-Organisationen (NPO). Jedoch widerspricht es der Vielfalt der NPO und der zunehmenden Verzahnung der Gesellschaftssektoren, wenn ein spezifisches Gremium uniform und kategorisch betrachtet wird.

Basel im März 2012

Prof. Dr. Georg von Schnurbein



Management Summary

Das Ziel des vorliegenden Beitrags soll sein, einen Beitrag zur Stärkung des Nonprofit-Sektors zu leisten.

Die Diskussion über Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane von NPO gewinnt seit Jahren an Bedeutung und wird kontrovers geführt. Nach dem heute geltenden Paradigma erhalten die meisten Stiftungsräte und Vereinsvorstände nur Spesenersatz. Die Autoren kommen zum Schluss, dass die Thematik vor allem im Interesse der betroffenen Institutionen differenziert beurteilt werden muss.

Die Entschädigungsfrage wird im gegenwärtigen Stiftungs- und Vereinsrecht nicht direkt behandelt. In der juristischen Lehre wird teilweise noch immer die traditionelle Auffassung vertreten, dass die obersten Leitungsorgane grundsätzlich unentgeltlich tätig sein sollten. Demgegenüber nehmen die wichtigen privaten NPO-Standards eingehender zum Thema Stellung, wobei noch keine *unité de doctrine* festzustellen ist.

Eine Umfrage der Verfasser bei den wichtigsten Stiftungsaufsichtsbehörden unterstreicht die Tendenz zur Professionalisierung – so gehen vor allem grosse Stiftungen vermehrt dazu über, ihre Leitungsorgane durch bezahlte Geschäftsführer zu entlasten. Die Untersuchungsergebnisse zeigen aber auch, dass offensichtliche Missbräuche bei Stiftungsratsentschädigungen selten sind.

Nach einer verbreiteten Meinung sind die Steuerbehörden besonders restriktiv bezüglich der Einhaltung des Ehrenamtlichkeitsprinzips bei den obersten NPO-Leitungsorganen. Eine zweite Umfrage zeigt jedoch, dass entsprechende Entschädigungen selten ein entscheidendes Kriterium bei der Steuerbefreiung sind, allerdings ist die Praxis in den einzelnen Kantonen sehr unterschiedlich.

Sowohl gesellschaftspolitische als auch betriebswirtschaftliche Überlegungen sprechen dafür, dass differenzierte Entlohnungen der obersten Leitungsorgane vertretbar oder sogar erwünscht sind. Dies unter der Voraussetzung, dass das Entschädigungssystem angemessen, transparent sowie leistungsgerecht ist. Dafür sind organisationsintern Grundsätze und Regeln aufzustellen, die nicht nur den betroffenen Organen, sondern allen wichtigen Anspruchsgruppen bekannt gemacht werden. Zudem gehört es in den Verantwortungsbereich der leitenden Organe, das Entschädigungssystem periodisch zu überprüfen und zur Diskussion zu stellen. Entscheidend ist zuletzt, dass das gewählte Modell die Umsetzung des Organisationszwecks fördert und der individuellen Situation der betreffenden NPO angepasst ist. Eine jährliche und transparente Berichterstattung über die Entlohnungspolitik im Geschäftsbericht soll weiter dafür sorgen, dass alle wichtigen NPO-Stakeholder (z.B. Spender, Stifter, Gönner, Subventionsbehörden, steuerbefreiender Staat, Öffentlichkeit) die Entschädigungen im Einzelnen beurteilen und allfällige Konsequenzen daraus ziehen können.

Teil A: Einleitung

1 Grundsätzliches und Aufbau der Publikation

Ohne Nonprofit-Organisationen (NPO) kann eine soziale Marktwirtschaft nicht funktionieren. Der sog. „Dritte Sektor“ ist für jede Volkswirtschaft ein äusserst wichtiger Wirtschaftszweig und trägt massgeblich zum Funktionieren des gesellschaftlich-wirtschaftlichen Systems bei. Er übernimmt viele Aufgaben, die aufgrund der Externalisierung von Kosten durch gewinnorientierte Unternehmen oder Konsumenten entstehen. Dazu gehören besonders ökologische, soziale und kulturelle Kosten. NPO übernehmen also einen bedeutenden Teil jener gesellschaftlichen Lasten, für die ansonsten niemand die Verantwortung übernehmen will. Sie sind wichtige Arbeitgeber, die in der Schweiz rund 180'000 Arbeitsplätze anbieten (umgerechnet in Vollzeitstellen) – dies entspricht ca. 4.5 Prozent des nationalen Arbeitsvolumens. Ehrenamtliche und Freiwillige erbringen zusätzliche Arbeitsleistungen, die rund 80'000 Vollzeitstellen entsprechen.¹

An zukünftigen Aufgaben, in der betriebswirtschaftlichen Terminologie würde man am ehesten von „Marktpotenzial“ sprechen, wird es den Nonprofit-Organisationen nicht fehlen. Im Gegenteil, es kommen laufend neue dazu – dies besonders in jenen Bereichen, aus denen sich der Staat aus Spargründen zurückziehen muss. Es ist deshalb von grosser Bedeutung, dass sich der Nonprofit-Sektor auf Rahmenbedin-

gungen verlassen kann, die ihm dauerhaft ein erfolgreiches Wirken erlauben. Dazu gehören neben einem förderlichen Steuerregime ausreichende finanzielle Ressourcen, Schulungs- und Weiterbildungsmöglichkeiten sowie genügend motivierte und qualifizierte Personen, die sich als Organmitglied zur Verfügung stellen. Wenn der dritte Sektor seine wichtigen Funktionen auch in Zukunft wahrnehmen will, müssen weiterhin sehr viele Personen bereit sein, sich in einer verbindlichen Form gemeinnützig zu engagieren und dabei ein Grossteil der Verantwortung zu übernehmen.

Ziel dieses Exposés ist es, einen Beitrag zur Stärkung des Nonprofit-Sektors zu leisten. Im Mittelpunkt der Überlegungen stehen die obersten Führungsorgane wie Stiftungsräte, Vereinsvorstände oder Verwaltungsräte gemeinnütziger Aktiengesellschaften, die meist ehrenamtlich tätig sind. Es ist zu diskutieren, inwiefern finanzielle Entschädigungen dort vertretbar oder sogar notwendig sind. In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass unsystematische oder intransparente Entlohnungssysteme zu negativen Folgen für die NPO führen. Die Autoren sind sich zudem bewusst, dass die meisten NPO mangels ausreichendem Vermögen keine (grossen) Entschädigungen ausrichten könnten.

Die Anforderungen können auf zwei Ebenen behandelt werden. Erstens steht die Frage im Zentrum, ob Ehrenamtlichkeit zwingend mit einem Entschädigungsverzicht verknüpft sein muss (Governance-Perspektive). Aus diesem Blickwinkel ist das Entschädigungssystem insbesondere für

¹ Quelle: Helmig/ Lichsteiner/ Gmür, 2010, S. 147 (Indikatoren für das Jahr 2005).

jene Personen von grossem Interesse, die substanzielle Opfer in Form von Spenden, Stiftungen oder Zustiftungen erbringen, ohne dass sie dafür eine adäquate Gegenleistung verlangen. Dabei ist zu berücksichtigen, dass angemessene Entschädigungen auch im Interesse von NPO und Spender sind, solange die Gegenleistung Sinn macht und zu attraktiven Bedingungen erbracht wird. Zur zweiten Ebene gehören Fragen bezüglich der Struktur des Entschädigungssystems sowie der nötigen Transparenz.

Zur Entschädigung der obersten NPO-Führungsorgane gibt es in der Schweiz bereits einige Vorschriften, sie decken aber bei Weitem nicht die ganze Problematik ab. Gleiches gilt für die ergänzenden privaten

Standards. Deshalb werden nach den allgemeinen Betrachtungen zur Ehrenamtlichkeit (Kapitel 2) auch die gesetzlichen Grundlagen („hard law“) sowie die gegenwärtige Praxis von Stiftungsaufsichts- und Steuerbehörden (Kapitel 3 und 4) erläutert. Anschliessend werden die privaten Normen und Empfehlungen („soft law“) wie Swiss GAAP FER 21, Zewo-Gütesiegelreglement, Swiss Foundation Code, NPO-Code sowie SEA-Ehrenkodex besprochen (Kapitel 5 und 6). Kapitel 7 und 8 fassen die wichtigsten Aspekte in Thesenform zusammen und beschreiben die Anforderungen an ein Entschädigungssystem. Im Kapitel 9 wird das Wichtigste in Form einer Checkliste zusammengefasst.

2 Ehrenamtlichkeit

2.1 Begriff

Die Motivation, neben der Erwerbsarbeit auch ehrenamtlich tätig zu sein, entspringt dem freien Willen und widerspiegelt eine persönliche Grundhaltung gegenüber der Gesellschaft. Schon der Begriff macht klar, dass es eine Ehre ist, für die Öffentlichkeit tätig zu sein, und dass diese Ehre nicht jedermann zuteilwird. Die Gesellschaft wird solche Ämter nur jenen Personen anvertrauen, denen sie Vertrauen entgegenbringt, und die Entschädigung für die geleistete Arbeit ist primär die „erlangte Ehre“.

Der Duden bezeichnet das Ehrenamt als „ein ehrenvolles, besonders öffentliches Amt, das überwiegend unentgeltlich ausgeübt wird“.² Die reine Ehrenamtlichkeit, die ohne jegliche finanzielle Anreize auskommt, hat sich im Laufe der Zeit aber stark vom politischen Amt in den Nonprofit-Bereich verlagert. Heutzutage werden Milizbehörden in politischen sowie in Schul- und Kirchengemeinden, wenn auch nicht fürstlich, so doch entschädigt. Diese Entwicklung wird dadurch verstärkt, dass politische Nebenämter vermehrt reguliert, vereinheitlicht sowie zentralisiert werden (so z.B. aktuell in den kommunalen Bereichen Kinderschutz, Fürsorge und Soziales).

In der ökonomischen Literatur wird das Ehrenamt oft mit dem grundsätzlichen Fehlen einer monetären Vergütung in Verbindung gebracht.³ Oder es wird zumin-

dest gefordert, dass die gemeinnützige Tätigkeit nicht zentral auf ein Entgelt ausgerichtet sei. Dabei geht oft vergessen, dass es in der Praxis diverse weitere Möglichkeiten gibt, den Ehrenamtlichen geldwerte Entschädigungen zukommen zu lassen,⁴ so z.B. in Form von Warengeschenken, speziellen Rabatten, besonderen Vorteilen (z.B. Gratisferien im Clubhaus) oder sonstigen unentgeltlichen Dienstleistungen (z.B. bezahlte Weiterbildung). Auch aus motivationspsychologischer Sicht handeln Freiwillige nicht grundsätzlich selbstlos. Die erwarteten Belohnungen, gelegentlich auch als sog. „Lohnsurrogate“ bezeichnet, sind einfach komplexer, individueller und für Aussenstehende oftmals nicht erkennbar.⁵ Als Gründe, sich nichtmonetär zu engagieren, kommen in erster Linie intrinsische Motive (interessante, selbstverwirklichende Arbeit), Selbsterfahrung, Macht, Karriere, Geselligkeit sowie Karriereüberlegungen infrage.⁶

2.2 Wirtschaftliche und gesellschaftliche Betrachtung

In einer zusehends ökonomisierten Welt suchen immer mehr Leute nach einer Tätigkeit, bei der sie ihre gesellschaftliche Verantwortung einbringen und einen tieferen Sinn erfahren können. Ehrenamtliche Tätigkeiten in den Leitungsorganen von Nonprofit-Organisationen bieten viele unterschiedliche Möglichkeiten an. Manche werden sich das leisten wollen, aber immer weniger Leute werden sich dies in Zukunft leisten können. Der Anteil des Arbeitseinkommens im Vergleich zum Kapitaleinkommen ist entscheidend. Ein gesellschaft-

² Duden, Deutsches Universalwörterbuch, 6. überarbeitete Auflage, Mannheim/ Leipzig/ Wien/ Zürich 2006.

³ Vgl. z.B. Grötter, 2009, S. 122; oder Wehner/ Mieg/ Güntert, 2006, S. 1ff.

⁴ Vgl. z.B. Krönes, 2008, S. 13.

⁵ Vgl. Güntert/ Gentile/ Wehner, 2007, S. 78ff.; oder Krönes, 2004, S. 33.

⁶ Vgl. dazu z.B. Güntert/ Gentile/ Wehner, 2007, S. 79.

liches System, wie es früher ausgeprägter der Fall gewesen war und bei dem einige ihren Lebensunterhalt vor allem aus dem Kapitaleinkommen bestritten haben und andere aus dem Arbeitseinkommen, ermöglicht es primär der ersten Gruppe, unentgeltlich tätig zu sein. Ohne Entschädigung zu arbeiten, wird jedoch für viele Interessierte immer unerschwinglicher. Das hängt damit zusammen, dass die individuelle Einbindung in die Erwerbsarbeit aufgrund des wirtschaftlichen Wandels und der zunehmenden Alterung der Bevölkerung umfassender geworden ist. Infolge steigender Lebensarbeitszeiten bei gleichzeitig sinkenden Renten und stagnierenden Einkommen werden sich künftig wahrscheinlich weniger Ehrenamtliche zur Verfügung stellen können. Es gibt also eine Diskrepanz zwischen dem individuellen Wunsch zum unbezahlten Engagement und der situativen ökonomischer Realität (siehe Kasten).

2.3 Normative Betrachtung und Regulierung

Darf man Ehrenamtlichkeit überhaupt vorschreiben oder regulieren? Wer freiwillig arbeitet, sollte dies doch bezüglich Inhalt, Zeitaufwand und Entschädigung so tun können, wie er es für richtig erachtet. Ist der Versuch, Freiwilligkeit zu regeln, nicht ein Widerspruch in sich? In der Tat schränkt dies die persönliche Handlungsautonomie ein und strapaziert die Motivation der Freiwilligen. Allerdings gilt es, nicht nur die Perspektive der Ehrenamtlichen zu berücksichtigen. Freiwilligenarbeit muss auch im Einklang mit den Governance-Anforderungen an NPO stehen. Diese ergeben sich aus den mannigfaltigen gesetzlichen Vorschriften sowie den Anforderungen von privaten Zuwendern und öffentlichen Leistungsfinanzierern. Nicht vergessen werden darf die Bevölkerung, die zumindest indirekt an sämtlichen steuerbefreiten

NPO „beteiligt“ ist. Bei allen NPO-Stakeholdern ist Ehrenamtlichkeit ein zentrales Thema und wird dementsprechend oft gefordert, allerdings in unterschiedlicher Ausprägung. Sie pochen zu Recht auf die Einhaltung gewisser Kriterien bezüglich der Ehrenamtlichkeit als Bedingung für ihre eigene Leistung

Können oder wollen?

Empfehlung 7 des „Swiss Foundation Code“: Die Frage, ob sich genügend Ehrenamtliche zur Verfügung stellen können, zeigt sich sehr gut in der Entwicklung der Empfehlung 7 des „Swiss Foundation Code“, die sich zur Honorierung der obersten Führungsorgane wie folgt äussert:

„Die Mitglieder des Stiftungsrates sind angemessen zu honorieren, sofern die Mittel der Stiftung dies erlauben und die Mitglieder des Stiftungsrates nicht ehrenamtlich tätig sein können.“⁷

Mit „können“ ist in erster Linie das ökonomische Umfeld gemeint. Damit genügend Kandidatinnen und Kandidaten zur Verfügung stehen, eben „können“, kann die Ehrenamtlichkeit mit einer Honorierung verbunden werden, wenn diese den Interessierten sonst nicht möglich wäre. In seiner ersten Fassung aus dem Jahre 2005 macht der Swiss Foundation Code die Honorierung noch davon abhängig, ob die Mitglieder „ehrenamtlich tätig sein wollen oder nicht“.⁸ Im Wechsel vom „wollen“ zum „können“ kommt die neue Dimension der Entschädigungsdebatte für Nonprofit-Organisationen zum Ausdruck (vgl. Kap. 6.2).

⁷ Swiss Foundation Code 2009, Empfehlung 7, S. 58.

⁸ Swiss Foundation Code 2005; Empfehlung 7, S. 22: „Die Mitglieder des Stiftungsrates sind angemessen zu honorieren, sofern die Mittel der Stiftung dies erlauben und die Mitglieder des Stiftungsrates nicht ehrenamtlich tätig sein wollen.“

Teil B: Stiftungs- und Steuerrecht

3 Stiftungsrecht

3.1 Gesetzliche Grundlagen

Die Entschädigungsfrage wird im gegenwärtigen Stiftungsrecht, d.h. in den Art. 80ff. ZGB, nicht direkt behandelt. Teilweise wird in der Lehre noch immer die traditionelle Auffassung vertreten, dass Stiftungsräte grundsätzlich ehrenamtlich tätig sein sollten.⁹ Allerdings ist „das Ehrenamt“ ein unbestimmter Rechtsbegriff: Weder ist im Gesetz ein unentgeltliches Wirken für die obersten Leitungsorgane generell vorgeschrieben, noch findet man in der juristischen Literatur eine allgemeingültige Definition.

Im Zuge der fortschreitenden Professionalisierung des schweizerischen Stiftungswesens werden in der Lehre auch Stimmen laut, die eine massvolle Entschädigung für gerechtfertigt halten.¹⁰ So wird argumentiert, dass es ansonsten schwierig sei, genügend kompetente Stiftungsräte zu finden.¹¹ Zudem setze man sich mit der Mandatsannahme auch persönlichen Risiken aus.¹² Auch wenn es letztlich viel braucht, bis Stiftungsorgane zivil- oder strafrechtlich belangt werden,¹³ können mögliche Reputationsschäden gross sein, so z.B. bei Institutionen im öffentlichen Fokus. Bei den

Befürwortern einer massvollen Entschädigung scheint sich der Konsens durchgesetzt zu haben, dass allfällige Entschädigungen „aufgrund sachlich nachvollziehbarer, willkürfreier und transparenter Bemessungskriterien“¹⁴ zu erfolgen haben. Nach Alex Fischer versteht es sich „dabei von selbst, dass das Stiftungsratsmitglied einer gemeinnützigen Stiftung seine Zeit und seine Fähigkeiten teilweise unentgeltlich, in jedem Fall aber nicht zu Marktpreisen verrechnen kann“.¹⁵

In der Lehre ist unbestritten, dass Boni (z.B. aufgrund guter Sammelergebnisse), Vermittlerprovisionen (z.B. in der Vermögensverwaltung) oder ungerechtfertigt hohe Funktionspauschalen (z.B. für Stiftungsratspräsidenten) abzulehnen sind.¹⁶ Spesen und Barauslagen, soweit diese im Sinne des Stiftungszwecks sind, sind demgegenüber allgemein akzeptiert.¹⁷

3.2 Praxis der Stiftungsaufsichtsbehörden

Grundsätzlich müssen die Aufsichtsbehörden dafür sorgen, dass das Stiftungsvermögen dem gemeinnützigen Zweck entsprechend verwendet wird (Art. 84 Abs. 2 ZGB) und dass dafür eine geeignete Organisation aufgebaut wird (Art. 83d ZGB). Eine sachgerechte Organisation verursacht naturgemäss Verwaltungsaufwand. Dieser steigt mit der Grösse der Institution und

⁹ Vgl. dazu insbesondere Baumann Lorant, 2010, S. 3.

¹⁰ Vgl. Baumann Lorant, 2010, S. 3; Degen, 2010, S. 112f.; oder Grüninger, 2010, S. 575.

¹¹ Vgl. Purtschert/ von Schnurbein/ Bayard, 2006, S. 6ff.

¹² Vgl. z.B. Fischer, 2006, S. 668ff.

¹³ Vgl. z.B. Fischer, 2006, S. 668ff.

¹⁴ Schmid/ Hauser, 2007, S. 49. (Quervergleich zu Genossenschaften)

¹⁵ Fischer, 2006, S. 667.

¹⁶ Vgl. Fischer, 2006, S. 666.

¹⁷ Vgl. dazu Baumann Lorant, 2010, S. 3.

Komplexität der Verhältnisse. Gerade bei kleineren Stiftungen ist der Stiftungsrat in grossem Masse selbst operativ tätig, womit es speziell bei diesen zu einem Zielkonflikt zwischen Ehrenamtlichkeit, der notwendigen Professionalität und einer sachgerechten Organisation kommen kann.

Damit eine (massvolle) Entlohnung von Stiftungsräten zulässig ist, verlangen die Behörden mangels gesetzlicher Bestimmung eine Rechtsgrundlage in der Stiftungsurkunde oder in einem Reglement.¹⁸ Falls keine solche besteht, kommt das Auftragsrecht analog zur Anwendung, das eine Entschädigung nur bei Verabredung oder Üblichkeit vorsieht (Art. 394 Abs. 3 OR).¹⁹ Generell scheinen die Aufsichtsbehörden in den letzten Jahren gegenüber Stiftungsratsentschädigungen offener geworden zu sein, was eine entsprechende Stellungnahme aus dem Kanton Basel-Stadt illustriert:

Entschädigung aus „moderner“ Sicht der Aufsichtsbehörde

Basel-Stadt:²⁰ *„Die Entschädigung bzw. die Honorierung des Stiftungsrats ist ein Thema, welches in jüngerer Zeit vermehrt zu Bemerkungen bzw. Diskussionen Anlass gibt. Wir benutzen deshalb die Gelegenheit, auf den Grundsatz der Angemessenheit solcher Entschädigungen einzugehen und den Standpunkt der Stiftungsaufsicht darzulegen: Im Grundsatz ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit in einem Stiftungsrat ehrenamtlich*

erfolgt. Ausgenommen hiervon sind der Ersatz von effektiven Aufwendungen, von Spesen oder Barauslagen. Es ist allerdings nicht zu verkennen, dass im heutigen Umfeld und abhängig von der Grösse und vom Tätigkeitsbereich die Führung von Stiftungen den Einsatz von professionellen Kräften verlangt. Vor diesem Hintergrund kann auf Grund einer reglementarischen Grundlage auch ein moderates, das übliche Mass nicht übersteigendes Sitzungsgeld festgelegt werden. Sind im Einzelfall Fachkenntnisse und besonders zeitaufwendige Arbeitsleistungen gefordert, die einzelne Mitglieder eines Stiftungsrates über die reine Sitzungsarbeit hinaus für die Stiftung erbringen und welche sonst bei Dritten eingekauft werden müssten, so können entsprechende Aufträge zu marktüblichen Konditionen auch an Mitglieder des Stiftungsrats erteilt werden. Dabei ist indessen sehr sorgfältig auf die Vermeidung von Interessenkonflikten zu achten.“

3.3 Prüfgegenstand und alltägliche Probleme

Die Ausführungen in den folgenden Kapiteln stützen sich auf eine qualitative schriftliche Befragung, die Daniel Zöbeli in der ersten Hälfte des Jahres 2011 an der Fernfachhochschule Schweiz (FFHS) bei den Deutschschweizer Stiftungsaufsichtsbehörden durchgeführt hat (vgl. Anhang I).²¹

Die behördliche Plausibilisierung der Stiftungsrats honorare erfolgt in der Regel bei der Sichtung der eingereichten Jahresrech-

¹⁸ Vgl. Baumann Lorant, 2010, S. 5.

¹⁹ Vgl. Baumann Lorant, 2010, S. 2.

²⁰ Justiz- und Sicherheitsdepartement des Kantons Basel-Stadt, Aufsichtsbehörde BVG und Stiftungsaufsicht, Informationsschreiben betreffend die Berichterstattung 2010 an die Aufsichtsbehörde und gesetzliche Neuerungen, Basel, Februar 2011.

²¹ Es haben sich die Aufsichtsbehörden folgender Regionen daran beteiligt: Aargau, Basel-Land, Basel-Stadt, Bern, Graubünden, Ostschweiz, Schaffhausen, Solothurn, Waadt, Zentralschweiz (ZSBA), Zürich sowie die eidgenössischen Stiftungsaufsicht.

nung, insbesondere bei der Beurteilung der administrativen Aufwendungen. Dabei wirkt bereits die überschlagsmässige Prüfung als wirksames Präventionsmittel – dementsprechend selten muss die Eskalationsstufe der repressiven Aufsichtsmittel (Einforderungen von Zusatzunterlagen, Ermahnungen, Vorladungen, Abberufung von Stiftungsräten und Beauftragung von Sachwaltern, Aufhebung der Stiftung) beschritten werden.²²

Da die Stiftungsrats honorare gemäss geltendem Gesetz in der Jahresrechnung nicht als eigene Position ausgewiesen werden müssen,²³ verlangen einige Aufsichtsbehörden, diese im Anhang anzugeben und speziell zu erläutern (z.B. Kategorisierung von Entschädigungsarten und -empfängern, Begründung von Sonderaufwand). Grundsätzlich müsse transparent gemacht werden, inwiefern mittels Pauschale, Zeiterfassung oder speziellem Auftrag abgerechnet wird. In der Regel klären die Behörden stichprobenweise ab, ob die entsprechenden stiftungsinternen Rechtsgrundlagen vorliegen. Die Angemessenheit der Entschädigungen wird v.a. in Relation zur statutarischen Tätigkeit, den Stiftungsmitteln, dem Gesamtaufwand und zur Grösse der Stiftung beurteilt, wobei auch die Höhe der gesamten administrativen Kosten eine Rolle spielt. So wurde exemplarisch darauf hingewiesen, dass es sicherlich nicht verhältnismässig sei, wenn einem jährlichen Ausschüttungsvolumen der gleiche Betrag an Verwaltungsaufwendungen gegenüberstehen würde. Wenn ein offensichtliches

Missverhältnis der Entschädigungen zu den oben erwähnten Bezugsgrössen besteht, wird in der Regel ein detaillierter Nachweis über die erbrachten Leistungen, den Zweck sowie die Angemessenheit verlangt. Einige Aufsichtsbehörden orientieren sich mangels stiftungsrechtlicher Grundlagen auch am entsprechenden Rundschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (vgl. Kap. 4.2), was unseres Erachtens als kritisch zu betrachten ist.

Die Umfrageergebnisse lassen den Schluss zu, dass schwerwiegende Missbräuche bei Entschädigungen selten sind. So wurde nur ein besonders gravierender Fall geschildert, bei dem sich ein Präsident als Autor einer Stiftungsfestschrift CHF 100'000.– auszahlen liess. Wenn überhaupt, dann seien in erster Linie vermögende Stiftungen von negativen Vorkommnissen betroffen, wobei Interessenskonflikte, Ämterkumulation sowie ein fehlendes internes Kontrollsystem (IKS) die jeweiligen Probleme verschärften. Auf behördlicher Seite ist man doppelt gefordert. Einerseits ist weder im Gesetz noch in den Ausführungserlassen der Aufsichtsregionen definiert, wo die Grenze zum Missbrauch liegt (Definitionsproblem). Andererseits ist es für die Aufsichtsbehörde aufgrund fehlender Daten und knapper Ressourcen in der Regel schwierig, Ungereimtheiten zu entdecken (Informationsproblem). In der Praxis kann man davon ausgehen, dass die schwerwiegenden Fälle von Entschädigungsmissbrauch in der Regel ausserhalb der Geschäftsbücher stattfinden und daher erst im Rahmen von Strafuntersuchungen aufgedeckt werden.

²² Vgl. z.B. Zentralschweizer BVG- und Stiftungsaufsicht (ZBSA): Ausführungsbestimmungen betreffend die Aufsicht über die Stiftungen, 16. September 2005, § 6: Aufsichtsmittel.

²³ Vgl. Zöbeli/Neubert, 2009, S. 97f.

3.4 Entschädigungen im Einzelnen

3.4.1 Entschädigungen für ordentliche („strategische“) Aufgaben

Grundsätzlich sind die Aufsichtsbehörden gegenüber (fixen) Funktionsentschädigungen und Sitzungsgeldern umso kritischer, je höher diese sind. Im Allgemeinen ist man der Meinung, dass bei den üblichen Stiftungsratsstätigkeiten der Grundsatz der Ehrenamtlichkeit besonders hoch zu gewichten sei, ausser das Stiftungsstatut bestimme explizit etwas anderes. Gelegentlich verweist man auf die Praxis der Steuerbehörden, die diesbezüglich eher strenger sei.²⁴ Die letzte Aussage ist aufgrund der uneinheitlichen Steuerpraxis in den einzelnen Kantonen (vgl. Kap. 4.2ff.) allerdings heikel.

Besondere Entschädigungen aufgrund von speziellen Funktionen oder höherer Verantwortung werden in der Regel nicht akzeptiert, falls die statutarische oder reglementarische Grundlage dazu fehlt – ausser es handelt sich um symbolische Beträge. Führen demgegenüber einmalige Faktoren zu einer erheblichen zeitlichen Mehrbelastung einzelner Stiftungsräte und kann diese gegenüber der Behörde ausreichend plausibilisiert werden, gelten die untenstehenden Ausführungen zu den „ausserordentlichen, operativen Tätigkeiten“ sinngemäss (vgl. Kap. 3.4.2). In solchen Fällen wird eine moderate Entschädigung vermehrt auch dann als zulässig erachtet, wenn dafür

²⁴ Vgl. z.B. Eidgenössische Stiftungsaufsicht, Leitfaden für Stiftungen gemäss Art. 80ff. ZGB, S. 5: „Hingegen lässt die heutige Praxis der Steuerbehörden normalerweise keine von vornherein generell festgelegten Entschädigungen in Form von Pauschalen, Honoraren oder Sitzungsgelder für Organe zu.“ (www.edi.admin.ch/esv).

(noch) keine stiftungsinterne Rechtsgrundlage existiert.

Sieht das Stiftungsreglement Sitzungsgelder sowie nach Verantwortlichkeit abgestufte Pauschalentschädigungen vor, dürfen diese nicht im Widerspruch zur Stiftungsurkunde stehen. Ein Blick hin zu Stiftungen der beruflichen Vorsorge lässt vermuten, dass die Aufsichtsbehörden in dieser Beziehung auch bei den gemeinnützigen Stiftungen nicht unnötig restriktiv sind. So sind im BVG-Bereich moderate Funktionsentschädigungen von Stiftungsräten sowie Sitzungsgelder durchaus üblich.²⁵

3.4.2 Entschädigungen für ausserordentliche („operative“) Tätigkeiten

Im Allgemeinen lassen Aufsichtsbehörden spezielle Entschädigungen für besonders arbeitsintensive Aufgaben zu, wobei stets der Einzelfall betrachtet wird. Typische Beispiele dafür sind Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses, Anlageberatung oder anwaltliche Tätigkeiten. In vielen Fällen ist es allerdings schwierig, die ordentliche Tätigkeit des Stiftungsrates von den „speziellen“ Aufgaben zu trennen. So wird eine höhere Verantwortung als Rechtfertigung zusätzlicher Entschädigungen in der Regel nur akzeptiert, falls die zeitliche Mehrbelastung betriebswirtschaftlich be-

²⁵ Vgl. Neue Zürcher Zeitung (NZZ), 23.10.2006: Stiftungsrat als Ehrenamt – geringe Entschädigungen in den Schweizer Pensionskassen; sowie Hohler, Kaspar: Die Crux der Bezahlung, in: Schweizer Personalvorsorge, 4/2011, S. 51: Immerhin rund ein Drittel der schweizerischen BVG-Institutionen richtet ihren Stiftungsratsmitgliedern eine erfolgsunabhängige Entschädigung von durchschnittlich CHF 4000.– aus, wobei ein Stiftungsratspräsident jährlich manchmal CHF 20'000.– oder mehr verdient.

gründet ist. Dies kann beispielsweise in Krisensituationen (z.B. plötzlicher Aderlass im Stiftungsrat, fristlose Kündigung des Geschäftsführers) oder bei Umstrukturierungen (Schliessung von Teilbetrieben) der Fall sein.

Mehrheitlich ist man bei der Aufsicht der Meinung, dass die Entschädigungen für zeitlichen Mehraufwand moderat sein müssen, denn in einem gewissen Masse sollten auch für ausserordentliche Tätigkeiten altruistische Massstäbe gelten. Demzufolge dienten branchenübliche Sätze zwar als Richtschnur, sie seien gewöhnlicherweise aber zu hoch. In der Tat ist zu beachten, dass für intern vergebene Aufträge kein Akquisitionsaufwand entsteht und möglicherweise auf Stiftungsressourcen zurückgegriffen werden kann (z.B. Geschäftsräumlichkeiten, EDV, Büromaterial, Haftpflichtversicherung, Sekretariat). Um Interessenkonflikte zu vermeiden, müssen insbesondere die einmaligen Sonderaufwendungen in der Regel genau dokumentiert werden. Da die Honorierungsfrage zudem steuerlich heikel ist, kommt es in gewissen Fällen zu Absprachen mit den Steuerbehörden, was sich angesichts einer drohenden Einbusse der Steuerbefreiung jeweils sofort mässigend auswirkt.

3.4.3 Spesen und Aufwandsentschädigungen

Spesen dürfen grundsätzlich nur notwendige und belegbare Ausgaben abdecken. Daher werden Kostenvorschüsse und (überhöhte) Spesenpauschalen umso kritischer betrachtet, je höher diese sind. Gerechtfertigte Spesen können grundsätzlich immer der Stiftungsrechnung belastet werden, ausser der Berechtigte verzichte freiwillig darauf.²⁶ Grössere Stiftungen, z.B. mit Reiseaktivitäten der Stiftungsräte, verfügen meistens über ein spezielles Reglement. Zwar sind Stiftungen nicht generell zu einem solchen verpflichtet, bei dessen Existenz wird dieses von der Aufsichtsbehörde in der Regel aber geprüft. Dabei werden Ansätze, die sich in der Bandbreite des Muster-Spesenreglements der Schweizerischen Steuerkonferenz (vgl. Anhang IV) bewegen, problemlos akzeptiert

²⁶ Vgl. Amt für Sozialversicherung und Stiftungsaufsicht des Kantons Bern, Entschädigung von Stiftungsorganen, Dez. 2007, S. 1.

4 Steuerrecht

4.1 Gesetzliche Grundlagen

Auf der Grundlage von Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG sowie Art. 56 lit. g DBG können „juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen“, von den direkten Steuern befreit werden. Das Kreisschreiben Nr. 12 nennt als wichtigste Voraussetzungen zur Steuerbefreiung zusammenfassend Folgendes:²⁷

- juristische Person (z.B. Verein, Stiftung, gemeinnützige AG)
- uneigennütziges Handeln zum Wohl der Allgemeinheit
- Ausschliesslichkeit der Mittelverwendung für gemeinnützige Aufgaben
- unwiderrufliche Bindung für steuerbefreiten Zweck
- tatsächliche Tätigkeit (Mittel dürfen nicht bloss thesauriert werden)
- keine Ausschüttung von Reserven
- Fehlen von Erwerbs- oder Selbsthilfeszwecken

Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts bedingt die vom Kreisschreiben Nr. 12 geforderte Uneigennützigkeit nicht nur, dass von der Institution und den Körperschaftsmitgliedern, sondern auch von (nahestehenden) Dritten gewisse Opfer erbracht werden.²⁸ Somit fällt die Steuerbefreiung für mitgliederorientierte Vereine und Selbsthilfeinstitutionen ausser Betracht.²⁹ Nach einem grossen Teil der Lehre wird diese „Opfertheorie“ mehr oder weniger auf die obersten Leitungsorgane ausge-

²⁷ Vgl. dazu auch Stählin/ Nyffenegger, 2008, S. 235f.

²⁸ Zur Erläuterung von BGE 113 Ib 7 E. 2b S. 9ff.; vgl. insbes. Baumann Lorant, 2010, S. 2.

²⁹ Ausführlich dazu: Locher, 2004, S. 182ff.

dehnt, indem dort das Fehlen von Erwerbszwecken und Eigeninteressen verlangt wird.³⁰ So solle im Prinzip „der Leistung keine Gegenleistung gegenüberstehen“,³¹ wobei unter „Gegenleistung“ primär eine monetäre Entlohnung gemeint ist. Allerdings wird diese Entschädigungsproblematik in den gängigen Kommentaren nicht vertieft behandelt. Damit bleibt die oftmals zitierte Opfertheorie letztlich viel zu wenig konkret und schliesst unserer Einschätzung nach Entschädigungen an Stiftungsräte und Vereinsvorstände nicht kategorisch aus.

Es gilt der Grundsatz, dass eine gemeinnützige Organisation so lange steuerpflichtig ist, bis ein entsprechendes Befreiungsgesuch bewilligt ist. Gemäss geltenden Tarifen ist die Steuerbelastung bei Vereinen und Stiftungen relativ moderat. So liegt der Freibetrag im kantonalen Mittel bei der Gewinnsteuer zwischen CHF 10'000.– und 50'000.–; und bei den Kapitalsteuern zwischen CHF 20'000.– und 100'000.–. Aus Marketinggründen ist die Steuerbefreiung für die NPO dennoch sehr wichtig, weil ansonsten Spender und Stifter ihre Zuwendungen steuerlich nicht abziehen können.³²

4.2 Praxis der kantonalen Steuerbehörden

Im Sommer des Jahres 2011 führte Daniel Zöbeli eine Umfrage bei sämtlichen Steuerverwaltungen der 20 Deutschschweizer und mehrsprachigen Kantone³³ durch (vgl.

³⁰ Vgl. z.B. Locher, 2004, S. 181; oder Richner/ Frei/ Kaufmann/ Meuter, 2006, S. 702.

³¹ Blum/ Klöti-Weber, 2004, S. 109; ähnlich auch Reich, 1990, S. 472.

³² Vgl. dazu z.B. Zöbeli/ Degen/ Baumann Lorant, 2011, S. 1060ff.

³³ Es haben sich die Steuerbehörden folgender Kantone daran beteiligt: Aargau, Appenzell

Anhang II). Ziel war es, zu erfahren, wie die zum Teil sehr detaillierten Empfehlungen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK (vgl. Anhang III) in der kantonalen Praxis interpretiert und umgesetzt werden.³⁴ Gewisse Reaktionen auf die Umfrage und unsystematische telefonische Rückfragen lassen vermuten, dass diese SSK Empfehlungen nicht allen Steuerverwaltungen bekannt sind. Auf den ersten Blick scheint die Grundhaltung der Schweizerischen Steuerkonferenz zumindest bei monetären Entschädigungen für operative, nicht zum „Kerngeschäft“ gehörende Tätigkeiten von Vereinsvorständen und Stiftungsräten relativ aufgeschlossen zu sein:

Grundsätzliches zu NPO-Entschädigungen aus SSK-Sicht

Schweizerische Steuerkonferenz:³⁵ „Bei der Überprüfung der Steuerbefreiung einer Stiftung oder einer Institution, welche einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verfolgt, wird zuweilen festgestellt, dass die durch die Organe geleistete Arbeit, namentlich im Bereich der Buchführung, das übliche Ausmass einer derartigen Geschäftstätigkeit überschreitet. Dieser Umstand ruft eine Entschä-

digung für die geleistete Arbeit hervor. Die von den Verantwortlichen der Institution bezogenen Beträge können demnach fallweise den alleinigen Ersatz von Barauslagen oder von Sitzungsgeldern überschreiten und eigentliche Entschädigungen begründen. Die Auszahlung solcher Entschädigungen kann indes in Widerspruch stehen mit der Bedingung, dass eine wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreite Institution keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen darf. Die Verwendung von Mitteln der Institution stimmt so lange mit deren Zwecksetzung überein, als die Mittel direkt für die Erfüllung von öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken eingesetzt werden oder wenn die Institution anstelle der eingesetzten Mittel zumindest eine gleichwertige Gegenleistung erhält.“

Obiger Empfehlung ist beizufügen, dass eine angemessene Entschädigung für eine nützliche Leistung keinen Verstoß gegen die beiden als zentral erwähnten Bedingungen zur Steuerbefreiung (keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke/ Gemeinnützigkeit) darstellt, dies in Analogie zum Kreisschreiben Nr. 12 (vgl. Kap. 4.1). Die von der SSK ausgeschlossene „Selbsthilfe“ bezieht sich in erster Linie auf die Finanzgeber (Spender, Stifter, Gönner) sowie allfällige Mitglieder der Institution. Demnach sollten nicht jene im Zentrum des Wirkens der NPO stehen, sondern bedürftige Dritte oder die Allgemeinheit. Eine ähnliche Verwechslung gilt es bei der geforderten Uneigennützigkeit zu vermeiden: Grundsätzlich muss die steuerbefreite Institution uneigennützig handeln und nicht deren Organe.³⁶ So sollte das von Vereinsvorständen und

Ausserrhoden, Appenzell Innerrhoden, Basel-Land, Basel-Stadt, Bern, Freiburg, Graubünden, Luzern, Nidwalden, Obwalden, Schaffhausen, Schwyz, Solothurn, St. Gallen, Thurgau, Uri, Wallis, Zug und Zürich.

³⁴ Schweizerische Steuerkonferenz (SSK): Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen zur Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, 18. Januar 2008, Kapitel 10: Entschädigungen an leitende Organe von Stiftungen und von Institutionen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung, S. 39ff. In der Folge in den Fussnoten als „SSK, 2008“ bezeichnet.

³⁵ SSK, 2008, Ziff. I, S. 39.

³⁶ Vgl. Degen, 2010, S. 112f.

Stiftungsräten verlangte Opfer unseres Erachtens bereits dann erbracht sein, wenn ein allfälliges Entgelt leistungsgerecht sowie moderat ist. Dieser Meinung kann man entgegenhalten, dass die Entlohnung umso bescheidener sein muss, je grösser das finanzielle Opfer privater Zuwender ist – so z.B. bei Spenden sammelnden NPO.

In der Umfrage wird die Honorarfrage von den Kantonen mehrheitlich als ein wichtiges, aber nicht allein entscheidendes Kriterium zur Steuerbefreiung genannt. Die postulierte Wichtigkeit reicht allerdings von nebensächlich („La condition du désintéressement est à examiner au cas par cas“ / „kein überwiegendes Indiz“ / „eher untergeordneter Natur ausser bei Exzessen“) bis entscheidend („die Entschädigungsfrage wird relativ restriktiv gehandhabt“ / „ansonsten droht der Verlust der Steuerbefreiung“). Einige Kantone verlangen, dass die Ehrenamtlichkeit der obersten Leitungsorgane in den Statuten oder in einem internen Reglement explizit festgehalten wird – wobei dies nicht zwingendermassen alle monetären Entschädigungen ausschliesst, so insbesondere nicht für die ausserordentlichen Tätigkeiten (vgl. Kap. 4.3.2). In der Praxis dominiert eine unterschiedlich restriktive Einzelfallbetrachtung, wobei in Zweifelsfällen auch der Kontakt mit der zuständigen Stiftungsaufsicht gesucht wird: Vor allem grössere Kantone betonen, dass überhöhte Entschädigungen unter einer Gesamtwürdigung der in Kap. 4.1 erwähnten Voraussetzungen nicht zwingendermassen zum Verlust der Steuerbefreiung führen. Genauso wichtig seien der gemeinnützige Zweck, der offene Rahmen der Begünstigten sowie die zweckentsprechende Verwendung eines allfälligen Liquidations-

ertrags. Stiftungsratspauschalen von deutlich über CHF 10'000.– kommen also auch bei steuerbefreiten Institutionen vor (bei Präsidien bis zu CHF 50'000.– und darüber). Eine Minderheit v.a. kleinerer Kantone gibt demgegenüber an, dass Entschädigungen an oberste Führungsorgane in der Praxis kaum existent seien, was eine besonders restriktive Haltung erahnen lässt.

4.3 Entschädigungen im Einzelnen

4.3.1 Entschädigungen für ordentliche („strategische“) Aufgaben

Die sog. „üblichen Tätigkeiten“ der obersten Leitungsorgane sollten nach Ansicht der Schweizerischen Steuerkonferenz nicht entschädigt werden, weil ansonsten gegen den Grundsatz des uneigennütigen Handelns verstossen werde.³⁷ Zunächst davon betroffen seien die strategischen Leitungsaufgaben, aber nicht nur. Zudem ist die Unterscheidung zwischen üblichen und ausserordentlichen Tätigkeiten in der Praxis genauso schwierig wie jene zwischen strategischen und operativen Aufgaben (vgl. Kap. 4.3.2). Auf die Frage hin, was unter „üblichen Tätigkeiten“ zu verstehen sei, nennt die Mehrheit der Befragten v.a. solche, die für die Ausübung des Institutszwecks unter gewöhnlichen Bedingungen zwingend notwendig seien: Organisation/ Teilnahme/ Durchführung/ Nachbearbeitung von Sitzungen und Anlässen, Organisations- und Strategieentwicklung, Jahresplanung, Repräsentationspflichten, strategische Führung, Personalfragen oder nötige administrative Aufwendungen (z.B. Fundraising, Bearbeiten von Spendengesuchen, Mitgliederverwaltung). Zwei Kantone nennen eine Grenze von 5 respektive 10 Stellenprozen-

³⁷ Vgl. SSK, 2008, Ziff. II, Abs. A, S. 39.

ten, bis zu der ein unentgeltliches Engagement grundsätzlich auch dann erwartet werden könne, wenn die Arbeitslast einmal ausserordentlich hoch sei. Kantone mit einer reichhaltigen Stiftungstradition zeigen sich demgegenüber aufgeschlossener:

Entschädigung ausserordentlicher Tätigkeiten (Originalzitat Umfrage)

Basel-Land: „Ganz generell kann gesagt werden, dass bei der Entschädigungsfrage keine Bereicherungsabsicht der Vereinsvorstände/Stiftungsräte vorhanden sein darf. Das Vermögen ist entsprechend den statutarischen Zwecken zu verwenden und darf nicht wegen übersetztem Aufwand durch die Geschäftsführung verringert werden. Es muss sich immer um eine im Vergleich zum entsprechenden Aufwand vertretbare Entschädigung handeln. Es erübrigt sich deshalb unserer Ansicht nach auch eine Differenzierung nach üblichen und/oder zusätzlichen Tätigkeiten. Eine generelle ehrenamtliche Tätigkeit wird zwar historisch/traditionell wohl häufig immer noch erwartet, jedoch nicht verlangt. In zunehmendem Mass werden in der heutigen Zeit auch bei den NPO angemessene, zumindest kostendeckende Entschädigungen erwartet, wenn eine sinnvolle Geschäftsführung Bestand haben bzw. sichergestellt werden soll (Freiwilligenarbeit wird knapp).“

Die Schweizerische Steuerkonferenz empfiehlt, die Steuerbefreiung „bei fixen Entschädigungen für Mitglieder des Stiftungsrates bzw. des Vereinsvorstandes, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen“,³⁸ nicht zu gewähren. Ebenso klar spricht sie sich gegen „Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit“³⁹ aus.

Aufgrund der Umfrageergebnisse ist gut die Hälfte der Steuerbehörden gegenüber moderaten Pauschalen dennoch relativ aufgeschlossen, denn diese vereinfachen das Veranlagungsverfahren wesentlich – so z.B., was die Beurteilung der Angemessenheit von Spesen wie auch diverser Steuerabzüge ausserhalb der hier behandelten Thematik betrifft. Jene Kantone, die Pauschalen grundsätzlich guthessen, ziehen die Grenze zwischen Funktions- und Spesenpauschalen in der Regel nicht präzise und sind bezüglich der Höhe ganz unterschiedlicher Meinung:

Pauschalentschädigungen (Originalzitate Umfrage)

- Entschädigungen ab CHF 5'000 werden näher angeschaut. Zwischen 1'000 und 3'000 erscheint uns moderat, je nach Grösse der Organisation.
- Abhängig vom Umfang und von der Art der Tätigkeit.
- Pauschalen sind grundsätzlich möglich, sie müssen jedoch moderat sein.
- Es erfolgt eine Betrachtung im Einzelfall.
- Pauschallösungen werden bevorzugt; sie müssen durch das Steueramt genehmigt werden.
- Bescheidene fixe Honorare bis CHF 2'000 pro Person und Jahr (im Einzelfall auch leicht höher) werden als zulässig erachtet.
- Bei Pauschalen sind wir sehr zurückhaltend und genehmigen eigentlich nur ganz tiefe Ansätze.
- Die Pauschalentschädigungen erachten wir als zulässig, sofern sie (in etwa) den effektiven Auslagen entsprechen.
- Pauschalen sind ungern gesehen, werden aber bis zu einem gewissen Grad toleriert. Die Höhe hängt dabei von

³⁸ Vgl. SSK, 2008, Ziff. III, S. 39.

³⁹ Vgl. SSK, 2008, Ziff. II, Abs. B, S. 40.

der Art der Aktivität der Organisation ab. Bei reger Vereinstätigkeit und im Fall von kostenintensiveren Aktivitäten (z.B. häufiges notwendiges Reisen) werden Kostenpauschalen eher toleriert und grosszügiger gehandhabt.

Nach Auffassung der Schweizerischen Steuerkonferenz sollten „moderate Sitzungsgelder“ nur dann toleriert werden, soweit diese nicht höher sind „als ein Entgelt, welches für die Erfüllung gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben des Gemeinwesens entrichtet wird“. ⁴⁰ Die kantonale Praxis ist auch hier sehr unterschiedlich:

Zulässigkeit und Höhe von Sitzungsgeldern (Originalzitate Umfrage)

- Sitzungsgelder bis CHF 200.– erachten wir als moderat.
- Die Organe müssen grundsätzlich ehrenamtlich sein.
- Le versement de jetons de présence modérés est accepté, dans la mesure où les montants ne sont pas supérieurs aux tarifs cités dans l'arrêté sur les indemnités dues aux membres des commissions de l'État.
- Allfälliger Kostenersatz bzw. allfällige Sitzungsgelder sollten die Ansätze für die Entschädigungen gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben oder Aufgaben des Gemeinwesens (z.B. Sitzungsgeld des Kantonsrats: 180.–) nicht überschreiten.
- Als Richtgrösse kann sicherlich ein Betrag von CHF 100.– für eine Sitzung im Rahmen von 2 bis 3 Stunden (inkl. Vorbereitung) als moderat bezeichnet werden. Höhere Abgeltungen können sich bei grossen, professionellen Institutionen rechtfertigen.

- Einzelfallbetrachtung/Vergleich mit öffentlicher Hand.
- Grundsätzlich keine Entschädigungen zulässig für gemeinnützige Organisationen.
- Max. CHF 300.– pro Sitzung.
- Wird von Fall zu Fall entschieden, je nach Grösse, Tätigkeitsfeld etc. der Stiftung/des Vereins.
- Wie bei nebenamtlichen öffentlichen Tätigkeiten, v.a. in Gemeinden. i.d.R. Fr. 50.00–80.00 pro Sitzung.
- Sitzungsgelder in der Höhe, wie sie für gemeinderätliche Kommissionen u.ä. üblich sind, können toleriert werden. Dabei dürfte von wenigen hundert Franken pro Sitzung ausgegangen werden (vergleichbar mit einem Spesenentgelt).

4.3.2 Entschädigungen für ausserordentliche („operative“) Tätigkeiten

Wenn ein Mitglied des obersten Leitungsorgans Aufgaben übernimmt, die „über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen“, kann es hierfür gemäss SSK „in geeigneter Weise“ entschädigt werden, und zwar insbesondere dann, wenn es diese Tätigkeit hauptberuflich ausübt und ansonsten dafür marktgerecht entschädigt würde. ⁴¹ Eine derartige Regelung rechtfertigt sich beispielsweise für „grosse, gesamtschweizerisch tätige und millionenschwere Stiftungen“. In diesem Zusammenhang verweist die SSK auf Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Wertschriften und Immobilien. Ergänzend dazu nennen die befragten Kantone Folgendes, ohne dafür im Einzelnen konkrete Maximaltarife zu empfehlen:

⁴⁰ Vgl. SSK, 2008, Ziff. II, Abs. A, S. 39.

⁴¹ Vgl. SSK, 2008, Ziff. II, Abs. B., S. 39.

- Bauleitung bei einem grösseren Projekt (anstelle Auslagerung an ein Architekturbüro)
- vorübergehende operative Geschäftsleitung und Sekretariatsarbeiten (z.B. in Krisensituationen)
- umfangreiche juristische Abklärungen
- Leitung von einmaligen anspruchsvollen Projekten (z.B. Reorganisation)
- Bearbeitung besonders arbeitsintensiver Gesuche
- Ad-interim-Übernahme eines zusätzlichen Ressorts (z.B. bei längerer Krankheit oder Tod eines Stiftungsrats)
- Erstellung einer Homepage
- Budgetierung, Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses

Zu Recht weist z.B. der Kanton St. Gallen darauf hin, dass ein striktes Ehrenamtlichkeitsgebot in Bezug auf ausserordentliche Tätigkeiten mehr schaden als nützen kann:

Besondere Entschädigungen

St. Galler Steuerbuch:⁴² „Wenn ein Organ aber Aufgaben übernimmt, welche über einen (allgemein zumutbaren) gemeinnützigen Einsatz hinausgehen, sei es in qualitativer oder quantitativer Hinsicht, kann es hierfür entschädigt werden. In diesen Fällen steht die Ausrichtung einer Entschädigung dem Gebot der Uneigennützigkeit nicht entgegen. Die Institution müsste andernfalls auf die Dienste von Dritten zurückgreifen oder diese einem Dienstleistungsunternehmen in Auftrag geben. Diese Leistungen müssten alsdann zu marktmässigen Bedingungen entschädigt werden. Entschädigungen an Organe für besondere Leistungen (z.B. umfangmässig und qualitativ

anspruchsvolle Buchhaltung, Bearbeitung von juristischen Problemstellungen) können daher höchstens zu den üblichen Tarifen des jeweiligen Berufsstandes vergütet werden.“

4.3.3 Spesen und Aufwandsentschädigungen

Der Spesenersatz für notwendige und belegbare Einzelausgaben wird problemlos anerkannt, so insbesondere auf der Grundlage des Muster-Spesenreglements⁴³ der Schweizerischen Steuerkonferenz (vgl. Anhang IV). Einige Kantone akzeptieren alternativ dazu auch gewisse Pauschallösungen (vgl. Kap. 4.3.1) – oftmals unter Berücksichtigung von Funktion und Verantwortung des betreffenden Organs.

4.4 Sonderregelungen für unternehmensähnliche Nonprofit-Organisationen

Es wurde in der Befragung ebenfalls zur Diskussion gestellt, inwiefern für komplexe oder besonders grosse Organisationen, bei denen der Stiftungsrat in vergleichbarer Verantwortung wie ein Verwaltungsrat einer Kapitalgesellschaft steht (z.B. nationale Leistungserbringer wie REGA, Pro Senectute oder Berghilfe sowie NPO im Gesundheitswesen), andere Massstäbe gerechtfertigt seien. Die Rückmeldungen zeigen auch hier ein uneinheitliches Bild. Vor allem kleinere Kantone weisen auf das Fehlen solcher Institutionen in ihrer Steuerhoheit hin und betonen, dass für alle NPO grundsätzlich die gleichen Kriterien zu gelten hätten.

⁴² St. Galler Steuerbuch, Weisung 80 Nr. 2, Ziff. 2.9, einsehbar unter: www.steuern.sg.ch.

⁴³ Vgl. Schweizerische Steuerkonferenz (SSK): Muster-Spesenreglement für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen, Kreisschreiben 25, 18. Januar 2008.

Da die Steuerbefreiung schliesslich von einer Würdigung einer Vielzahl von Faktoren abhängt, kann davon ausgegangen werden, dass in solchen Verhältnissen durchaus leistungs- bzw. verantwortungsgerechte Stiftungsratsentschädigungen akzeptiert werden – allerdings hat keiner der befragten Kantone hierfür konkrete Beträge oder Bandbreiten genannt. Vereinzelt wird in diesem Zusammenhang auch darauf hingewiesen, dass einer marktmässigen Entschädigung dann nichts im Wege stehe, sofern im Sinne der geforderten Uneigennützigkeit in anderen Bereichen entsprechende Opfer, wie z.B. ein grosses Spendenvolumen, stattfinden würden.

4.5 Monetäre Entschädigungen und Doppelmandate

Die Schweizerische Steuerkonferenz beurteilt die „vertragliche Anstellung eines Mitglieds des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes“ in seinen Entschädigungshinweisen relativ kritisch. Da die Steuerbefreiung „jegliches Fehlen von Selbsthilfe- und Erwerbszwecken voraussetze, liesse sich die Begründung eines solchen Mandats- oder Anstellungsverhältnisses nicht damit vereinbaren“.⁴⁴ Nach der SSK „sollten die Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes (eingeschlossen Gründerinnen und Gründer) in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen. Unter geschäftsleitenden Funktionen werden all diejenigen Funktionen zusammengefasst, bei welchen eine Entscheidungsgewalt hinsichtlich der Führung und des Gedeihens der Institution ausgeübt werden kann (namentlich Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortli-

che).“⁴⁵ Nach Roman Baumann Lorant geht die SSK entschieden zu weit, wenn sie einer NPO in solchen Fällen die Steuerbefreiung absprechen will, denn damit setze sie das Steuerrecht über dasjenige des Zivil- bzw. Stiftungsrechts und „verwehre der Stiftung eine stiftungsrechtlich ohne Weiteres zulässige Organisationsstruktur“.⁴⁶ Unseres Erachtens ist es bei allfälligen Organisationsmängeln primär Aufgabe der Stiftungsaufsichtsbehörde bzw. der NPO- Organe (Vereinsversammlung, gegebenenfalls Revisionsstelle) einzuschreiten, denn es handelt sich hier um keinen relevanten Aspekt zur Beurteilung der Steuerbefreiung.

Etwa zwei Drittel der 20 befragten Kantone teilen die Skepsis der SSK gegenüber Doppelmandaten. So werden Interessenkollisionen, wie sie in Publikumsgesellschaften vorkommen, befürchtet. Es könne die Gefahr entstehen, „dass Tätigkeiten, die als Stiftungsrat nicht entschädigt sind, über die Funktion als Geschäftsführer moniert“ würden. Demgegenüber weisen die übrigen Kantone zu Recht darauf hin, dass die verlangte Funktionentrennung v.a. in kleinräumigen Verhältnissen wenig Sinn macht:

Doppelmandate (Originalzitate Umfrage)

Bern: „Nach Ansicht der Steuerverwaltung des Kantons Bern kann es bei Institutionen sinnvoll sein, wenn die Person mit geschäftsleitenden Funktionen gleichzeitig im Stiftungsrat bzw. Vereinsvorstand ist. Eine solche personelle Vernetzung ist für die Steuerbefreiung grundsätzlich nicht schädlich, solange die Institution ihren Zweck nicht auf die Bedürfnisse des Vorstandes ausrichtet (offener Destinatärkreis).“

⁴⁴ SSK, 2008, Ziff. IV, S. 41.

⁴⁵ SSK, 2008, Ziff. IV, S. 41.

⁴⁶ Baumann Lorant, 2010, S. 4.

Solothurn: „Bei grösseren Institutionen mit umfangreichem Vermögen und/oder hohem Spendenertrag ist es richtig, die strategischen und Aufsichtsfunktionen von der geschäftsleitenden Tätigkeit auch personell zu trennen. Bei kleinen, lokalen Institutionen, in denen die Stiftungsräte oder der Vereinsvorstand auch die operativen Aufgaben im Nebenamt und oft ehrenamtlich erledigen, ist diese Forderung zu streng und nicht sachgerecht.“

Teil C: Private Normen, Soft Law

Wesentlich für den Umgang mit dem Entschädigungsthema sind nicht nur gesetzliche Vorschriften („hard law“), sondern auch die diversen privaten Normen, das sogenannte „soft law“. Die Letzteren bestehen vor allem aus Empfehlungen der Nonprofit-Branche selbst. Ergänzend dazu nehmen auch die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung, die Swiss GAAP FER, zum Thema Stellung.

5 Rechnungslegungsnormen

5.1 Swiss GAAP FER

Die „Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (kurz: FER)“ werden von der „Stiftung für Empfehlungen zur Rechnungslegung“ getragen. Der Zusatz „Generally Accepted Accounting Principles (kurz: GAAP)“ soll ihre Allgemeingültigkeit unterstreichen. „Die Rechnungslegungsstandards der FER verlangen als oberstes Prinzip die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (True & Fair View).“⁴⁷ Damit sind Verschleierungen und andere bilanzpolitische Massnahmen grundsätzlich nicht mehr erlaubt. Heute sind die FER so konzipiert, dass sie auch von kleineren und mittleren Organisationen problemlos angewendet werden können.

⁴⁷ FER 2010/2011, Einführung, S. 5; und FER 21/1, S. 117.

5.1.1 Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen (Swiss GAAP FER 21)

Swiss GAAP FER 21 (FER 21) ist die spezielle Fachempfehlung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen.⁴⁸ Diese werden im Lehrbuch Swiss GAAP FER 21, das im November 2011 veröffentlicht worden ist, ausführlich beschrieben.⁴⁹ FER 21 enthält alle wesentlichen Aspekte der Rechnungslegung für NPO. Dazu gehört auch der Umgang mit Entschädigungen. Bei FER 21 geht es allerdings weder um die Frage „Entschädigung ja oder nein“ noch um deren Angemessenheit, sondern primär um Offenlegungs- und Transparenzfragen.

In Bezug auf Entschädigungen verlangt FER 21/36 die „Offenlegung der Entschädigungen an die Mitglieder der leitenden Organe (z.B. Personalkosten, Boni, Spesen)“ im Anhang zur Jahresrechnung. In diesem Zusammenhang taucht die Frage auf, ob darunter nur der Stiftungsrat beziehungsweise Vereinsvorstand zu verstehen sei oder auch die Geschäftsleitung. Im Glossar beschreibt FER 21 das leitende Organ als „Körperschaft, welche die strategische Zielsetzung im Sinne des festgelegten Zwecks der Organisation definiert, sich für die effiziente Umsetzung der Strategie ein-

⁴⁸ So setzt z.B. die Zewo Swiss GAAP FER 21 für die Erlangung des Gütesiegels voraus. Ebenso empfehlen der Verein Swiss NPO-Code zusammen mit der Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke, Swiss-Foundations oder die Schweizerische Evangelische Allianz Swiss (SEA) ihren Institutionen Swiss GAAP FER 21.

⁴⁹ Vgl. Eberle/ Müller, 2011.

setzt und das Ergebnis kontrolliert“. Es hat sich in der FER-21-Praxis eingebürgert, dass vor allem die Entschädigungen und Spesen der obersten Leitungsorgane offengelegt werden, nicht aber jene der Geschäftsleitung – dies im Gegensatz zur ursprünglichen Idee der FER-21-Arbeitsgruppe.

FER 21/36 äussert sich nicht zur Form der Offenlegung. Es bleibt unklar, ob nur die Gesamtsumme des Gremiums anzugeben ist oder jede Entschädigung des einzelnen Organmitglieds. Bezüglich der oben erwähnten Unklarheiten kommt der Selbstregulierung der Nonprofit-Branche, auf die

weiter unten eingegangen wird, deshalb eine zentrale Rolle zu (vgl. Kap. 6).

5.1.2 Transaktionen mit nahestehenden Personen (Swiss GAAP FER 15)

Swiss GAAP FER 21 verlangt als zentralen Bestandteil einen Leistungsbericht (FER 21/42 und 43). Dabei werden in FER 21/43d die Offenlegung der Verbindungen zu nahestehenden Organisationen verlangt, sofern diese nicht im Anhang zur Jahresrechnung enthalten sind (FER 21/41). In den Erläuterungen wird dabei explizit auf Swiss GAAP FER 15 „Transaktionen mit nahe stehenden Personen“ hingewiesen (FER 21/58).

Beispiel zum Reporting über Entschädigungen nach Swiss GAAP FER 21⁵⁰

Entschädigungen Vorstand	31.12.2010	31.12.2009
Präsidentin inkl. Spesen	19'000.00	19'000.00
Mitglieder des Vorstandsausschusses	10'000.00	10'000.00
Mitglieder des Vorstands *)	3'870.00	3'570.00
Total	32'870.00	32'570.00

*) Entschädigungen Vorstand: Pauschal pro Sitzung CHF 60.-; pauschal pro ganztägige Sitzung CHF 120.-; Spesenpauschale (Fahrt, Verpflegung) CHF 30.-. Die Vorstandsmitglieder haben zudem gesamthaft rund 500 Stunden ehrenamtliche Arbeit geleistet.

Löhne und Gehälter

Der Personalbestand per 31.12.2010 beträgt 108 Mitarbeitende mit 73.1 Vollzeitstellen. Neben dem Lohnaufwand sind im Personalaufwand auch die Sozialversicherungsbeiträge enthalten. Die Entschädigungen des Personals erfolgen gemäss Personalreglement. Ehrenamtliche Tätigkeiten wurden neben den Vorstandsmitgliedern auch von den Mentorinnen und Mentoren im Projekt Junior Mentoring geleistet. Diese belaufen sich auf schätzungsweise 6600 Stunden (88 Mentorate à 75 Stunden). Ebenfalls ehrenamtliche Leistungen wurden von Berufslernenden der Sekundarstufe II für das Projekt rent-a-stift erbracht. Diese betragen schätzungsweise 800 Stunden (77 Einsätze mit jeweils 2 Lernenden). Die Löhne für die Lernenden während dieser Einsätze wurden von den Lehrbetrieben getragen. Die Aufgliederung zwischen direktem und administrativem Aufwand erfolgt anhand von entsprechenden Bemessungsgrundlagen (z.B. Stellenprofile beim Lohnaufwand) und folgt der Methodik zur Berechnung des administrativen Aufwands gemäss der Stiftung ZEWO. In wenigen Fällen wurden Schätzungen vorgenommen.

⁵⁰ Beratungsdienste für Ausbildung und Beruf Aargau, Jahresrechnung 2010, S. 9.

Swiss GAAP FER 15 versteht unter Transaktionen mit nahestehenden Personen „den Transfer von Aktiven oder Passiven sowie das Erbringen von Leistungen und das Eingehen von Verpflichtungen und Eventualverpflichtungen“ (FER 15/1). Als nahestehende Person (natürliche und juristische) wird betrachtet, „wer direkt oder indirekt einen bedeutenden Einfluss auf finanzielle oder operative Entscheidungen der Organisation ausüben kann. Alle wesentlichen Transaktionen sowie daraus resultierende Guthaben oder Verbindlichkeiten gegenüber nahe stehenden Personen sind in der Jahresrechnung offenzulegen“ (FER 15/3).

Die Thematik ist deshalb so wichtig, weil Transaktionen mit Nahestehenden in vielen Fällen als alternative Bezahlung zu qualifizieren sind. Einige der typischen verdeckten Vorteilszuwendungen zeigen, dass die Grenze zwischen dem gerade noch Tolerierbaren und dem Missbrauch meist schwierig zu ziehen ist:⁵¹

- Die Urkunde sieht vor, dass der Stiftungsrat seine Aufgaben ehrenamtlich wahrnimmt. Diese Bestimmung wird umgangen, indem eine Treuhandgesellschaft oder Anwaltskanzlei, die einem Stiftungsrat nahesteht, für administrative Arbeiten marktübliche Honorarrechnungen stellt.
- Statt aus Stiftungliegenschaften einen entsprechenden Ertrag zu generieren bzw. diese im Sinne des Stiftungszwecks zu verwenden, wohnen Stiftungsräte oder nahestehende Personen zu besonders günstigen Konditionen darin.

⁵¹ Die aufgeführten Beispiele wurden im Rahmen der durchgeführten Umfrage (vgl. Kap. 3.3) genannt.

- Es werden Darlehen an Stiftungsräte oder deren Familienangehörige gewährt, und zwar ohne die üblichen Sicherheiten und/ oder nicht zu einer marktkonformen Verzinsung.
- Es werden unzweckmässige Handlungen zum Wohl der Stiftungsräte finanziert (z.B. Studienreisen, Stiftungsratsitzungen an exotischen Destinationen oder luxuriöse Hotelbesuche).
- Die Stiftung gründet für die Umsetzung des Zwecks rechtlich selbstständige Betriebsgesellschaften, bei denen Stiftungsräte als ordentlich bezahlte Verwaltungsräte eingesetzt werden.
- Die Stiftung finanziert Projekte, die nicht mit dem Stiftungszweck vereinbar sind.

Besonders gross ist das Risiko von sog. „related party transactions“ im Bereich der Vermögensanlagen von gut situierten Einrichtungen. Es besteht dort die Gefahr, dass Stiftungsräte von Retrozessionen (Vermittlungsprovisionen) profitieren, die indirekt zulasten des Organisationskapitals gehen. Die enorme Summe des schweizerischen Stiftungsvermögens gibt einen Hinweis auf dieses Risiko: Gemäss einer Schätzung beträgt das Stiftungsvermögen in der Schweiz gesamthaft 400 Milliarden Franken, wovon 40 bis 50 Milliarden auf gemeinnützige Einrichtungen entfallen.⁵² Angenommen, die verdeckten Vermittlungsprovisionen bewegten sich in der Grössenordnung von 0.05% dieses Vermögens, so ergäbe dies 20–25 Millionen Franken jährlich. Nach Aussagen der Stiftungsaufsichtsbehörden ist die Aufdeckung von verdeckten Vorteilszuwendungen allerdings

⁵² Vgl. von Schnurbein/ Timmer (2010), S. 14. Ebenso NZZ am Sonntag, 24. Mai 2009.

sehr schwierig, da solche nicht in der Jahresrechnung ausgewiesen werden. Vermehrt wird daher von Aufsichtsseite darauf geachtet, dass substantielle Aufträge unter Konkurrenzbedingungen vergeben werden, und es wird zunehmend Transparenz bei den Vermögensverwaltungskosten verlangt.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass Retrozessionen rechtlich nur dann zulässig sind, wenn die Bedingungen dem Auftraggeber vorher zur Genehmigung offengelegt werden. Dabei wird der inhärente Interessenkonflikt auch durch eine Genehmigung nicht eliminiert.⁵³ Zudem ist zu prüfen, inwiefern Retrozessionen gegen das Stiftungsrecht verstossen (Zweckentfremdung des Stiftungsvermögens) und die Aufsichtsbehörde gemäss Art. 84 Abs. 2 ZGB einzuschreiten hätte.

5.2 Aktienrechtliche Bestimmungen als Benchmark (Art. 663b^{bis} OR)

Die aktienrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen (Art. 662ff. OR) gehören nicht in die Kategorie „soft law“, und sie sind auch nicht für alle Vereine und Stiftungen massgebend.⁵⁴ Trotzdem stellt Art. 663b^{bis} OR, der von börsenkotierten Gesellschaften angewendet werden muss, einen interessanten Benchmark dar. Auch von gemeinnützigen Organisationen könnte man eigentlich erwarten, dass diese im Anhang zur Jahresrechnung sinngemäss Folgendes offenlegen:

Art. 663b^{bis} des schweizerischen Obligationenrechts (Auszug)

Abs. 1: *Gesellschaften, deren Aktien an einer Börse kotiert sind, haben im Anhang zur Bilanz anzugeben:*

1. *alle Vergütungen, die sie direkt oder indirekt an gegenwärtige Mitglieder des Verwaltungsrates ausgerichtet haben;*
2. *alle Vergütungen, die sie direkt oder indirekt an Personen ausgerichtet haben, die vom Verwaltungsrat ganz oder zum Teil mit der Geschäftsführung betraut sind (Geschäftsleitung);*
3. *alle Vergütungen, die sie direkt oder indirekt an gegenwärtige Mitglieder des Beirates ausgerichtet haben;*
4. *Vergütungen, die sie direkt oder indirekt an frühere Mitglieder des Verwaltungsrates, der Geschäftsleitung und des Beirates ausgerichtet haben, sofern sie in einem Zusammenhang mit der früheren Tätigkeit als Organ der Gesellschaft stehen oder nicht marktüblich sind;*
5. *nicht marktübliche Vergütungen, die sie direkt oder indirekt an Personen ausgerichtet haben, die den in den Ziffern 1–4 genannten Personen nahe stehen.*

Abs. 2: *Als Vergütungen gelten insbesondere:*

1. *Honorare, Löhne, Bonifikationen und Gutschriften;*
2. *Tantiemen, Beteiligungen am Umsatz und andere Beteiligungen am Geschäftsergebnis;*
3. *Sachleistungen;*
4. *die Zuteilung von Beteiligungen, Wandel- und Optionsrechten;*
5. *Abgangsentschädigungen;*
6. *Bürgschaften, Garantieverpflichtungen, Pfandbestellungen zugunsten Dritter und andere Sicherheiten;*
7. *der Verzicht auf Forderungen;*
8. *Aufwendungen, die Ansprüche auf Vorsorgeleistungen begründen oder erhöhen;*
9. *sämtliche Leistungen für zusätzliche Arbeiten.*

⁵³ Vgl. Roth, 2010.

⁵⁴ Vgl. Zöbeli/ Neubert, 2010, S. 15ff.; sowie Zöbeli/ Exer/ Baumann, 2011, S. 15ff.

6 Branchenempfehlungen

6.1 Reglement über das Zewo-Gütesiegel

Die Stiftung Zewo ist die schweizerische Zertifizierungsstelle für gemeinnützige Spenden sammelnde Nonprofit-Organisationen. Sie prüft den gewissenhaften Umgang mit Spendengeldern und verleiht ein Gütesiegel, wenn alle Anforderungen erfüllt sind. Damit wird ein gewissenhafter und wirkungsorientierter Umgang mit den zur Verfügung gestellten Mittel bestätigt. Die Zewo hat im März 2003 beschlossen, Swiss GAAP FER 21 für alle Gütesiegelträger als verbindlich zu erklären (vgl. Kap. 5.1.1).⁵⁵

Im Gegensatz zu den Rechnungslegungsstandards, welche sich in erster Linie mit der Offenlegung (Transparenzanforderungen) von Entschädigungen befassen, enthält das Reglement über das Zewo-Gütesiegel auch Vorschriften bezüglich der grundsätzlichen Zulässigkeit von monetären Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane (Governance-Perspektive). So äussert sich Zewo einerseits zur Frage der Angemessenheit von allfälligen Entschädigungen: „Die Gehälter der im Dienste der Organisation stehenden Personen sollen den Umständen angemessen sein. Sie dürfen die orts- und marktüblichen Ansätze für Personal mit ähnlicher Verantwortung und Arbeitsleistung nicht übersteigen.“⁵⁶ Zum

⁵⁵ Vgl. Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Art. 11.3: „Die Jahresrechnung ist nach den in Swiss GAAP FER festgelegten Grundlagen und Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung zu erstellen.“

⁵⁶ Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Art. 6.8.

andern verlangt die Zewo, dass „die Mitglieder des leitenden Organs (Vorstand, Stiftungsrat, Patronatskomitee) ehrenamtlich (unentgeltlich) bis zu 100 Stunden jährlich arbeiten. Für darüber hinausgehende zeitliche Belastungen können Entschädigungen ausgerichtet werden. Spesen können in jedem Fall ausgerichtet werden.“⁵⁷ Bezüglich Offenlegung allfälliger Entschädigungen der obersten Führungsorgane verlangt die Zewo die Offenlegung der Gesamtsumme, entweder in der Betriebsrechnung oder im Anhang. Eine allfällige Entschädigung des Präsidiums ist zudem gesondert auszuweisen.

Das von der Zewo postulierte Minimum von 100 Stunden – dies entspricht ungefähr 2.5 Wochen Freiwilligenarbeit pro Jahr – ist eine hohe Hürde und lässt schwierige Interpretationsfragen offen. Darf beispielsweise eine Person, die in verschiedenen gemeinnützigen Organisationen mitarbeitet, alle dort geleisteten Stunden zusammenzählen? Aus erhebungstechnischen Gründen wahrscheinlich nicht, ansonsten müsste auch zwischen Freiwilligenarbeit für Zewo-Gütesiegelträger und sonstige NPO unterschieden werden. Gegen die 100-Stunden-Regel kann weiter eingewendet werden, dass das individuelle Opfer pro Arbeitsstunde unterschiedlich zu bewerten ist. Dies hängt unter anderem davon ab, wie knapp die persönliche Freizeit neben der Erwerbs- und Familienarbeit ist. Zudem müssten auch die individuellen Einkommensverhältnisse des betreffenden Organmitglieds berücksichtigt werden.

⁵⁷ Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Art. 6.1.

Bei Doppelmandaten ist die Zewo ähnlich kritisch wie die Schweizerische Steuerkonferenz (vgl. Kap. 4.5) oder der SEA-Ehrenkodex (Kap. 6.4). Ein Mitglied des obersten Leitungsorgans darf nicht gleichzeitig als Geschäftsführer amtieren, ausser „die Tätigkeit der Geschäftsführerin oder des Geschäftsführers erfolge ehrenamtlich. Entsprechend dürfen Geschäftsführerin oder Geschäftsführer, die für ihre Tätigkeit einen Lohn beziehen, im leitenden Organ nur mit beratender Stimme mitwirken.“⁵⁸ Unter gewissen Bedingungen sind Aufträge an Vereinsvorstände oder Stiftungsräte aber zulässig.⁵⁹ Nach Angaben der Zewo sind zwei Arten von entschädigten Aufträgen möglich:⁶⁰

- Aufträge im Rahmen der üblichen Vorstands- oder Stiftungsratsstätigkeiten bei hoher zeitlicher Belastung und aufgrund spezieller Umstände – dies bei Erreichen der geforderten 100 Stunden, z.B. bei Restrukturierungen oder Strategieprozessen. Solche Aufträge müssen zeitlich beschränkt sein.
- Aufträge ausserhalb der üblichen Vorstandstätigkeiten, ebenfalls wenn die 100 Stunden erreicht sind. Dazu gehören z.B. die Rechtsvertretung durch einen Juristen des Vorstands, wenn die Organisation in ein Verfahren verwickelt ist oder die Beurteilung von Forschungsprojekt-Anträgen durch einen qualifizierten Wissenschaftler des Vorstands oder Stiftungsrats.

⁵⁸ Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Art. 6.4.

⁵⁹ Vgl. Reglement über das Zewo-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Art. 6.2.

⁶⁰ In der schriftlichen Stellungnahme der Zewo vom 14. Februar 2011 auf eine Anfrage der Verfasser.

6.2 Swiss Foundation Code

SwissFoundations, der im Jahr 2001 gegründete Verband Schweizer Förderstiftungen, hat einen Kodex in Form von Grundsätzen und Empfehlungen (Swiss Foundation Code 2009) für Stiftungen veröffentlicht. In der Empfehlung 7 wird postuliert: „Die Mitglieder des Stiftungsrates sind angemessen zu honorieren, sofern die Mittel der Stiftung dies erlauben und die Mitglieder nicht ehrenamtlich tätig sein können.“ Das heisst einerseits, dass die Honorierung nur dann erfolgen soll, wenn eine Stiftung dies finanziell verkraften kann. Die entsprechenden Entschädigungen dürfen also nicht dazu führen, dass die Erreichung des Stiftungszwecks gefährdet wird. SwissFoundations schliesst demnach eine Honorierung nicht aus, sondern erachtet „die Ehrenamtlichkeit von Stiftungsratsmitgliedern als wünschbar“, aber nur, wenn dies „nicht auf Kosten der Professionalität“ gehe.⁶¹

Zum anderen enthält die Empfehlung 7 auch eine Verknüpfung zwischen den finanziellen Möglichkeiten der Stiftungsratsmitglieder und dem Honorar. Entscheidend ist, ob die Mitglieder es aus eigener Kraft schaffen, und nicht die Frage, ob sie es wollen oder nicht. Der Gedanke hinter dieser Empfehlung ist zu begrüssen, die entsprechende Formulierung aber interpretationsbedürftig. Denn die Frage, ob sich ein Stiftungsratsmitglied einen Entschädigungsverzicht überhaupt leisten kann, würde in letzter Konsequenz heissen, dass die persönlichen Steuerfaktoren gegenüber der Stiftung und den Aufsichtsbehörden offen gelegt werden müssten – sicher ein uner-

⁶¹ Vgl. Swiss Foundation Code, 2009, S. 58.

wünschter Eingriff in die Privatsphäre. Zudem ist zu überlegen, welche Einkommens- oder Vermögensuntergrenzen allfällige Entschädigungen rechtfertigen würden.

Die Formulierung weist zu Recht darauf hin, dass sich nur genügend Vereinsvorstände und Stiftungsratsmitglieder finden lassen, wenn eine Entschädigung grundsätzlich möglich ist. Es wurde bereits im Kapitel 2.2 darauf hingewiesen, dass in einer früheren Fassung das „Wollen“ für eine Entschädigung ausschlaggebend war. In diesem Wechsel vom „Wollen“ zum „Können“ kommt die grundsätzliche Problematik der Entschädigungsfrage sowie der Wandel in der Beurteilung der Frage zum Ausdruck.

Zu Recht äussert sich der Swiss Foundation Code gegenüber der im Steuerbereich formulierten Opfertheorie kritisch: „Weder die Stiftung noch die Mitglieder des Stiftungsrates müssen ein Opfer erbringen – etwa in Form eines grundsätzlichen Verzichts auf Honorierung ihrer Arbeit. Das Opfer erbringen die Stifter und Zustifter, indem sie mit ihrer Vermögenswidmung einen freiwilligen, altruistischen Vermögensverzicht zu Gunsten Dritter leisten.“⁶² Bezüglich der „inneren Transparenz“ richtet sich die Empfehlung des Swiss Foundation Codes an die Organe der Organisation. Diese sind gehalten, eine allfällige Honorierung „schriftlich zu regeln“ und bezüglich Höhe hat sich die Honorierung „nach Aufgabe, Aufwand, Kompetenz, Erfahrung, Leistung und nach den Mitteln der Stiftung zu richten“.⁶³ Indem der Swiss Foundation Code den Stiftungen Swiss

GAAP FER 21 ausdrücklich empfiehlt, unterstreicht er die Bedeutung der externen Rechenschaft über Honorare.⁶⁴

6.3 Swiss NPO-Code

Der Swiss NPO-Code ist eine „Organisations Governance-Richtlinie“ der Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke der Schweiz. Zu den Zielsetzungen gehört die Förderung „des Miteinanders von ehrenamtlicher, freiwilliger und entlohnter Tätigkeit innerhalb der Organisation“.⁶⁵

In § 21 wird postuliert, dass das oberste Leitungsorgan grundsätzlich ohne finanzielle Entschädigung arbeiten sollte. Allerdings wird nicht näher beschrieben, was unter der angestrebten „Grundsätzlichkeit“ zu verstehen ist. Aufgrund der Ausführungen zur Ehrenamtlichkeit im Glossar ist allerdings anzunehmen, dass Honorare für den sog. „ausserordentlichen Zeitaufwand“ akzeptiert werden.⁶⁶ Demensprechend werden in § 21 auch Prinzipien für jenen Fall festgelegt, falls Entschädigungen ausgerichtet werden:

⁶⁴ Vgl. Swiss Foundation Code 2009, Erläuterungen zur Empfehlung 26, S. 116.

⁶⁵ Swiss NPO-Code, § 3 Zielsetzungen, lit. d, S. 4.

⁶⁶ Vgl. Swiss NPO-Code, S. 18, Glossar zu „Ehrenamt“: „Ehrenamtliche werden in der Regel von einem Organ auf eine bestimmte Dauer gewählt und können für ausserordentlichen Zeitaufwand honoriert werden.“

⁶² Swiss Foundation Code 2009, S. 59.

⁶³ Vgl. Swiss Foundation Code 2009, S. 58ff.

§ 21 Swiss NPO-Code

1 Die Mitglieder des obersten Leitungsorgans erbringen ihre Leistungen grundsätzlich unentgeltlich.

2 Werden Entschädigungen ausgerichtet, so gelten folgende Grundsätze:

a. Die Bemessung der Entschädigung erfolgt aufgrund sachlich nachvollziehbarer, willkürfreier und transparenter Bemessungskriterien.

b. Diese tragen einerseits dem Nonprofit-Charakter der Organisation, andererseits der Grösse und Komplexität der Organisation, dem Umfang der Führungsverantwortung und der zeitlichen Belastung durch das Mandat Rechnung.

c. Die Bemessungskriterien sind dem obersten Organ zur Genehmigung vorzulegen.

d. Dauer und Umfang von Entschädigungsleistungen an Mitglieder des obersten Leitungsorgans sind durch Beschluss des obersten Leitungsorgans festzulegen und offen zu legen.

3 Für ZEWÖ-zertifizierte Organisationen gilt das Reglement über das ZEWÖ-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen.

Bezüglich Transparenz verlangt der Swiss NPO-Code den Ausweis der Gesamtsumme allfälliger Entschädigungen für das oberste Leitungsorgan sowie den gesonderten Ausweis beim Präsidium. Zusätzlich dazu soll die Gesamtsumme der Entschädigung für die Geschäftsleitung inklusive vertraglich vereinbarter Kosten, Spesen und anderer Auslagen angegeben werden (§ 29 Ziff. 2d und 2e.).

6.4 Ehrenkodex der Schweizerischen Evangelischen Allianz (SEA)

Der Ehrenkodex der Schweizerischen Evangelischen Allianz (SEA) wurde 1990 lanciert. Er versteht sich als Ergänzung zu den Zewo-Empfehlungen und spezialisiert

sich auf gemeinnützige christliche Organisationen. Momentan sind es 81 Organisationen, die den Kodex unterzeichnet haben. Diese verpflichten sich zur Einhaltung von strengen Geschäftsgrundsätzen, und grosse Organisationen müssen zusätzlich Swiss GAAP FER 21 anwenden. Bei den zu erfüllenden Anforderungen geht es hauptsächlich um eine ordnungsmässige Buchführung, den sorgfältigen Umgang mit Spenden, eine transparente Rechnungslegung und Informationspolitik sowie die Einhaltung des Datenschutzes. In Bezug auf Entschädigungen unterscheidet Art. 13 Ziff. 1 drei Arten von NPO:

- rein ehrenamtlich geführte Organisationen
- Organisationen „mit Gewaltenteilung“, d.h. mit ehrenamtlicher Leitung und bezahltem Personal
- Organisationen mit bezahltem Personal „ohne Gewaltenteilung“, d.h. mit Personalunion zwischen strategischer und operativer Leitung (Organisationsform besonders in Pionierphasen, bei denen die Gründer „häufig auch ihr gesamtes Hab und Gut einsetzen“)

In Bezug auf Entschädigung der obersten Leitungsorgane äusserst sich der Ehrenkodex in Art. 14 Abs. 1–2 sehr differenziert, so z.B. was Sitzungsgelder sowie eine allfällige Entlohnung von Sonderaufwendungen betrifft, wobei marktübliche Ansätze als zu hoch angesehen werden. Die Entschädigung des Personals, zu dem bei den NPO „ohne Gewaltenteilung“ auch Vereinsvorstände/Stiftungsräte zu zählen sind, soll „angemessen sein und die Entlohnung für vergleichbare Positionen im öffentlichen Dienst nicht übersteigen“ (Art. 18 Abs. 1). Durch weitere Restriktionen bei der Zu-

sammensetzung des Leitungsorgans (Art. 14 Abs. 3) und zusätzlichen IKS-Bestimmungen (Art. 14 Abs. 4) sollen Interessenkonflikte und verdeckte Transaktionen zu Nahestehenden zusätzlich erschwert werden:

Art. 14 SEA-Ehrenkodex: Generelle Anforderungen

1. *Das leitende Organ (Vorstand, Stiftungsrat o.Ä.) arbeitet – unter Vorbehalt von Art. 17 – ehrenamtlich. Das schliesst eine – allenfalls auch pauschale – Spesenentschädigung oder ein Sitzungsgeld nicht aus. Entschädigungen an die Mitglieder des leitenden Organs müssen in der Jahresrechnung unter den Kosten des leitenden Organs (Sammelposten zulässig) ausgewiesen werden.*
2. *Ehrenamtliche Mitglieder des leitenden Organs mit besonderer Erfahrung oder besonderen Fachkenntnissen müssen dieses Wissen nicht in jedem Fall entschädigungslos einbringen. Wer z.B. als Baufachmann ein Projekt begleitet oder als Anwalt für die Organisation tätig wird, darf dafür auch entschädigt werden, vor allem wenn er den Einsatz im Rahmen seiner Erwerbstätigkeit erbringt. Im Interesse der Transparenz sind solche Aufträge jedoch stets im Voraus schriftlich festzuhalten und zu begrenzen. Ausserdem ist das Honorar tiefer als die marktüblichen Ansätze festzulegen.*
3. *Das leitende Organ muss aus mindestens 3 Mitgliedern bestehen und darf nicht von einer Personengruppe dominiert werden. Insbesondere müssen miteinander verheiratete, verwandte oder verschwägerte Mitglieder in der Minderheit bleiben. Gehört einem Stiftungsrat z.B. ein Ehepaar an, so muss er mindestens 5 Mitglieder umfassen, damit das Ehepaar nicht über die Stimmenmehrheit verfügt.*

4. *Die Verfügungsberechtigung über die Finanzen muss schriftlich klar geregelt sein. Bei kleinen Organisationen genügt dafür ein Beschluss des leitenden Organs über die Unterschriftenregelung. Bei grösseren Organisationen empfiehlt sich zusätzlich der Erlass eines Reglements, in welchem insbesondere festgehalten ist, wer in welchem Bereich über welche Beträge verfügen kann.*

Bei den Doppelmandaten ist der Ehrenkodex weniger streng als die Zewo (vgl. Kap. 6.1) oder die Schweizerische Steuerkonferenz (vgl. Kap. 4.5): Bezahlte Geschäftsleitungsmitglieder in Organisationen „mit Gewaltenteilung“ dürfen dem Vereinsvorstand/Stiftungsrat angehören, wenn auch nur mit beratender Stimme. In sog. Organisationen „ohne Gewaltenteilung“ (Personalunion zwischen strategischer und operativer Leitung) gelten zu Recht restriktive Vorschriften bezüglich Transparenz und IKS:

Art. 17 SEA-Ehrenkodex: Besondere Anforderungen an Organisationen ohne Gewaltenteilung

1. *Ist der Präsident oder ein Mitglied des leitenden Organs als Geschäftsleiter oder in einer anderen Funktion angestellt, so muss das leitende Organ aus mindestens 5 mehrheitlich ehrenamtlich tätigen Mitgliedern bestehen. Das Entgelt muss vom leitenden Organ im Voraus schriftlich festgelegt werden. Sämtliche Zahlungen der Organisation an besoldete Mitglieder des leitenden Organs einschliesslich allfälliger Privatbezüge sind vollständig in der Buchhaltung der Organisation festzuhalten.*

2. *Besoldete Mitglieder des leitenden Organs müssen dem Patronatskomitee auf Verlangen Auskunft über ihre persönlichen Einkommens- und Vermögensverhältnisse geben.*
3. *Die Zuständigkeiten, insbesondere die Ausgabenkompetenzen, sind in einem Geschäftsreglement festzuhalten, das dem Patronatskomitee vorzulegen ist. Für Geschäfte, die die Organisation finanziell erheblich verpflichten (z.B. für Einmalauslagen über CHF XXX oder für jährlich wiederkehrende Ausgaben über CHF YYY), muss das Geschäftsreglement Kollektivunterschrift zu zweien verlangen.*

TEIL D: Diskussion

7 Aspekte und Perspektiven in Thesenform

Damit keine Missverständnisse entstehen, es soll hier nicht für die Abschaffung oder Abschwächung der Ehrenamtlichkeit plädiert werden – im Gegenteil: Das unentgeltliche Wirken für einen sozialen, ökologischen, kulturellen oder letztlich auch familiären Zweck ist eine der wichtigsten Stützen unserer Gesellschaft. Zudem können Ehrenamtliche auch nicht dazu gezwungen werden, angebotene Leistungs- und Aufwandsentschädigungen anzunehmen. Vielmehr stellt sich die Frage, inwiefern die Wirkung einer Nonprofit-Organisation erhöht wird, wenn die obersten Leitungsorgane gezielt monetäre Entschädigungen erhalten. Das Entschädigungssystem ist eine zentrale Führungsaufgabe und kann die Erreichung des Organisationszweckes massgeblich beeinflussen. Die Frage muss also lauten: Inwiefern generieren moderate und leistungsgerechte monetäre Entschädigungen für die NPO einen zusätzlichen Nutzen?

Der NPO-Sektor braucht sich nicht vor der Debatte zu scheuen

Entschädigungen für Stiftungsräte und Vereinsvorstände sind ein heikles Thema, in gewissen NPO sogar ein Tabu. Die Diskussion leidet zudem unter gewissen Verwerfungen, die sich im Profitbereich ereignet haben. Irrationale Entschädigungen hatten dort teilweise fatale Folgen, bis hin zum Zusammenbruch systemrelevanter Banken. Es wäre bedauerlich und falsch, wenn sich die Nonprofit-Branche aufgrund der Verfehlungen im Profitbereich nicht

mit dem Thema „Entschädigungssystem“ und dessen Chancen und Gefahren auseinandersetzen würde. Entscheidend ist, dass die konstruktiven Elemente ins Zentrum der Diskussion gerückt werden und keine „Abzocker-“ oder „Neiddebatte“ geführt wird. Professionelle Arbeit angemessen zu entschädigen, unterläuft das Nonprofit-System nicht zwingendermassen. Im Gegenteil: Aus Effizienzüberlegungen sind moderate Entschädigungen so lange angemessen, als die geleistete Arbeit mehr wert ist als die Bezahlung.

Entschädigung „Ja oder Nein“ muss im Einzelfall entschieden werden

Die Kernfrage ist grundsätzlicher Natur und lautet: Entschädigung „Ja oder Nein?“ Wenn den leitenden Organen eine Entschädigung zugestanden wird, dann stellen sich sofort drei weitere Fragen: Welche Entschädigungsform wird einer Nonprofit-Organisation am ehesten gerecht und welche Höhe ist angemessen? Mit der Entschädigungsform ist auch die dritte Frage verknüpft, ob die gewünschten Anreize gesetzt werden. Eine Entlohnung sollte langfristig zu einer soliden Entwicklung des Nonprofit-Sektors im Allgemeinen und einer einzelnen Organisation im Speziellen beitragen. Finanzielle Anreize dürfen nicht so ausgestaltet sein, dass sie zum Eingehen von untragbaren Risiken oder unerwünschtem Handeln der Organe führen.

In gewissen Situationen können direkte Entschädigungen aber kontraproduktiv sein. Es besteht die Gefahr, dass es zu einer grundlegenden Änderung der Motivationsstruktur der Ehrenamtlichen und zu negati-

ven Folgen für die Organisation kommt – so z.B. wenn die intrinsische Motivation durch eine monetäre Anspruchshaltung verdrängt wird.⁶⁷ Dabei ist zu beachten, dass auch „alternative“ – d.h. die Bezahlung substituierende – Anreizstrukturen beträchtliche Risiken in sich bergen, so z.B. wenn diese intransparent und individuell ausgestaltet sind. In solchen Situationen besteht die Gefahr, dass sich Organmitglieder durch verdeckte Vorteilszuwendungen einen Honorarersatz verschaffen. Diese Thematik wurde bereits ausführlich im Zusammenhang mit Transaktionen mit nahestehenden Personen behandelt (vgl. Kap 5.1.2).

Die Debatte muss auch die Frage beantworten, welche Anreize entstehen, wenn keine Entschädigungen bezahlt werden. Ein Beispiel: Ein Anwalt engagiert sich im Stiftungsrat, aus zeitlichen und finanziellen Gründen wird er aber nicht jedes Fachgutachten selbst verfassen können. Bei vollständiger Unentgeltlichkeit steigt somit die Tendenz zur Auswärtsvergabe, die wesentlich teurer als eine angemessene Entschädigung der eigenen Organe sein kann.

Ein weiteres Thema sind mögliche Probleme innerhalb des Kollegiums, falls einige Mitglieder unentgeltlich und andere entgeltlich mitarbeiten (duales System resp. „Zweiklassengesellschaft“). Verstimmungen und Konflikte können umso mehr entstehen, je unsystematischer und intransparenter das Entschädigungssystem ist.

Finanzielle Möglichkeiten und Traditionen sind zu berücksichtigen

Die meisten gemeinnützigen Organisationen verfügen nur über einen geringen Umsatz (z.B. in Form von Spenden/ Subventionen/ Gönnerbeiträgen) und ein bescheidenes Vermögen. Einige dieser Institutionen sind selbst darauf angewiesen, dass die Organmitglieder auf den Spesenersatz verzichten. Damit ist die Entschädigungsfrage v.a. bei grösseren und finanzstarken NPO relevant.

Es sei auch darauf hingewiesen, dass die Entschädigungsdebatte im angelsächsischen Raum teilweise umgekehrt verläuft. Hier besteht bei gewissen Stiftungen die Tradition, ein Mitwirken im obersten Führungsorgan von einer grosszügigen Spende abhängig zu machen. Eine durchaus vergleichbare Situation – unter dem Motto „wer zahlt, befiehlt“ – trifft man hierzulande bei Spendenparlamenten und gewissen Dachstiftungen an.

„Nonprofit“ bezieht sich auf den Organisationszweck und nicht auf die Organe

Ein Mitwirken im obersten Führungsorgan einer NPO sollte stets eine Ehre sein. Das bedeutet aber nicht automatisch, dass Ehrenamtlichkeit vollständig unbezahlt sein muss. So führt jede Organschaft zu einem Haftungsrisiko, das im Nonprofit-Bereich sogar grösser sein kann als bei Unternehmen. Ein Beispiel: Im Gegensatz zum Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft wird dem Stiftungsrat keine jährliche Décharge erteilt – mangels stiftungsrechtlicher Grundlage kann sich der Stiftungsrat weder

⁶⁷ Vgl. dazu z.B. Götter, 2009, S. 122ff.; Krönes, 2008, S. 15; oder Speckbacher/Wentges/Bischof, 2008, S. 43ff.

sich selbst noch andere Organe von der gesetzlichen Verantwortlichkeit entlasten.⁶⁸

Mit „Nonprofit“ ist grundsätzlich das Ziel der Organisation gemeint. Dies bedeutet, dass eine gemeinnützige Institution nicht auf einen finanziellen Gewinn ausgerichtet ist. Es heisst aber nicht zwingendermassen, dass keine leistungsgerechten Entschädigungen entrichtet werden sollen. Es ist nicht logisch, dass primär die obersten Leitungsorgane sowie die gelegentlichen freiwilligen Helfer unentgeltlich arbeiten sollen. Demgegenüber werden die übrigen NPO-Leistungserbringer wie Vermögensverwalter, Anwälte, Revisoren, Buchhalter, Lieferanten oder Angestellte durchaus marktmässig honoriert. Der Swiss Foundation Code nimmt hier zu Recht eine Position ein, die einem Grossteil der steuerrechtlichen Lehre widerspricht (vgl. Kap. 4.1): „Uneigennützig muss die Stiftung sein, nicht der Stiftungsrat“ und „weder die Stiftung noch die Mitglieder des Stiftungsrates müssen ein Opfer erbringen [...]. Das Opfer erbringen die Stifter und Zustifter, indem sie [...] einen freiwilligen, altruistischen Vermögensverzicht zu Gunsten Dritter leisten.“⁶⁹ Dass ein gewisses Masshalten bei den Entschädigungen angebracht ist, ist demgegenüber nachvollziehbar. So mag

⁶⁸ Allerdings sehen die Aufsichtsbehörden in Stiftungsratsprotokollen oft das Gegenteil, so z.B. bezüglich der Abnahme der Jahresrechnung. Nach Aussagen der eidgenössischen Aufsichtsbehörde (ESA) kann man davon ausgehen, dass in solchen Fällen fälschlicherweise Formulierungen aus Generalversammlungsprotokollen von AG übernommen werden. Grundsätzlich werde jeweils von der ESA darauf hingewiesen, dass eine solche „Décharge“ bei Stiftungen keine Rechtswirksamkeit entfaltet.

⁶⁹ Swiss Foundation Code 2009, S. 59.

man berechtigterweise fordern, dass die Zurückhaltung umso grösser sein sollte, je substanzieller das finanzielle Opfer seitens Dritter ist – so z.B. besonders bei jenen Organisationen, die steuerbefreit sind oder öffentlich zu Spenden aufrufen.

Professionalisierung und Spezialisierung schreiten voran

Ein Grund, weshalb Mitarbeiter und Dienstleister einer NPO marktmässig(er) entlohnt werden, ist die von ihnen geforderte Professionalität und Qualität. Diese Leistungsgrundsätze gelten aber auch für die obersten Leitungsorgane. So ruft die fortschreitende Regulierung der gemeinnützigen Arbeit nach professionellen Strukturen auf allen Führungsebenen. Dies zeigt sich unter anderem auch in der fortschreitenden Akademisierung und Spezialisierung der Führungskräfte sowie in einer generell steigenden Lohnerwartung im Nonprofit-Bereich.⁷⁰ Arbeit der obersten Führungsorgane angemessen zu entschädigen, unterläuft das Nonprofit-System nicht zwingendermassen. Im Gegenteil: Im Hinblick auf eine effiziente Umsetzung des Organisationszwecks sind zumindest moderate Entschädigungen so lange angemessen, wie dafür eine adäquate Gegenleistung erbracht wird.

Verbindlichkeit und persönliche Haftung sind nicht einfach gratis

Die Verbindlichkeit steigt, wenn für die geforderten Leistungen ein moderates Honorar vereinbart wird. So fällt es der Organisation leichter, die entsprechende Leistung in einer verbindlichen Qualität einzufordern. Eine solche Sicht unterstreicht, dass es sich bei einem Ehrenamt nicht um

⁷⁰ Vgl. Purtschert/ von Schnurbein/ Bayard, 2006, S. 15.

eine beliebige und spontane Art von Freiwilligkeit handelt, sondern um eine rechtliche Verpflichtung.

Die Annahme eines Amtes und der Entschädigungsverzicht ist ein bewusster Entscheid unter Abwägung aller Vor- und Nachteile („homo oeconomicus“). Das hat zur Folge, dass Ehrenamtlichkeit keine Minderung der persönlichen Verantwortung begründet. Ein Analogieschluss zum allgemeinen Vertragsrecht, wonach eine allfällige Haftung dann „milder beurteilt werden soll“, falls damit „keinerlei Vorteil bezweckt“ wird (Art. 99 Abs. 2 OR), kann daher nicht einfach auf die Ehrenamtlichkeit ausgedehnt werden.⁷¹ Unentgeltlichkeit entschuldigt weder mangelhafte Leistungen noch ein unsorgfältiges Vorgehen.

Bei den obersten Leitungsorganen ist Disponibilität und Unabhängigkeit genauso wichtig

Jedes Organmitglied verwaltet sein eigenes „Ehrenamtlichkeitsbudget“, das nicht beliebig ausgedehnt werden kann. Zu viele unbezahlte Mandate führen bei den meisten Personen zwangsläufig zu Disponibilitätsproblemen. Dabei ist nicht nur an die üblichen Sitzungen zu denken („Schönwettermodell“), sondern auch an kritische Situationen und Krisen, die einen ausserordentlichen Einsatz verlangen. Umso mehr ist es gerechtfertigt, ausserordentliche, aber notwendige Leistungen separat zu entschädigen.

Mit transparenten, leistungsgerechten Entschädigungssystemen sinkt zudem das Potenzial von Interessenkonflikten und persönlichen Abhängigkeiten. Es kommt weniger zu verdeckten Vorteilszuwendungen, die ein erhebliches Reputationsrisiko für die gesamte Organisation in sich bergen (vgl. Kap. 5.1.2).

⁷¹ Anderer Meinung: Grüninger, 2010, S. 573.

TEIL E: Entschädigungssystem

8 Anforderungen an das Entschädigungssystem von Nonprofit-Organisationen

Entschädigungen der obersten Leitungsorgane müssen ganzheitlich betrachtet werden. Es geht nicht nur um die Frage „Entschädigungen Ja oder Nein“ oder die angemessene Höhe, sondern um eine ganzheitliche Diskussion. Grundsätzlich ist eine periodisch wiederkehrende Debatte innerhalb jeder NPO wichtig. Die Organisation soll wissen und transparent machen, welche Entlohnungen bereits entrichtet werden.

Das Entschädigungssystem muss nachvollziehbar und willkürfrei sein. Die obersten Führungsorgane tragen dabei die Verantwortung, dass das System sowohl dem Organisationszweck als auch dem Willen der Leistungsfinanzierer (Spender/ Stifter/ Gönner) entspricht. Es ist ihre Aufgabe dafür zu sorgen, dass sämtliche Entschädigungsgrundsätze schriftlich festgehalten und entsprechend kommuniziert werden.

Ein Entschädigungssystem ist in jeder NPO vorhanden, auch wenn den leitenden Organen keine monetären Entschädigungen, sondern nur indirekte oder versteckte Vorteilszuwendungen gewährt werden. Das heißt, jede NPO muss sich mit dem Entschädigungssystem auseinandersetzen und dieses auf seine Wirkungen überprüfen. Dazu gehört auch die Beurteilung bestehender Interessenkonflikte innerhalb des Kollegiums sowie der externen Verflechtungen (vgl. Kap 5.1.2).

8.1 Bereiche eines Entschädigungssystems

Ein wirkungsorientiertes Entschädigungssystem muss nach Ansicht der Verfasser folgende fünf Aspekte berücksichtigen:

- Verantwortung innerhalb der Organisation
- Transparenz der Entschädigungen
- Struktur des Entschädigungssystems
- Höhe der Entschädigungen sowie
- die Kompetenzen im Rahmen der Entschädigungspolitik

8.1.1 Verantwortung innerhalb der Organisation

Nur das oberste Leitungsorgan selber kann die Verantwortung für das Entschädigungssystem tragen. Dazu gehört, dass das Entschädigungssystem umfassend, effizient sowie gerecht ist und einfach umgesetzt werden kann. Zudem muss laufend sichergestellt werden, dass alle relevanten Gesetze und behördlichen Auflagen eingehalten werden.

Aufgrund der Verantwortung des obersten Organs ergibt sich ein Interessenkonflikt, weil dessen Mitglieder in der Regel selber über die Frage „Entschädigung Ja oder Nein“ sowie über deren Höhe zu befinden haben, so z.B. bei Stiftungen. Dieser bei NPO inhärente Interessenkonflikt ist sehr ernst zu nehmen, und es sind griffige Kontrollmechanismen einzubauen. Dazu gehört auf jeden Fall Transparenz über die Entschädigungen an das oberste Leitungsorgan und die Geschäftsleitungsmitglieder (vgl. Kap. 8.1.2).

8.1.2 *Transparenz und Offenlegung der monetären und nicht monetären Entschädigungen*

Eine zuverlässige Beurteilung eines Entschädigungssystems setzt voraus, dass alle wichtigen Elemente auch für Dritte transparent gemacht werden. Deshalb stehen Transparenz- und Offenlegungsfragen am Anfang jeder Konzeption von Entschädigungssystemen und deren Beurteilung.

Die Transparenzanforderungen umfassen die Entschädigungen der Mitglieder des obersten Leitungsorgans, die in der Jahresrechnung offengelegt werden sollten – und zwar einzeln je Mitglied. Dabei sollten zudem die Beträge der einzelnen Entschädigungskomponenten (vgl. Kap. 8.1.3) aufgelistet werden. Wünschenswert wäre ein analoges Vorgehen auch bei den Geschäftsleitungs- bzw. Kadermitgliedern.

Die Transparenzanforderungen enthalten auch die Offenlegung der Struktur und der damit verbundenen Anreizsysteme. Die Struktur der Entschädigungen bestimmt massgeblich die Anreize. Es muss deshalb auch für Aussenstehende nachvollziehbar sein, warum das gewählte Entschädigungssystem die richtigen Anreize im Sinne des Organisationszweckes setzt.

8.1.3 *Struktur des Entschädigungssystems*

Das leitende Organ muss die Struktur des Entschädigungssystems konzipieren. Das beinhaltet insbesondere die Grundsätze und die Komponenten des Entschädigungssystems. Die Entschädigungskomponenten unterteilen sich in monetäre und in nicht monetäre Komponenten. Zu den möglichen monetären Komponenten gehören:

- Honorar/Funktionspauschale (Entschädigungen für ordentliche, „strategische“ Aufgaben)
- Sitzungsgelder
- Entschädigungen für ausserordentliche, „operative“ Aufgaben
- Spesenentschädigung
- übrige Pauschalen
- Überweisungen an die Pensionskasse
- spezielle Erfolgsprämien (Boni)

Zu den nicht (direkt) monetären Komponenten gehören beispielsweise:

- kostenlose Aus- und Weiterbildung
- Gewährung besonderer Vorteile (z.B. kostenlose Dienstleistungen, Rabatte)
- Naturalentschädigungen

Es sollte eine umfassende interne und externe Transparenz bezüglich der Struktur des Entschädigungssystems vorhanden sein. Zudem sollte beschrieben werden, welche Ziele und Anreize mit den einzelnen Komponenten angestrebt werden. Auch für Aussenstehende sollte nachvollziehbar sein, nach welchen Kriterien die Entschädigungen festgelegt werden. Aufbauend auf die Grundsätze und Mechanismen kann die Art und Höhe der einzelnen Entschädigungskomponenten festgelegt werden (vgl. Kap 8.1.4).

8.1.4 *Höhe der Entschädigungen*

Die Entschädigungen sollten in ihrer Summe, bestehend aus allen Entschädigungskomponenten, angemessen sein und der Grösse, Komplexität sowie der finanziellen Möglichkeiten der betreffenden NPO Rechnung tragen. Schliesslich ist die Vermögens- und Ertragssituation massgebend, ob monetäre Entschädigungen über-

haupt möglich sind und inwiefern allenfalls indirekte Honorierungen infrage kommen.

8.1.5 Kompetenzen im Rahmen der Entschädigungspolitik

Die Entschädigungsgrundsätze müssen zwingend schriftlich festgehalten sein (z.B. Reglement, Stiftungsurkunde oder Statuten) und von einer übergeordneten Instanz genehmigt und überwacht werden (z.B. Mitgliederversammlung, Stiftungsaufsicht oder Subventionsbehörde). Aufgrund des inhärenten Interessenkonflikts ist eine Diskussion darüber an der Jahresversammlung

sehr empfehlenswert, so z.B. verbunden mit einer konsultativen Abstimmung.

8.2 Umsetzung eines Entschädigungssystems

Wie ein Entschädigungssystem umgesetzt werden kann und welche Aspekte berücksichtigt werden müssen, wird im folgenden Kapitel anhand einer Checkliste dargestellt. Diese Checkliste enthält einleitend Aspekte, die für alle Organisationen relevant sind und teilt sich später für Organisationen, welche monetäre Entschädigungen bejahen und für solche, welche diese ablehnen.

9 Checkliste

Diese Checkliste fasst in der Horizontalen die vier zentralen Elemente des Entschädigungssystems zusammen:

- a) Themen
- b) damit verbundene Fragen
- c) mögliche Antworten darauf (Vorschlag)
- d) und dazu gehörenden Massnahmen und Instrumente (Vorschlag)

Die Themenauswahl (lit. a.) in der Vertikalen ist wie folgt gegliedert:

Im ersten Teil (Kap. 9.1) werden grundlegende Aspekte des Entschädigungssystems für die obersten NPO-Leitungsorgane behandelt. Die periodische Auseinandersetzung mit diesen Aspekten ist auch für jene Nonprofit-Organisation wichtig, die keine (direkten) monetären Entschädigungen ausrichten. Als wichtigstes Ergebnis dieser Auseinandersetzung resultiert der Entscheid: monetäre Entschädigung „Ja oder Nein“.

Der zweite Teil (Kap. 9.2) richtet sich an Organisationen, welche die obersten Leitungsorgane unter anderem monetär entschädigen. Er enthält die in diesem Zusammenhang relevanten Themen, Fragen und Antworten und soll Hinweise zu ergänzenden Massnahmen und Instrumenten geben.

Der dritte Teil (Kap. 9.3) richtet sich an Organisationen, welche die Frage nach einer monetären Entschädigung mit Nein beantwortet haben. Er gibt Hinweise auf entsprechende Massnahmen und Instrumente im Bereich der ergänzenden, nicht monetären Entschädigungen.

Die Checkliste erhebt als Vorschlag einer Gedankenstütze keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Schliesslich liegt es in der Verantwortung jeder einzelnen Organisation, ihr Entschädigungssystem an die spezifischen Anforderungen anzupassen und periodisch zu überdenken.

9.1 Für alle Organisationen relevant

a) Thema	b) Fragen	c) Antwort	d) Massnahmen und Instrumente
Verantwortung für das Entschädigungssystem	Wer ist verantwortlich?	Für die Formulierung des Entschädigungssystems und dessen Durchsetzung ist grundsätzlich das oberste Leitungsorgan verantwortlich.	Das Entschädigungssystem ist schriftlich und rechtsgültig festzuhalten (Statuten, Entschädigungsreglement).
Rechtliches Umfeld	Inwiefern lassen die gesetzlichen Bestimmungen und die organisationsinternen Richtlinien monetäre/ ergänzende Entschädigungen zu?	Kann nur im Einzelfall entschieden werden.	Alle relevanten Unterlagen (Stiftungsurkunde, Statuten, Fondsreglemente, Stiftungsrecht, Steuerrecht, Verfügungen der betroffenen Behörden) sind zu berücksichtigen. Das Spesen- und Entschädigungsreglement kann vorab der Aufsichts- und/oder Steu-

			erbehörde zur Genehmigung vorgelegt werden (Rechtssicherheit).
Wirtschaftliches Umfeld	Welche monetären Entschädigungen sind aufgrund der Vermögens- und Ertragssituation möglich?	Kann nur im Einzelfall entschieden werden.	Geplante Entschädigungen sind in der Finanz- und Liquiditätsplanung genauso zu berücksichtigen wie allfällige spezielle Einschränkungen (spezielle Zweckgebundenheit) bei den flüssigen Mitteln.
Grundsätzliche Debatte über das Entschädigungssystem im obersten Leitungsorgan	Existiert ein adäquates Entschädigungssystem, bei dem die einzelnen Komponenten (Entschädigungsarten/ Anreize) optimal aufeinander abgestimmt sind? Wie sind die Verantwortlichkeiten und Kompetenzen im Detail geregelt? Wie wird über das Entschädigungssystem intern und gegen aussen informiert? Risikoanalyse: Welche verdeckten bzw. kontraproduktiven Anreizstrukturen könnten das System unterlaufen?	Das oberste Leitungsorgan ist dafür verantwortlich, dass Entschädigungs- und Anreizsystem dem Organisationszweck entsprechend angemessen, wirksam, verbindlich und transparent sind.	Der Stiftungsrat/ Vereinsvorstand hat eine periodische Debatte über das Entschädigungssystem und die Anreizstrukturen zu initiieren. Die wesentlichen Beschlüsse sind zu protokollieren und die beschlossenen Änderungen rechtswirksam im NPO-Statut zu verankern. Gegebenenfalls sind Angebote für vergleichbare Leistungen seitens Dritter zu prüfen (Make or Buy?).
Diskussion der aktuellen Anreizstruktur	Was bewirkt das aktuelle Entschädigungssystem? Wie wird das Verhalten von Organen und Mitarbeitenden bezüglich folgender Aspekte beeinflusst: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Disponibilität ▪ intrinsische und extrinsische Motivation ▪ Interessenkonflikte ▪ Transaktionen mit nahestehenden Personen und Organisationen Inwiefern kann der Nachwuchs von genügend qualifizierten Organmitgliedern gesichert werden? Wird auf das persönliche wirtschaftliche Umfeld der Mitglieder Rücksicht genommen?	Die Wirkung des Entschädigungssystems ist ganzheitlich zu betrachten, wobei auch die indirekten Vorteilszuwendungen in die Überlegungen mit einzubeziehen sind.	Die individuelle Situation der Gremienmitglieder (wirtschaftliche Situation/ Unabhängigkeit/ Präferenzstrukturen) ist bereits bei der Rekrutierung zu berücksichtigen. Die Gewährung besonderer Vorteile an einzelne Organmitglieder (z.B. Leistungsrabatte, Ferienhausbenützung o.Ä.) bedarf einer organisationsinternen Richtlinie und darf nicht gegen rechtliche Vorschriften verstossen.

9.2 Für Organisationen relevant, welche monetäre Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane ausrichten

a) Thema	b) Fragen	c) Antwort	d) Massnahmen und Instrumente
Transparenz und Offenlegung	Wie soll informiert werden?	Die Fragen betreffend Transparenz und Offenlegung sind im Entschädigungsreglement festzulegen. Die entsprechenden Rechnungslegungsbestimmungen (z.B. FER 21/36) sind im Sinne einer offensiven Informationspolitik anzuwenden.	Über das Entschädigungssystem kann/soll wie folgt informiert werden: <ul style="list-style-type: none"> ▪ im Jahresbericht ▪ im Anhang zur Jahresrechnung ▪ an der Mitglieder-/ Jahresversammlung ▪ auf der Homepage
	Welche relevanten Informationen sind offenzulegen (gemäss Gesetz und soft law)?	Orientierungsrahmen sind die gesetzlichen Vorschriften sowie die freiwillig gewählten Standards: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Revisions-, Stiftungs- und Vereinsrecht sowie Rechnungslegungsbestimmungen ▪ Vorgaben der Aufsichtsbehörden ▪ Zewo-Richtlinien ▪ Swiss Foundation Code ▪ Swiss NPO-Code ▪ Swiss GAAP FER 15 u. 21 ▪ etc. 	Bei der periodischen Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) ist auch das Entschädigungssystem einzu beziehen.
	Welches sind die Inhalte?	Die Inhalte bestimmen: <ul style="list-style-type: none"> ▪ die angewandten Informationsrichtlinien ▪ die freiwillige Informationsstrategie 	
Struktur	Welche Entschädigungskomponenten gibt es, und welches Set ist daraus zu wählen?	Die Entschädigungsstruktur gliedert sich in monetäre sowie ergänzenden Komponenten. Zu den möglichen monetären Komponenten gehören: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Honorar/ Funktionspauschale (Entschädigungen für ordentliche, „strategische“ Aufgaben) ▪ Sitzungsgelder ▪ Entschädigungen für ausserordentliche, „operative“ Aufgaben ▪ Spesenentschädigung ▪ übrige Pauschalen 	Die einzelnen Entschädigungskomponenten sind periodisch bez. nach Wirksamkeit und Zweckmässigkeit sowie nach Angemessenheit zu überprüfen.

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Überweisungen an die Pensionskasse ▪ spezielle Erfolgsprämien (Boni) <p>Zu den nicht monetären (indirekten) Komponenten gehören u.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ kostenlose Aus- und Weiterbildung ▪ Gewährung besonderer Vorteile (z.B. kostenlose Dienste, Rabatte) ▪ Naturalentschädigungen 	
	Wie hoch sollen die monetären Entschädigungen sein?	Die Entschädigungshöhe ist für jede einzelne Komponente festzulegen, und die maximale Entschädigungssumme ist, so weit wie möglich, bereits zum vornherein festzulegen.	Die Entschädigungssätze sind schriftlich im Entschädigungsreglement festzuhalten und periodisch auf die Zweckmässigkeit zu überprüfen.
Kompetenz	<p>Wer schlägt das Entschädigungssystem vor und wer segnet dieses ab?</p> <p>Wer kontrolliert die Umsetzung des Entschädigungssystems?</p> <p>Wie werden Interessenkonflikte identifiziert, geregelt und kontrolliert (z.B. im Falle des Festlegens der eigenen Entschädigung)?</p>	<p>Für die Konzipierung des Entschädigungssystems und dessen Durchsetzung ist grundsätzlich das oberste Leitungsorgan (Stiftungsrat, Vereinsvorstand) verantwortlich.</p> <p>Bei Abänderungen/Ergänzungen sind die betroffenen Organe und Stellen (Mitgliederversammlung, Stifter, Stiftungsaufsicht, Zertifizierungsorganisation etc.) gemäss gesetzlichen und organisationsinternen Richtlinien zu berücksichtigen.</p>	<p>Das Entschädigungsreglement muss die Kompetenzen und Kontrollmechanismen im Einzelnen regeln. Zu den Kontrollmechanismen gehören u.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ organisationsinterne Transparenz ▪ Rechnungslegung nach „True and Fair View“ <p>Das Entschädigungssystem kann an der Jahresversammlung begründet und zur Diskussion gestellt werden (z.B. im Rahmen einer konsultativen Abstimmung). Bei heiklen Fragen können unabhängige Experten beigezogen werden.</p>

9.3 Für Organisationen relevant, welche keine monetäre Entschädigungen an die obersten Leitungsorgane vorsehen

a) Thema	b) Fragen	c) Antwort	d) Massnahmen und Instrumente
Entschädigungssystem	Ist ein Entschädigungssystem notwendig?	Selbst wenn keine monetären Entschädigungen vorgesehen sind, besteht ein Entschädigungssystem. Im weitesten Sinne sind darunter sämtliche Motivatoren zu verstehen (inkl. intrinsische Motivation/ Geselligkeit/ Macht o.Ä.). Es besteht die Gefahr, dass indirekte Entschädigungskomponenten weniger systematisch und transparent sind.	Das bestehende Anreizsystem ist periodisch zu erfassen und die entsprechenden (indirekten) Entschädigungskomponenten sind bez. ihrer Wirksamkeit zu beurteilen.
	Welches sind die relevanten Informationsrichtlinien (gemäss Gesetz und „soft law“)?	Orientierungsrahmen sind die gesetzlichen Vorschriften sowie die freiwillig gewählten Standards, z.B.: <ul style="list-style-type: none"> ▪ Revisions-, Stiftungs- und Vereinsrecht sowie Rechnungslegungsbestimmungen ▪ Vorgaben der Aufsichtsbehörden ▪ Zewo-Richtlinien ▪ Swiss Foundation Code ▪ Swiss NPO-Code ▪ Swiss GAAP FER 15 u. 21 	Bei der periodischen Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) ist auch das Entschädigungssystem einzubeziehen.
	Welches sind die Inhalte?	Die Inhalte bestimmen: <ul style="list-style-type: none"> ▪ die angewandten Informationsrichtlinien ▪ die freiwillige Informationsstrategie 	
Struktur	Was soll bewirkt werden durch die nicht monetären Entschädigungen, was soll, wenn möglich, verhindert werden? Nach welchen Kriterien werden nicht monetäre Entschädigungen zugeteilt (Anreizstruktur)?	Die einzelnen Komponenten des Entschädigungssystems (Entschädigungsstruktur) sind optimal aufeinander abzustimmen, um Fehlanreize und Interessenkonflikte möglichst zu verhindern. Zu den nicht monetären (indirekten) Komponenten gehören u.a.: <ul style="list-style-type: none"> ▪ kostenlose Aus- und Weiterbildung 	Das Entschädigungssystem ist möglichst vollständig zu beschreiben und die steuerbaren/bzw. von der NPO initiierten Komponenten sind zu begründen.

		<ul style="list-style-type: none"> ▪ Gewährung besonderer Vorteile (z.B. kostenlose Dienste, Rabatte) ▪ Naturalentschädigungen 	
	<p>Was sollen nicht monetäre Entschädigungen bewirken, was sollen sie verhindern? Nach welchen Kriterien werden nicht monetäre Entschädigungen zugeteilt (Anreizstruktur)?</p>	Muss im Einzelfall geprüft werden.	
	Wie hoch sollen die nicht monetären Entschädigungen sein?	Höhe und genaue Art sind für jede gewählte Komponente soweit wie möglich bereits zum vornherein festzulegen.	Die Entschädigungssätze sind schriftlich im Entschädigungsreglement festzuhalten und periodisch auf die Zweckmässigkeit zu überprüfen.
Kompetenz	<p>Wer schlägt das Entschädigungssystem vor und wer segnet dieses ab? Wer kontrolliert die Umsetzung des Entschädigungssystems? Wie werden Interessenkonflikte identifiziert, geregelt und kontrolliert (z.B. im Falle des Festlegens der eigenen Entschädigung)?</p>	<p>Für die Konzipierung des Entschädigungssystems und dessen Durchsetzung ist grundsätzlich das oberste Leitungsorgan (Stiftungsrat, Vereinsvorstand) verantwortlich. Bei Abänderungen/Ergänzungen sind die betroffenen Organe und Stellen (Mitgliederversammlung, Stifter, Stiftungsaufsicht, Zertifizierungsorganisation etc.) gemäss gesetzlichen und organisationsinternen Richtlinien zu berücksichtigen.</p>	<p>Das Entschädigungsreglement muss die Kompetenzen und Kontrollmechanismen im Einzelnen regeln. Zu den Kontrollmechanismen gehören u.a.:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ organisationsinterne Transparenz ▪ Rechnungslegung nach „True and Fair View“ <p>Das Entschädigungssystem kann an Jahres-/ Mitglieder-/ Gönnersammlung usw. zur Diskussion gestellt werden (z.B. im Rahmen einer konsultativen Abstimmung). Bei heiklen Fragen können unabhängige Experten beigezogen werden.</p>

Literaturverzeichnis

Baumann Lorant, Roman: Honorierung von Stiftungsräten – Angemessene und formalisierte Honorare sind zuzulassen, in: Jusletter, 9. August 2010.

Baumann Lorant, Roman: Der Stiftungsrat, Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Schulthess Verlag, Zürich 2009.

Blickenstorfer, Martin: Moderat honorierte Stiftungsräte, in: Verbands-Management, 34. Jahrgang, Heft 2/2008, S. 44ff.

Blum, Béatrice/ Klöti-Weber, Marianne: in: Siegrist, Dave/ Weber, Dieter: Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, Band 1, §§ 1 bis 111, Cosmos Verlag, Muri/Bern 2004.

Degen, Christoph: Die Steuerbefreiung juristischer Personen, in: Jakob, Dominique (Hrsg.): Perspektiven des Stiftungsrechts in der Schweiz und in Europa, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2010, S. 107ff.

Eberle, Reto/ Müller, Kaspar (Hrsg.): Swiss GAAP FER 21, SKV Verlag, Zürich 2011.

Egger, Phillip/ von Schnurbein, Georg/ Zöbeli, Daniel/ Koss, Claus: Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen: Handlungsempfehlungen für die Praxis, Foundation Governance Band 8, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2011.

Eidgenössische Steuerverwaltung: Kreis Schreiben Nr. 12. „Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke

verfolgen; Abzugsfähigkeit von Zuwendungen“, Bern 1994.

Ethos-Stiftung: Vergütungen 2011 der Führungsinstanzen, Zürich/Genf 2012.

FER (Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung): Fachempfehlungen zur Rechnungslegung 2010/11, SKV Verlag, Zürich 2010.

Fischer, Alex: Corporate Governance bei Stiftungen – von der Selbstverständlichkeit des Guten, in: Kramer, Ernst A./ Nobel, Peter/ Waldburger, Robert (Hrsg.): Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Schulthess Verlag, Zürich 2006.

Grötter, Ralf: Zur Belohnung unbezahlt, in: Brand Eins, 9/2009, S. 122ff.

Grüniger, Harold in: Basler Kommentar ZGB I, Honsell, Heinrich/ Vogt, Nedim Peter/ Geiser, Thomas (Hrsg.), Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2010.

Güntert, Stefan T./ Gentile, Gian-Claudio/ Wehner, Theo: Kein Corporate Volunteering ohne die individuelle Bereitschaft zum Volunteering, in: Wirtschaftspsychologie, Heft 1/2007, S. 76ff.

Helmig, Bernd/ Lichsteiner, Hans/ Gmür, Markus (Hrsg.): Der Dritte Sektor in der Schweiz – Länderstudie zum Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project (CNP), Haupt Verlag, Bern 2010.

Konferenz der Präsidentinnen und Präsidenten grosser Hilfswerke der Schweiz (KPGH): Swiss NPO-Code – Corporate Governance-Richtlinien für Nonprofit-Organisationen in der Schweiz, 31.3.2006, <http://www.swiss-npocode.ch>.

Krönes, Gerhard: Arbeitsentgelt in NPO aus motivationaler Sicht, in: *Verbands-Management*, 34. Jahrgang, Heft 2/2008, S. 6ff.

Krönes, Gerhard: Vertrauen versus Kontrolle – Überlegungen zur Führung in Nonprofit-Organisationen, in: *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)*, Heft 1/2009, S. 83ff.

Krönes, Gerhard: Leistungsorientierte Mitarbeitervergütung in NPO, in: *Verbands-Management*, 30. Jahrgang, Heft 3/2004, S. 33ff.

Lichtsteiner, Hans/ Lutz, Vanessa: Honorierung von Stiftungsräten, VMI-Forschungsreihe – Band 4, Fribourg 2008.

Locher, Peter: Kommentar zum DBG, Verlag für Recht und Gesellschaft, Thewil/Basel 2004.

Müller, Kaspar: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Swiss GAAP FER 21, in: *Der Schweizer Treuhänder*, Heft 4/2009, S. 202ff.

Müller, Kaspar: FER 21 – Rechnungslegung für gemeinnützige, soziale Nonprofit-Organisationen, in: *Der Schweizer Treuhänder*, Heft 12/2005, S. 1001ff.

Müller, Kaspar: Nach der Inkraftsetzung von Swiss GAAP FER 21, in: *Verbands-Management*, 29. Jahrgang, Heft 6–7/2002, S. 545ff.

Müller, Kaspar/ Zöbeli, Daniel: Sollen Ehrenamtliche eine Entschädigung erhalten? – unterschiedliche Auslegung der Schweizer Behörden, in: *Neue Zürcher Zeitung (NZZ)*, 23.12.2011, S. 29.

Purtschert, Robert/ von Schnurbein, Georg/ Bayard, Carmen: Gehaltsstrukturen und Professionalisierung, in: *Verbands-Management*, 32. Jahrgang, Heft 2/2006, S. 6ff.

Purtschert, Tina: Zivilrechtliche Haftung von Führungsorganen in NPO, in: *Verbands-Management*, 35. Jahrgang, Heft 2/2009, S. 6ff.

Reich, Markus: Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, in: *ASA* 58, März 1990, S. 465ff.

Richner, Felix/ Frei, Walter/ Kaufmann, Stefan/ Meuter, Hans Ulrich: Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Schulthess Verlag, Zürich 2006.

Roth, Monika: Retrozessionen und Interessenkonflikte – wenn der Berater in Tat und Wahrheit ein Verkäufer ist, in: *Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins*, 2010, Band 146, Heft 7-8.

Schmid, Peter/ Hauser, Urs: Corporate Governance in Wohnbaugenossenschaften, in: *Verbands-Management*, 34. Jahrgang, Heft 3/2002, S. 44ff.

Schweizerische Evangelische Allianz (SEA): Ehrenkodex SEA, Gütesiegel für Spenden sammelnde gemeinnützige christliche Organisationen, 1. Januar 2011, <http://www.ehrenkodex.ch>.

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK): Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen zur Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen, 18. Januar 2008.

Schweizerische Steuerkonferenz (SSK): Muster-Spesenreglement für Unternehmen und Non-Profit-Organisationen, Kreis-schreiben 25, 18. Januar 2008.

Speckbacher, Gerhard/ Wentges, Paul/ Bischof, Jürgen: Führung nicht-erwerbswirtschaftlicher Organisationen: Ökonomische Überlegungen und Folgerungen für das Hochschulmanagement, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, Heft 01/2008, S. 43ff.

Sprecher, Thomas/ Egger, Philipp/ Jansen, Martin: Swiss Foundation Code 2009, Foundation Governance Band 5, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel 2009.

Stählin, Walo/ Nyffenegger, Natalie: Steuerbefreiung juristischer Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 4/2008, S. 235ff.

Vitamin B (Hrsg.): Spesen und Vergütungen, in: B/Dur – fit für den Verein, Nr. 24, April 2011.

von Schnurbein, Georg/ Timmer, Karsten: Die Förderstiftung: Strategie – Führung – Management, Helbing Lichtenhahn Verlag, Basel, 2010.

Wehner, Theo/ Mieg, Harald A./ Güntert, Stefan T.: Freigemeinnützige Arbeit – Einschätzungen und Befunde aus arbeits- und organisationspsychologischer Perspektive, in: Mühlpfordt, Susann / Richter, Peter (Hrsg.); Ehrenamt und Erwerbsarbeit. Hampp Verlag, München 2006.

ZEWO: Reglement über das ZEWO-Gütesiegel für gemeinnützige Organisationen, Zürich 2008.

Zöbeli, Daniel: Rechnungslegung für Nonprofit-Organisationen – Ein praktischer Kommentar zu Swiss GAAP FER 21, Orell Füssli Verlag, Zürich, 2007.

Zöbeli, Daniel/ Degen, Christoph/ Baumann Lorant, Roman: Steuerlicher Abzug von Naturalspenden – Offene Fragen und Hinweise zur Abzugsfähigkeit, in: Der Schweizer Treuhänder, Heft 12/2011, S. 1060ff.

Zöbeli, Daniel/ Exer, Arthur/ Baumann, Andreas: Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, Orell Füssli Verlag, Zürich 2010.

Zöbeli, Daniel/ Neubert Luzius: Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen – Rechnungslegung, Revision, Internes Kontrollsystem (IKS), Sanierung und Vermögensanlage, Orell Füssli Verlag, Zürich 2009.

Anhang

Anhang I: Fragebogen Stiftungsaufsicht Kanton Basel-Stadt

Anhang II: Fragebogen Steuerbehörden Kanton Luzern

Anhang III: Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Anhang IV: Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen (Kreisschreiben 25 – vom 18. Januar 2008, Auszug)

Prof. Dr. Daniel Zöbeli
Fernfachhochschule Schweiz
Althardstrasse 60
8105 Regensdorf
daniel.zoebeli@ffhs.ch
Telefon 044 842 15 54

FRAGEBOGEN

HONORIERUNG STIFTUNGSRÄTE IN DER AUFSICHTSRECHTLICHEN PRAXIS

<p>1. Was sind Ihre üblichen aufsichtsrechtlichen Tätigkeiten und Herausforderungen bezüglich der Honorierung von Stiftungsräten?</p> <p><i>Wir verlangen von den Stiftungen, dass Honorare (Pauschale oder Abrechnung nach Aufwand, Darlegung der Angemessenheit, allfälliger Sonderaufwand) im Anhang der Jahresrechnung erläutert werden.</i></p> <p><i>Wir klären stichprobenweise ab, ob entsprechende Grundlagen (urkundliche, reglementarische, Stiftungsratsbeschluss) für die Honorierung der Stiftungsräte vorliegen.</i></p> <p><i>Zudem vergleichen wir den Honoraraufwand mit der Tätigkeit der Stiftung, den Stiftungsmitteln und den statutarischen Aufwendungen.</i></p>
<p>2. Welches sind die häufigsten Missbräuche?</p> <p><i>Es bestehen keine Grundlagen (Urkunde, Reglement, Stiftungsratsbeschluss) für die Honorierung der Stiftungsräte.</i></p>
<p>3. Welche Rechtsmittel/Möglichkeiten haben Sie bei Missbrauch sowie bei Verdacht auf Missbrauch?</p> <p><i>Gestützt auf die kant. Verordnung, kann die Aufsicht u.a. folgende Massnahmen ergreifen: Weisungen erteilen, Ersatzvornahmen anordnen, Stiftungsorgane ermahnen, verwarnen oder abberufen, kommissarische Verwaltung einsetzen, Revisionsstelle bei einer Stiftung ernennen.</i></p> <p><i>Gestützt auf Art. 83b Abs. 4: eine ordentliche Revision verlangen.</i></p>
<p>4. Welches sind die (stiftungsrechtlichen) Voraussetzungen für eine Honorierung des Amtes des Stiftungsrats, und nach welchen Berechnungsgrundlagen hat eine solche zu erfolgen?</p> <p><i>Voraussetzung ist, dass eine Rechtsgrundlage besteht (Urkunde, Reglement, Stiftungsratsbeschluss). Die Berechnungsgrundlagen müssen der Tätigkeit des Stiftungsrates angemessen sein. Zu berücksichtigen sind auch die vorhandenen Mittel der Stiftung.</i></p>
<p>5. Inwiefern ist die «besondere Verantwortung» eines Stiftungsrats in Bezug auf das Stiftungsvermögen (z.B. bezüglich Vermögensanlage oder Rechnungswesen) bei der Frage der Honorierung seiner Tätigkeit zu berücksichtigen?</p> <p><i>Die Frage kann u.E. nicht generell beantwortet werden. Die besondere Verantwortung führt i.d.R. gegenüber den übrigen Stiftungsräten zu Mehrbelastung und würde ein erhöhtes Stiftungshonorar rechtfertigen.</i></p>
<p>6. Welche (Stunden-)Ansätze haben für die Bemessung von über die übliche Tätigkeit hinausgehende (operativen) und daher zu entschädigenden Arbeiten eines Stiftungsrats zu gelten? Kann hier der Massstab der Branchenüblichkeit herangezogen werden? Welche Aufgaben wären als solche Tätigkeiten zu klassifizieren?</p> <p><i>Es müssen reglementarische Grundlagen oder Stiftungsratsbeschlüsse vorliegen. Wir sind der Auffassung, dass im Auftragsverhältnis grundsätzlich die branchenüblichen Massstäbe nicht herangezogen werden sollen, sondern nur die effektiv verursachten Kosten, um Interessenkonflikte zu vermeiden. Bspw. Anwaltskosten (minimaler Stundenansatz), Vermögensverwaltung.</i></p>

<p>7. Beurteilen/beaufsichtigen Sie im Rahmen der Vermögensverwaltung allfällige Entschädigungen von Finanzdienstleistern an Organmitglieder?</p> <p><i>Umgang mit Retrozessionen wird bei klassischen Stiftungen nicht speziell geprüft. Sollte sich jedoch herausstellen, dass eine Verbindung zwischen Organmitglied und Finanzdienstleister besteht, würden wir dies hinterfragen.</i></p>
<p>8. Beurteilen/beaufsichtigen Sie bei der Ehrenamtlichkeit allfällige indirekte Entschädigungen an die Organe (sog. «related party transactions») und weitere personelle Verflechtungen?</p> <p><i>Bei Ansatzpunkten von personellen Verflechtungen verlangen wir eine Stellungnahme des Stiftungsrates. Es ist aber festzuhalten, dass es aufgrund der verfügbaren Unterlagen für die Stiftungsaufsicht schwierig ist, eine allfällige indirekte Entschädigung an die Organe festzustellen.</i></p>
<p>9. Gibt es bei Ihnen bezüglich Entschädigungen verwaltungsinterne Weisungen/Reglemente? Inwiefern greifen Sie auf externe Standards (z.B. Swiss Foundation Code, Swiss NPO-Code, ZEWO-Richtlinien etc.) zurück?</p> <p><i>Wir haben keine verwaltungsinternen Weisungen/Reglemente. In unserem Informationsschreiben vom Januar 2011 haben wir Folgendes festgehalten:</i></p> <p><u><i>Honorierung von Stiftungsräten</i></u> <i>Die Entschädigung bzw. die Honorierung des Stiftungsrats ist ein Thema, welches in jüngerer Zeit vermehrt zu Bemerkungen bzw. Diskussionen Anlass gibt. Wir benutzen deshalb die Gelegenheit, auf den Grundsatz der Angemessenheit solcher Entschädigungen einzugehen und den Standpunkt der Stiftungsaufsicht darzulegen: Im Grundsatz ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit in einem Stiftungsrat ehrenamtlich erfolgt. Ausgenommen hiervon sind der Ersatz von effektiven Aufwendungen, von Spesen oder Barauslagen. Es ist allerdings nicht zu verkennen, dass im heutigen Umfeld und abhängig von der Grösse und vom Tätigkeitsbereich die Führung von Stiftungen den Einsatz von professionellen Kräften verlangt. Vor diesem Hintergrund kann auf Grund einer reglementarischen Grundlage auch ein moderates, das übliche Mass nicht übersteigendes Sitzungsgeld festgelegt werden. Sind im Einzelfall Fachkenntnisse und besonders zeitaufwendige Arbeitsleistungen gefordert, die einzelne Mitglieder eines Stiftungsrates über die reine Sitzungsarbeit hinaus für die Stiftung erbringen und welche sonst bei Dritten eingekauft werden müssten, so können entsprechende Aufträge zu marktüblichen Konditionen auch an Mitglieder des Stiftungsrats erteilt werden.</i></p>
<p>10. Nach welchen Kriterien ist die Angemessenheit von arbeitsvertraglichen Lohnzahlungen an Stiftungsangestellte zu beurteilen?</p> <p><i>Nach den Kriterien der branchenüblichen Lohnzahlungen.</i></p>
<p>11. Inwiefern sind Spesenentschädigungen Gegenstand der aufsichtsrechtlichen Tätigkeit?</p> <p><i>Allfällige Spesenentschädigungen plausibilisieren wir mit dem Tätigkeitsbericht und den Protokollen. Oft werden Spesenentschädigungen, insbesondere bei Forschungsstiftungen, projektbezogen in der Betriebsrechnung ausgewiesen. Grössere Stiftungen mit Reiseaktivitäten der Stiftungsräte verfügen i.d.R. über ein Spesenreglement.</i></p>

Allgemeine Bemerkungen

Bei Ihrer Auswertung bitten wir Sie zu berücksichtigen, dass bei den rund 700 Stiftungen, die unter unserer Aufsicht stehen, der Stiftungszweck grundsätzlich regional ausgerichtet ist. Die Vermögensstruktur und die Anforderungen an den Stiftungsrat sind daher vermutlich nicht vergleichbar mit den Stiftungen, die national und international tätig sind und unter Aufsicht der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht stehen. Mehr als 30 % der Stiftungen unter unserer Aufsicht weisen ein Vermögen < TCHF 200 aus. Der Anteil der Stiftungen, welche ein Stiftungsvermögen < CHF 5 Mio. haben, beträgt 80 %.

Aufsichtsbehörde BVG und Stiftungsaufsicht

Oliver Stüchelberger

Spiegelgasse 6, 4001 Basel

Telefon: 0041 61 267 80 43; Fax: 0041 61 267 44 16

FRAGEBOGEN

VORSTANDS- UND STIFTUNGSRATSHONORARE HINSICHTLICH STEUERBEFREIUNG

ALLGEMEINES

1. Wie stellen Sie sicher, dass die von einer möglichen Steuerpflicht betroffenen Nonprofit-Organisationen (NPOs) überhaupt bei Ihnen registriert sind?
 Aufgrund anderer Register bzw. Meldungen anderer Behörden:
 - bei Handelsregistereintrag entsprechend der SHAB-Meldung
 - wenn kein Handelsregistereintrag erfolgt (insbes. bei Vereinen), aufgrund Meldungen der Sitz-Gemeinde
 - bei Rückforderung von Verrechnungssteuern durch Meldung der EStV (Kopie Formular 25)
 - bei Liegenschaftserwerb entsprechend der Grundbuchmeldung
 - wenn auf Seiten der Gönnerschaft steuerliche Abzüge beansprucht werden zugunsten vermeintlich steuerbefreiter Institutionen, welche bei uns steuerlich nicht registriert sind (Meldungen von den entsprechenden Gemeindesteuerämtern, welche die Abzüge zu beurteilen haben)
 Die Registrierung erfolgt zum Teil auch aufgrund von Anfragen und Meldungen durch die Organisationen selbst (Gesuch um Registrierung bzw. Antrag um Steuerbefreiung).
2. Wie sieht die Tarifstruktur bez. Gewinn- und Kapitalsteuer bei Vereinen & Stiftungen in Ihrem Kanton aus? Bis und mit Steuerperiode 2011 unterliegen die Reingewinne von Vereinen und Stiftungen einer einfachen Staats- und Gemeindesteuer von 3 Prozent (einfache Gewinnsteuer), wobei Reingewinne unter CHF 10'000 nicht besteuert werden (es handelt sich nicht um einen abzugsfähigen Freibetrag, d.h. Reingewinne ab CHF 10'000 werden vollumfänglich besteuert). Der geschuldete Steuerbetrag ergibt sich durch Multiplikation der einfachen Gewinnsteuer mit dem in der Sitzgemeinde geltenden Steuerfuss (Steuerperiode 2011: 3.05 bis 4.35). Ab der Steuerperiode 2012 beträgt die einfache Gewinnsteuer noch 1,5 Prozent des steuerbaren Reingewinns. Die Kapitalsteuer beträgt 0,5 Promille des Reinvermögens, wobei bei Vereinen und Stiftungen ein Reinvermögen von unter CHF 100'000 (es handelt sich nicht um einen Freibetrag) nicht der Kapitalsteuer unterliegt.
3. In welchem Rhythmus überprüfen Sie die Steuerbefreiung von gemeinnützigen Organisationen, und anhand welcher Unterlagen/Informationen?
 Mindestens einmal innerhalb von 10 Jahren (Verwirkung der Nachbesteuerung) anhand der aktuellen Statuten sowie der letzten zwei Jahresrechnungen und -berichte. Statutenänderungen hat die Institution von sich aus der Steuerbehörde mitzuteilen.

SPEZIELLES

4. Welches Gewicht hat die Entschädigungsfrage von strategischen Organen im Vergleich zu den übrigen massgebenden Kriterien bei der Steuerbefreiung?
 Besonderes Augenmerk wird auf diejenigen Fälle gerichtet, in denen Entschädigungen bezahlt werden, die in keinem Verhältnis mehr zur marktüblichen Entschädigung stehen oder die Mittel für die steuerbefreite Tätigkeit dadurch wesentlich geschmälert werden. Übliche, d. h. kostendeckende, Spesenentschädigungen werden ohne weiteres anerkannt. Im Übrigen richtet sich die Beurteilung der Entschädigungsregelung nach den Empfehlungen der Schweizerischen Steuerkonferenz vom 18. Januar 2008 (publiziert auf: <http://www.steuerkonferenz.ch/d/steuerbefreiung.htm>).

5. Anhand welcher Unterlagen bzw. Informationen beurteilen Sie die Angemessenheit von Entschädigungen? Hauptsächlich wird auf die Erfolgsrechnung und/oder auf die in einem allfälligen Reglement festgehaltene Entschädigungsregelung abgestellt. Allenfalls werden im Einzelfall weitere Unterlagen eingefordert, beispielsweise Abrechnungen über die konkret erbrachten Leistungen (Rapporte, Fakturen, Korrespondenzen), Auftrags-, Stellenbeschrieb oder Protokollauszüge.
6. Welches sind die häufigsten Beanstandungen in der Honorarfrage – und welche Massnahmen werden vor einem (definitiven) Entzug der Steuerbefreiung von Ihnen ergriffen?
In der Praxis geben Honorare selten Anlass zu Beanstandungen. Allenfalls wird in Einzelfällen ein Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung festgestellt, in der Regel jedoch nicht bei der ordentlichen Honorierung sondern im Bereich von Nebenleistungen (z.B. zu tiefer Mietzins einer "nahestehenden" Person für eine Liegenschaft, welche sich im Eigentum der Organisation befindet, oder andere Vorteilszuwendungen wie die Gratisbenutzung eines Geschäftsautos und dergl.).
Massnahmen: Die Steuerbefreiung wird mit konkreten Auflagen verbunden, welche der Organisation informell mitgeteilt werden. Zudem wird für die nächsten zwei Jahre eine Steuererklärung zugestellt, womit die entsprechenden Unterlagen einzureichen sind, damit die Einhaltung der Auflagen überprüft werden kann. Sofern die Auflagen eingehalten sind, wird die Steuerbefreiung weiterhin gewährt; andernfalls wird die Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt der Auflagenansetzung entzogen (vgl. auch Ziffer 9).
7. Inwiefern arbeiten Sie in dieser Frage mit der Stiftungsaufsichtsbehörde oder anderen Amtsstellen zusammen?
In der Regel erfolgen unsere steuerrechtlichen Abklärungen in eigener Regie und Kompetenz, wobei die Zusammenarbeit mit den jeweiligen Gemeindesteuerämtern, welche allfällige "nahestehende" Personen zu veranlagern haben, sichergestellt ist. Werden wesentliche Verstösse festgestellt, erfolgt eine gegenseitige Kontaktaufnahme.
8. Welche steuer(straf-)rechtlichen Folgen könnte ein Verlust der Steuerbefreiung infolge übermässiger Entschädigungen mit sich bringen?
Rechtlich bedarf es für die Steuerbefreiung keiner Verfügung. Doch wird aus Rechtsschutzinteressen der Institutionen im Kanton Luzern die Steuerbefreiung mittels Feststellungsentscheid verfügt, dessen Wirkung aber in den nachfolgenden Steuerperioden bei Nichteinhaltung der Voraussetzungen ohne Weiteres entzogen werden kann. Im Normalfall wirkt sich ein Entzug der Steuerbefreiung ex nunc aus. In Fällen, wo die Voraussetzungen von Anfang an nicht erfüllt waren, wird im Rahmen der Verjährungsfrist von 10 Jahren ein Nachsteuerverfahren nach Ablauf der betreffenden Steuerperiode eingeleitet. Die Festsetzung der Nachsteuer kann noch 15 Jahre nach Ablauf der Steuerperiode erfolgen. Die Eröffnung eines Steuerstrafverfahrens gegen die juristische Person und Bestrafung der handelnden Organe bleiben vorbehalten.
9. Beurteilen Sie in diesem Zusammenhang auch die Höhe der Spesenentschädigungen? Falls ja: Inwiefern stellen Sie auf das „Muster-Spesenreglement für Non-Profit-Organisationen“ der SSK vom 18. Januar 2008 (Kreisschreiben 25) ab?
Ja. Im Normalfall hat eine übersetzte Spesenentschädigung nicht die sofortige Aberkennung der Steuerbefreiung zur Folge. Vorerst wird der Institution die Gelegenheit eingeräumt, hierzu Stellung zu nehmen, um ein allfälliges Abweichen von der im "Muster-Spesenreglement" der SSK aufgestellten Kriterien zu rechtfertigen. Der Kanton Luzern versteht die diesbezüglichen Empfehlungen der SSK als blosse Richtlinien, von denen im Einzelfall abgewichen werden kann.
10. Inwiefern müssen für (grosse) NPOs, die unternehmensähnlich organisiert sind und bei denen der Stiftungsrat in vergleichbarer Verantwortung wie ein Verwaltungsrat steht (z.B. REGA, Pro Senectute, Paraplegiker Stiftung usw.) andere Massstäbe gelten?
Bei derartigen Organisationen werden marktübliche Entschädigungen, welche für die Ausführung und Übernahme solcher Aufgaben zu bezahlen sind, in Bezug auf die Steuerbefreiung der Institution grundsätzlich nicht als schädlich erachtet. Hingegen werden darüber hinausgehende Entschädigungen, welche bonusähnlichen Charakter haben, nicht akzeptiert.

11. Kann/soll eine NPO ihr Entschädigungsreglement vorab durch die Steuerbehörde genehmigen lassen?
Ja, sofern auch die Statuten, Planbudgets und die beabsichtigten Projekte zur Prüfung unterbreitet werden.
Bei grösseren Organisationen empfiehlt es sich, die Entschädigungsregelung mit dem Gesuch um Steuerbefreiung einzureichen.

EMPFEHLUNGEN DER SCHWEIZERISCHEN STEUERKONFERENZ

12. Nehmen Sie nur ganz kurz zu den folgenden Aussagen der Schweizerischen Steuerkonferenz SSK (Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, 18.1.2011) Stellung:
- „Bei den üblichen Tätigkeiten als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes wird von uneigennützigem Handeln ausgegangen“* Welches wären „übliche Tätigkeiten“?
Hierzu zählen die Vorbereitung und das Abhalten von statutarisch vorgesehenen Sitzungen sowie die Beschlussfassungen.
 - „Moderate Sitzungsgelder können mit Blick auf den Grundsatz der Uneigennützigkeit ebenfalls noch toleriert werden. Diese dürfen aber nicht höher sein als ein Entgelt, welches für die Erfüllung gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben oder Aufgaben des Gemeinwesens entrichtet wird.“* In welchem (betragsmässigen) Rahmen haben sich „moderate“ Sitzungsgelder nun zu bewegen?
Derartige Sitzungsgelder entsprechen einer eigentlichen Spesenentschädigung. Als Richtgrösse kann sicherlich ein Betrag von CHF 100.– für eine Sitzung im Rahmen von 2–3 Stunden (inkl. Vorbereitung) als moderat bezeichnet werden. Höhere Abgeltungen können sich bei grossen, professionellen Institutionen rechtfertigen.
 - „Bei nachfolgenden Beispielen dürfte eine Steuerbefreiung folglich nicht gewährt werden (...) Ein massvolles Entgelt an Mitglieder des Stiftungsrates (oder des Vereinsvorstandes) kann ausgerichtet werden, wenn Tätigkeiten wahrgenommen werden, welche über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinausgehen.“* Welche Tätigkeiten gehen über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinaus? Was ist unter einem „massvollen Gehalt“ zu verstehen?
Dies sind Tätigkeiten, die über diejenigen in Ziffer 12.a. erwähnten hinausgehen. Sofern ein Mitglied des Stiftungsrats oder Vereinsvorstands zusätzlich operativ für die Institution tätig ist, spricht nichts gegen eine marktgerechte Entschädigung. Die Höhe der Entschädigung richtet sich nach der im Einzelfall (Art der Tätigkeit, dazugehöriges Anforderungsprofil sowie Art und Grösse der Institution etc.) an diese Tätigkeit zu stellenden Anforderungen.
 - „Fixe Entschädigungen für Mitglieder des Stiftungsrates bzw. der Vereinsvorstände, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen.“* Welches ist Ihre Politik gegenüber Pauschalen für Vereinsvorstände und Stiftungsräte?
Eine moderate Spesenpauschale im Rahmen der tatsächlich anfallenden Kosten wird in der Praxis generell zugelassen.
 - „Folglich sollten die Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes (eingeschlossen Gründerinnen und Gründer) in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen.“* Finden Sie diese Empfehlung OK (bitte kurz begründen).
Zur Vermeidung von Interessenkollisionen ist die Trennung zu empfehlen. Jedoch ist dies keine ausnahmslose Bedingung für das Aussprechen einer Steuerbefreiung.

KANTON LUZERN

Dienststelle Steuern

Rechtsdienst

Hien Le

Juristischer Mitarbeiter, lic. iur., RA & dipl. Steuerexperte

Buobenmatt 1, Postfach 3464, 6002 Luzern

Telefon +41 41 228 56 49; <mailto:hien.le@lu.ch>, <http://www.steuern.lu.ch>

**CONFERENCE SUISSE
DES IMPOTS**
Union des autorités
fiscales suisses

**SCHWEIZERISCHE
STEUERKONFERENZ**
Vereinigung der schweiz.
Steuerbehörden

**CONFERENZA
FISCALE SVIZZERA**
Associazione delle
autorità fiscali svizzere

Kommission für Selbständigerwerbende und juristische Personen

Arbeitsgruppe Steuerbefreiung

**Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder
gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen**

Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

**Praxishinweise
zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen**

18. Januar 2008

10. Entschädigungen an leitende Organe von Stiftungen und von Institutionen mit öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung

I. Allgemeines

Bei der Überprüfung der Steuerbefreiung einer Stiftung oder einer Institution, welche einen gemeinnützigen oder öffentlichen Zweck verfolgt, wird zuweilen festgestellt, dass die durch die Organe geleistete Arbeit, namentlich im Bereich der Buchführung, das übliche Ausmass einer derartigen Geschäftstätigkeit überschreitet. Dieser Umstand ruft eine Entschädigung für die geleistete Arbeit hervor.

Die von den Verantwortlichen der Institution bezogenen Beträge können demnach fallweise den alleinigen Ersatz von Barauslagen oder von Sitzungsgeldern überschreiten und eigentliche Entschädigungen begründen.

Die Auszahlung solcher Entschädigungen kann indes in Widerspruch stehen mit der Bedingung, dass eine wegen öffentlicher oder gemeinnütziger Zwecksetzung steuerbefreite Institution keine Erwerbs- oder Selbsthilfzwecke verfolgen darf. Die Verwendung von Mitteln der Institution stimmt solange mit deren Zwecksetzung überein, als die Mittel direkt für die Erfüllung von öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken eingesetzt werden oder wenn die Institution anstelle der eingesetzten Mittel zumindest eine gleichwertige Gegenleistung erhält.

Die vorliegende Richtlinie hat zum Zweck, die zulässigen Arten von Entschädigungen und das tolerierbare Ausmass solcher Entschädigungen derart zu regeln, dass die steuerlichen Vorgaben des Fehlens von Erwerbs- und Selbsthilfzwecken wie auch das Merkmal der Uneigennützigkeit als eingehalten gelten.

II. Entschädigung für die Tätigkeit als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes

A. Ordentliche Tätigkeit

Bei den üblichen Tätigkeiten als Mitglied eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes wird von uneigennützigem Handeln ausgegangen.

Das bedeutet, dass nur die effektiv entstandenen Kosten, im Besonderen die Barauslagen und die Transportkosten, entschädigt werden können. Moderate Sitzungsgelder können mit Blick auf den Grundsatz der Uneigennützigkeit ebenfalls noch toleriert werden. Diese dürfen aber nicht höher sein als ein Entgelt, welches für die Erfüllung gleichartiger gemeinnütziger Aufgaben oder Aufgaben des Gemeinwesens entrichtet wird.

B. Tätigkeiten, welche über die ordentlichen Tätigkeiten eines Stiftungsratsmitglieds oder eines Vereinsvorstandes hinausgehen

Wenn ein Mitglied des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes Aufgaben übernimmt, welche über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen, sei es in qualitativer oder quantitativer Hinsicht, kann es hierfür in geeigneter Weise entschädigt werden. Dies ist insbesondere erfüllt, wenn ein Mitglied des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes diese Tätigkeit hauptberuflich ausübt und dafür marktgerecht entschädigt wird.

In diesen Fällen steht die Ausrichtung einer Entschädigung dem Gebot der Uneigennützigkeit nicht entgegen. Die Institution müsste andernfalls auf die Dienste von Dritten zurückgreifen oder diese bei einem Dienstleistungsunternehmen in Auftrag geben. Derartige Leistungen müssten auf jeden Fall zu marktmässigen Bedingungen entschädigt werden, welche im Einzelfall abhängig sind von der Art des zu verwaltenden Vermögens (z.B. Wertschriften- und Immobilienverwaltung).

Eine derartige Regelung rechtfertigt sich für grosse, gesamtschweizerisch tätige und millionenschwere Stiftungen.

III. Minimale statutarische Musterbestimmung

Die Stiftungsurkunde bzw. die Vereinsstatuten sollten eine Bestimmung mit sinngemäss nachfolgendem Wortlaut enthalten, welche den vorgehend geschilderten Gegebenheiten ausreichend Rechnung trägt:

Die Mitglieder des Stiftungsrates (für Vereine: des Vorstandes) sind grundsätzlich ehrenamtlich tätig. Vorbehalten bleibt der Ersatz von Barauslagen und allfälligen Transportkosten. Ein massvolles Entgelt an Mitglieder des Stiftungsrates (oder des Vereinsvorstandes) kann ausgerichtet werden, wenn Tätigkeiten wahrgenommen werden, welche über die ordentliche Geschäftstätigkeit hinausgehen.

Bei nachfolgenden Beispielen dürfte eine Steuerbefreiung folglich nicht gewährt werden:

- Fixe Entschädigungen für Mitglieder des Stiftungsrates bzw. der Vereinsvorstände, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten übersteigen;
- Honorare, welche nach Massgabe der Funktion der Mitglieder des Stiftungsrates oder des Vereinsvorstandes für die Vorbereitung und die Teilnahme an Sitzungen vergütet werden;
- Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit.

IV. Vertragliche Anstellung eines Mitglieds des Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes

Es stellt sich die Frage, ob Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes gleichzeitig auf der Basis eines Arbeitsvertrages oder eines Mandates für die Institution arbeiten können.

Unter dem Gesichtspunkt einer Steuerbefreiung wäre eine derartige Konstellation nicht von vornherein ausgeschlossen. Da eine Steuerbefreiung jedoch jegliches Fehlen von Selbsthilfe- und Erwerbszwecken voraussetzt, lässt sich die Begründung eines solchen Mandats- oder Anstellungsverhältnisses nicht damit vereinbaren. Mit Blick auf die Zusammensetzung des Stiftungsrates oder des Vereinsvorstandes erscheint es eindeutig und unzweifelhaft, dass sich auch eine Person, welcher eine Entschädigung zugesprochen wird, dem Zweck der steuerbefreiten Institution unterordnet.

Deshalb ist es angebracht, dem Gebot der Uneigennützigkeit besondere Beachtung zu schenken und es ist jeweils zu überprüfen, dass die im Rahmen des Mandats- oder Anstellungsverhältnisses ausgeübte Tätigkeit nicht in erster Linie aus Gründen der Selbsthilfe des leitenden Organs erfolgt.

Folglich sollten die Mitglieder eines Stiftungsrates oder eines Vereinsvorstandes (eingeschlossen Gründerinnen und Gründer) in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen. Unter geschäftsleitenden Funktionen werden all diejenigen Funktionen zusammengefasst, bei welchen eine Entscheidungsgewalt hinsichtlich der Führung und des Gedeihens der Institution ausgeübt werden kann (namentlich Direktion, Geschäftsführung, Sektionsverantwortliche).

In derartigen Fällen ist das gleichzeitige Ausüben von leitenden Funktionen nicht vereinbar mit der Voraussetzung des uneigennützigen Handelns. Folglich kann keine Steuerbefreiung gewährt werden.

Muster-Spesenreglemente für Unternehmen und für Non-Profit-Organisationen

Kreisschreiben 25 - vom 18. Januar 2008

Unter Ziffer I dieses Kreisschreibens werden die Rahmenbedingungen für Spesenreglemente von Unternehmen dargelegt, unter Ziffer II diejenigen der Non-Profit-Organisationen.

I. Muster-Spesenreglemente für Unternehmen

1. Rahmenbedingungen

Die Kantonalen Steuerverwaltungen anerkennen gegenseitig Spesenreglemente, die vom Sitzkanton eines Unternehmens genehmigt worden sind (s. Randziffer [Rz] 54 der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises). Es genügt daher, ein Spesenreglement einzig im Sitzkanton eines Unternehmens genehmigen zu lassen. Solche Reglemente sollen entsprechend dem nachfolgenden Muster-Spesenreglement für Unternehmen sowie dem Muster-Zusatz-Spesenreglement für leitendes Personal von Unternehmen erstellt werden.

Bei kleineren Unternehmen, bei denen die Randziffer 52 der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises nicht angewendet werden kann und die nur wenige spesenberechtigte Personen beschäftigen, kann es sinnvoll sein, statt ein Spesenreglement auszuarbeiten und genehmigen zu lassen, im Veranlagungsverfahren Vereinfachungen für die Spesendeklaration direkt mit den Einschätzungsexperten zu besprechen. Einige Kantone setzen Limiten für die Genehmigung von Spesenreglementen, z. B. dass mindestens 10 spesenberechtigte Personen betroffen sind.

Die Randziffern 49 – 60 der Wegleitung zum Ausfüllen des Lohnausweises erläutern, wie Spesenvergütungen zu deklarieren sind. Die Spesendeklaration wird erleichtert, wenn die Voraussetzungen gemäss Rz 52 erfüllt sind oder wenn ein genehmigtes Spesenreglement gemäss Rz 54 vorliegt.

II. Muster-Spesenreglement für Non-Profit-Organisationen (NPO)

1. Rahmenbedingungen

1.1. Non-Profit-Organisationen

Non-Profit-Organisationen sind Organisationen mit einem ideellen, öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

Zu den Organisationen mit ideellen Zwecken gehören insbesondere (Orts-)Vereine und Stiftungen. In solchen Organisationen leisten viele freiwillig Arbeitende Dienste, ohne dafür eine Entschädigung zu erhalten. Nachfolgend wird dargelegt, für welche Leistungen ein Lohnausweis auszustellen ist.

1.2. Unentgeltliche Freiwilligenarbeit

Wird freiwillig geleistete Arbeit, auch Gratisarbeit genannt, nicht entschädigt, ist grundsätzlich kein Lohnausweis auszustellen.

Werden Entschädigungen nur gemäss dem nachfolgenden Muster-Spesenreglement entrichtet (Auslagenersatz, Spesen), muss kein Lohnausweis ausgestellt werden.

Wird zusätzlich zu Entschädigungen gemäss dem Muster-Spesenreglement eine Entschädigung für Dienstleistungen bezahlt, ist immer ein Lohnausweis auszustellen.

1.3. Entschädigung für Auslagen (Spesenersatz)

Werden freiwillig Arbeitenden Auslagen vergütet, die ihnen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Freiwilligenarbeit entstehen, ist grundsätzlich ein Lohnausweis auszustellen. Um jedoch unverhältnismässigen Aufwand zu vermeiden, muss freiwillig Arbeitenden, denen nur Auslagen im Zusammenhang mit ihrem Arbeitseinsatz ersetzt werden, dann kein Lohnausweis ausgestellt werden, wenn die Bedingungen des nachfolgenden Muster-Spesenreglementes für NPO eingehalten werden. In diesem Fall ist ein internes, nicht zu genehmigendes Spesenreglement zu erstellen, das den Steuerbehörden nur auf Verlangen vorzulegen oder zuzustellen ist.

Werden andere oder höhere Entschädigungen ausgerichtet als im nachfolgenden Muster-Spesenreglement für NPO vorgesehen, ist ein Lohnausweis auszustellen.

1.4. Genehmigtes Spesenreglement

NPO können, wo es der Rechtssicherheit dient oder wenn begründete Abweichungen zum Muster-Spesenreglement erforderlich sind, ihre Spesenreglemente dem Sitzkanton zur Genehmigung unterbreiten.

2. Muster-Spesenreglement für Non-Profit-Organisationen

Spesenreglement

der

(den rechtsgültigen Namen der Organisation eintragen)

1. Allgemeines

1.1. Geltungsbereich

Dieses Spesenreglement gilt für alle Mitarbeitenden der(Name der NPO einfügen), die Freiwilligenarbeit leisten.

Die Freiwilligenarbeit erfolgt ohne Entschädigung. Es werden nur die im Zusammenhang mit dieser Arbeit anfallenden Spesen ersetzt.

1.2. Definition des Spesenbegriffs

Als Spesen gelten die Auslagen, die im Rahmen der Freiwilligenarbeit anfallen.

Ersetzt werden folgende Auslagen:

- | | | |
|----------------------|-------------|----------|
| - Fahrtkosten | nachfolgend | Ziffer 2 |
| - Verpflegungskosten | nachfolgend | Ziffer 3 |
| - Übrige Kosten | nachfolgend | Ziffer 4 |

1.3. Spesenrückerstattung

Die Spesen werden grundsätzlich effektiv nach Spesenereignis und gegen Originalbeleg abgerechnet. Pauschalen werden nur in den nachfolgend aufgeführten Ausnahmefällen gewährt.

2. Fahrtkosten

2.1 Grundsatz

Für die Fahrt zur Arbeit und für Reisen im In- und Ausland sollen alle Mitarbeitenden nach Möglichkeit die öffentlichen Transportmittel benützen. Bei Bedarf wird den Mitarbeitenden ein persönliches Halbtaxabonnement oder ein entsprechendes Tram- bzw. Busbillet zur Verfügung gestellt oder es kann ein regionales Spezialbillet (ev. Bezeichnung angeben) oder eine Verbundkarte abgegeben werden.

2.2 Dienstfahrten mit Privatwagen/Taxi

Grundsätzlich sind die öffentlichen Verkehrsmittel zu benützen.

Die Kosten für den Gebrauch des privaten Motorfahrzeuges oder des Taxis werden nur dann vergütet, wenn durch deren Benützung eine wesentliche Zeit- und/oder Kostenersparnis resultiert bzw. die Verwendung der öffentlichen Verkehrsmittel unzumutbar ist. Wird trotz guter öffentlicher Verkehrsverbindungen das eigene Fahrzeug oder ein Taxi benützt, werden nur die Kosten des öffentlichen Verkehrsmittels vergütet.

Die Kilometer-Entschädigung beträgt **max. CHF 0.70**

3. Verpflegungskosten

Treten Mitarbeitende eine Reise an oder sind sie aus anderen Gründen gezwungen, sich ausserhalb ihres sonstigen Arbeitsplatzes zu verpflegen, haben sie Anspruch auf folgende Pauschalvergütung:

- Mittagessen **bis CHF 30**
- Nachtessen **bis CHF 35**

4. Übrige Kosten

Für die übrigen Spesen wie Parkgebühren, Telefongebühren, Briefmarken sowie für die Benützung privater Einrichtungen wie Büroraum und Büroeinrichtung können jährliche Pauschalen bis insgesamt höchstens CHF 1000 bezahlt werden. Die Spesenpauschale muss in etwa den effektiven Auslagen entsprechen.

5. Spesenabrechnung und Visum

Die Spesenabrechnungen sind monatlich (oder quartalsweise oder jährlich) zu erstellen und zusammen mit den entsprechenden Spesenbelegen der zuständigen Stelle zum Visum vorzulegen.

Belege, die der Spesenabrechnung beigelegt werden müssen, sind Originaldokumente wie Quittungen, quittierte Rechnungen, Kassenbons, Kreditkartenbelege und Fahrspesenbelege.

6. Lohnausweis

Für freiwillig Mitarbeitende, deren Auslagen nach diesem Reglement vergütet werden, kann auf das Ausstellen eines Lohnausweises verzichtet werden. Wird jedoch ein Lohnausweis erstellt, z.B. weil ein Lohn ausbezahlt wurde oder die Entschädigung gemäss Ziffer 4 des Spesenreglements CHF 1000 übersteigt, sind die Pauschalspesen im Lohnausweis unter Ziffer 13.2 betragsmässig aufzuführen.

7. Gültigkeit

Dieses Spesenreglement wurde von der Steuerverwaltung des Kantons genehmigt.

Aufgrund der Genehmigung verzichtet die (Name der NPO einfügen) auf die betragsmässige Bescheinigung der nach tatsächlichem Aufwand abgerechneten Spesen in den Lohnausweisen.

Jede Änderung dieses Spesenreglementes oder dessen Ersatz wird der Steuerverwaltung des Kantonsvorgängig zur Genehmigung unterbreitet. Ebenso wird sie informiert, wenn das Reglement ersatzlos aufgehoben wird.

8. Inkrafttreten

Dieses Spesenreglement tritt am in Kraft.

Datum

Unterschrift



In der Reihe **CEPS Forschung und Praxis** sind bisher folgende Studien erschienen:

Band 1:

Georg von Schnurbein, Steffen Bethmann

Philanthropie in der Schweiz

ISBN: 978-3-9523659-0-8

2010, 52 Seiten

Band 2:

Georg von Schnurbein, Sara Stühlinger

Ausgezeichnet! Preise, Awards und Auszeichnungen von Schweizer Stiftungen – planen, gestalten und kommunizieren

ISBN: 978-3-9523659-1-5

2010, 30 Seiten

Band 3:

Georg von Schnurbein

Der Schweizer Stiftungsreport 2010

ISBN: 978-3-9523659-2-2

2010, 16 Seiten

Band 4:

Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein

Der Schweizer Stiftungsreport 2011

ISBN: 978-3-9523659-3-9

2011, 30 Seiten

Band 5:

Kaspar Müller, Daniel Zöbeli

Die Honorierung der obersten Leitungsorgane von Nonprofit-Organisationen – eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage

ISBN: 978-3-9523659-4-6

2012, 60 Seiten

VORANKÜNDIGUNG

Band 6:

Beate Eckhardt, Dominique Jakob, Georg von Schnurbein

Der Schweizer Stiftungsreport 2012

erscheint am 23. Mai 2012