

VERGÜTUNG DES STIFTUNGSRATS

Umfang und Grenzen der Gestaltungsmöglichkeiten aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht

Das schweizerische Stiftungsrecht kennt keine ausdrücklichen Bestimmungen zur Vergütung von Stiftungsorganen. Will eine Stiftung aber als gemeinnützig qualifiziert und deshalb von der Steuerpflicht befreit werden, muss der Stiftungsrat ehrenamtlich tätig sein. Diese Anforderung erweist sich in der Praxis als unklarer als vermutet. Im vorliegenden Beitrag soll das Spannungsfeld zwischen zivilrechtlicher Gestaltungsfreiheit und steuerrechtlichen Einschränkungen beleuchtet werden.

1. ZIVILRECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN

1.1 Rechtsnatur des Stiftungsratsmandats. In der Lehre wurde und wird die dogmatische Natur der Beziehung zwischen juristischen Personen und den Mitgliedern ihrer Organe vielfach diskutiert [1]. Nach der für die Autoren zutreffenden Auffassung der jüngeren bundesgerichtlichen Praxis ist von einem vertrags- und gesellschaftsrechtlichen Doppelverhältnis auszugehen [2]. Die vertragliche Bindung ist dabei von der vom Gesellschaftsrecht dominierten Organeigenschaft gedanklich klar zu trennen.

I. d. R. dürfte es sich beim Vertragsverhältnis zwischen Stiftungsratsmitglied und Stiftung um einen einfachen Auftrag nach Art. 394 ff. OR handeln [3]. Allerdings ist es auch möglich, dass das Stiftungsratsmitglied seine Organtätigkeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nach Art. 319 ff. OR ausübt. Die Abgrenzung zwischen den beiden Vertragsverhältnissen ist anhand der Frage vorzunehmen, ob zwischen der Stiftung und dem Stiftungsratsmitglied ein Subordinationsverhältnis besteht und wie stark das Stiftungsratsmitglied in die Organisationsstruktur der Stiftung eingebunden ist [4].

1.2 Zulässigkeit einer Vergütung. Ob für die Tätigkeit im Stiftungsrat eine Vergütung auszurichten ist und wie hoch diese ausfallen soll, bestimmt sich nicht nach dem gesellschaftsrechtlichen Organverhältnis, sondern nach dem zwischen der Stiftung und dem Stiftungsratsmitglied be-

stehenden Vertrag. Das Stiftungsrecht enthält hierzu keine Vorschriften.

Ist dieses Vertragsverhältnis als Auftrag zu qualifizieren, so ist eine Entschädigung auszurichten, wenn diese vereinbart oder üblich ist [5]. Üblichkeit liegt insbesondere dann vor, wenn Verbandstarife bestehen oder wenn die infrage stehende Leistung berufsmässig erbracht wird [6]. Soweit zwischen einem (i. d. R. gleichzeitig in der Geschäftsführung tätigen) Stiftungsratsmitglied und der Stiftung ein Arbeitsvertrag besteht und dieser die organschaftliche Tätigkeit mit umfasst, ist eine Vergütung sogar begriffsnotwendig [7]. Allerdings stehen die gängigen Regeln der Stiftungs-Governance einer Geschäftsführung durch Stiftungsratsmitglieder skeptisch bis ablehnend gegenüber, tolerieren diese höchstens bei kleinen Stiftungen und verlangen spezifische Kontrollmechanismen [8].

Begrenzt wird die Zulässigkeit einer Vergütung durch das Gebot der zweckgemässen Mittelverwendung nach Art. 84 Abs. 2 ZGB. Dieses wird nach einhelliger Auffassung durch die Ausrichtung übermässiger Entschädigungen verletzt, was eine Intervention der Stiftungsaufsichtsbehörde nach sich zieht [9]. Darüber hinaus ist per 1. Januar 2023 eine Pflicht zur Offenlegung der Entschädigungen des Stiftungsrats und der Geschäftsleitung eingeführt worden [10].

Mit deutlich weitergehenden Einschränkungen in der Ausgestaltung der Entschädigungen ihrer Stiftungsratsmitglie-



LORENZ LAUER,
DR. IUR.,
ADVOKAT LEXTERNA



ISABELLE WIRTH,
LIC. IUR.,
DIPL. STEUEREXPERTIN,
BEREICHSLEITERIN
DUTTWEILER TREUHAND

der konfrontiert sehen sich gemeinnützige Stiftungen, die eine Steuerbefreiung anstreben.

2. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERBEFREIUNG

2.1 Gemeinnützigkeit als unbestimmter Rechtsbegriff. Gemäss Art. 56 lit. g DBG [11] und dem fast gleich lautenden Art. 23 Abs. 1 lit. f StHG [12] sind juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn [13], der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist, von der Steuerpflicht befreit. Um eine Steuerbefreiung zu erlangen, muss bei der im Sitzkanton zuständigen Stelle ein Gesuch eingereicht werden [14].

Im Vergleich zu den übrigen Voraussetzungen [15] einer Steuerbefreiung bereitet das Merkmal der Gemeinnützigkeit am meisten Probleme, da es sich dabei um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt. Dessen Tragweite und Gehalt erschliessen sich nicht aus dem Gesetzeswortlaut, sondern sind mithilfe der gesamten Rechtsordnung zu ergründen [16]. Massgebende Auslegungshilfen in der Praxis sind v. a. das Kreisschreiben Nr. 12 (KS Nr. 12) der ESTV vom 8. Juli 1994 sowie die Praxishinweise der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) vom 18. Januar 2008.

Diesen Rechtsquellen sowie der Praxis der Kantone zufolge ist eine juristische Person gemeinnützig tätig, wenn sie je eine objektive und eine subjektive Voraussetzung erfüllt [17]. In objektiver Hinsicht muss die Tätigkeit im Allgemeininteresse liegen [18]. Diese Voraussetzung ist etwa nicht erfüllt, wenn die Institution unternehmerische Zwecke verfolgt.

In subjektiver Hinsicht wird Uneigennützigkeit vorausgesetzt. Dies bedeutet, dass die Institution nicht persönliche Interessen verfolgen darf, sondern ihre Tätigkeit auf das Wohl Dritter ausgerichtet sein muss [19]. Es müssen unter erheblichem personellem und finanziellem Opfer Leistungen an Dritte erbracht werden [20]. Diese Leistungen können aus dem Ertrag des Vermögens oder aus diesem selbst mittels Verzichts auf einen Vermögensertrag sowie durch Mitgliederbeiträge, Verzicht auf Forderungen, Spenden und/oder unentgeltliche Arbeit generiert werden [21].

2.2 Ehrenamtliche Stiftungsrats-tätigkeit. In Behördenpraxis und Rechtsprechung [22] wird aus dem Erfordernis der Uneigennützigkeit abgeleitet, dass zur Gewährung einer Steuerbefreiung aufgrund gemeinnütziger Zweckverfolgung die Stiftungsratsmitglieder sowie Vereinsvorstände grundsätzlich ehrenamtlich tätig sein müssen [23]. Daran wird ins-

besondere von der Lehre [24], aber auch in der Politik [25] bisweilen heftige Kritik geäussert, die jedoch bisher wirkungslos verhallt ist.

Für die Beratung von erheblicher Bedeutung sind daher die Fragen nach dem Umfang und den Grenzen der Ehrenamtlichkeit. Obwohl diese grundsätzlich verlangt werden, zeigen sich bei genauerer Betrachtung doch Unterschiede in der Auslegung und Anwendung. So müssen im Kanton Zürich die Statuten steuerlich privilegierter Körperschaften (u. a.) folgende Bestimmung enthalten [26]:

«Mitglieder des Stiftungsrates (Vereine: des Vorstandes) sind ehrenamtlich tätig und haben grundsätzlich nur Anspruch auf Entschädigung ihrer effektiven Spesen und Barauslagen. Für besondere Leistungen einzelner Stiftungsratsmitglieder (Vereine: Vorstandsmitglieder) kann eine angemessene Entschädigung ausgerichtet werden.»

Erfahrungsgemäss gilt diesbezüglich auch im Kanton Basellandschaft eine restriktive Praxis. Demgegenüber stellt im Kanton Basel-Stadt offenbar die ehrenamtliche Tätigkeit der Stiftungsratsmitglieder bloss ein Indiz unter mehreren für die Gemeinnützigkeit der Stiftung dar [27]. Einer Kommentierung des aargauischen Steuergesetzes ist die Forderung zu entnehmen, dass Stiftungsratsentschädigungen marktkonform zu sein hätten, was wiederum bedeutet, dass Vergütungen nicht generell verboten sind [28]. Diese Quellen weisen auf eine etwas «liberalere» Haltung in den vorgeannten Kantonen hin.

Als kantonsübergreifende Richtschnur für Umfang und Grenzen der Ehrenamtlichkeit können die SSK-Praxishinweise herangezogen werden, auch wenn diese rechtlich nicht verbindlich sind und nicht von allen Kantonen im selben Umfang angewendet werden [29]. Die SSK-Praxishinweise verbieten im Wesentlichen fixe Entschädigungen, soweit sie den Betrag der effektiven Kosten überschreiten, Honorare für Vorbereitung und Teilnahme an Sitzungen sowie Entschädigungen für bestimmte Leistungen ohne Überprüfung der tatsächlich geleisteten Arbeit [30]. Demgegenüber sollen Entschädigungen einer Steuerbefreiung nicht entgegenstehen, wenn sie für «Aufgaben» entrichtet werden, «welche über die ordentliche Tätigkeit hinausgehen, sei es in qualitativer oder quantitativer Hinsicht». Diese Haltung wird offenbar von vielen kantonalen Steuerverwaltungen geteilt [31]. Als entscheidend erweist sich somit die Frage, welche Aufgaben als im Stiftungsratsmandat inbegriffen gelten und welche unter dem Titel der «ausserordentlichen» Tätigkeiten entschädigt werden dürfen.

2.3 Abgrenzung zwischen ordentlichen und ausserordentlichen Tätigkeiten. Die Stifterin bzw. der Stifter ist sowohl in der Organisation als auch in der Umschreibung des Stiftungszwecks weitestgehend autonom. Deshalb lässt sich eine allgemeine Definition der «typischen Stiftungsrats-tätigkeit» kaum fassen, schon gar nicht durch Konsultation des Gesetzestexts. Massgebend ist diesbezüglich also primär der Stiftungszweck, aber auch die in der Stiftungsurkunde oder reglementarisch vorgeschriebene Organisationsform [32].

Aus der Definition des Stiftungsrats als oberstes Leitungs- und Verwaltungsorgan [33] folgt, dass die Oberleitung der Stiftung zu den typischen Stiftungsrats-tätigkeiten gehört [34]. Der Stiftungsrat trägt namentlich die Gesamtverantwortung für die zweckgemässe Mittelverwendung sowie die ordnungsgemässe Mittelbewirtschaftung [35]. Diese beinhaltet insbesondere das Fällen strategischer Entscheide, die Konkretisierung des Stiftungszwecks im Rahmen eines Leitbilds sowie den Erlass von Reglementen, z. B. hinsichtlich der Mittelvergabe [36]. Ferner auferlegt Art. 83a ZGB dem Stiftungsrat auch die Führung der Geschäftsbücher. Damit ist aber nicht gemeint, dass der Stiftungsrat selbst die Buchhaltung führen, sondern diese lediglich sicherstellen muss, bspw. durch die Mandatierung eines Treuhandunternehmens [37].

Gemäss der stiftungsrechtlichen Literatur fällt auch die Geschäftsführung in den Aufgabenbereich des Stiftungsrats [38]. Demgegenüber sollten gemäss verschiedenen Regelwerken der Stiftungs-Governance die Geschäftsleitungsausgaben möglichst delegiert werden [39]. Gemäss den SSK-Praxishinweisen sollen Stiftungsratsmitglieder sogar «in keinem Fall gleichzeitig geschäftsleitende Funktionen übernehmen» [40]. Die aus zivilrechtlicher Sicht jedenfalls bei entsprechender Grundlage in der Stiftungsurkunde bloss mögliche Delegation [41] dieser Aufgaben wird somit zur (steuerrechtlichen) Pflicht [42]. Gemäss der Praxis mancher Kantone stehen derartige «Doppelman-date» einer Steuerbefreiung unter gewissen Voraussetzungen aber nicht im Weg [43].

Aus diesem Ausschluss der Stiftungsratsmitglieder von der operativen Tätigkeit kann gefolgert werden, dass die grundsätzlich ehrenamtlich zu erbringenden «ordentlichen Stiftungsrats-tätigkeiten» eher eng gefasst werden müssen. Diese dürften sich somit im Wesentlichen auf Vorbereiten, Organisieren und Teilnahme an Stiftungsratssitzungen samt Beschlussfassung, Strategieentwicklung, strategische Führung, Zukunftsplanung und Repräsentationsaufgaben beschränken [44]. Zur Abgeltung dieser Tätigkeiten erlauben manche Kantone allerdings sogar Sitzungsgelder in bescheidenem Umfang [45].

Die übrigen Tätigkeiten, welche delegiert werden können oder (für eine Steuerbefreiung) sogar müssen, fallen nicht ins Pflichtenheft des Stiftungsrats und müssen gegen Entgelt anderen Personen überlassen werden, also entweder exter-

nen Dienstleisterinnen bzw. Dienstleistern oder angestellten Geschäftsführerinnen bzw. Geschäftsführern. Soweit derartige Leistungen von Stiftungsratsmitgliedern mit entsprechendem beruflichem Hintergrund erbracht werden, lassen die Steuerbehörden eine marktübliche Honorierung dementsprechend zu [46]. Als Paradebeispiele solcher Zusatzleistungen werden regelmässig die Prozessführung durch eine Anwältin bzw. einen Anwalt oder die Vermögensverwaltung, Immobilienverwaltung und Buchführung durch eine entsprechende Fachperson genannt [47].

Für diese «ausserordentlichen Tätigkeiten» werden keine fixen Maximalbeträge genannt, sondern lediglich eine «marktgerechte» Entschädigung gefordert [48]. Wo noch Verbandstarife bestehen, kann auf diese abgestellt werden [49], ansonsten auf die Gepflogenheiten der jeweiligen Branche. Für anwaltliche Dienstleistungen können als Richtschnur, mit dem notwendigen Augenmass, die kantonalen Tarife für die Parteientschädigung herangezogen werden [50]. Allerdings ginge es nach der hier vertretenen Auffassung nicht an, die i. d. R. deutlich tieferen Ansätze für amtliche Mandate anzuwenden [51]. Die reduzierte Entschädigung dieser Tätigkeit beruht einerseits auf einer gesetzlichen Sonderregelung [52], welche in der Lehre durchaus kritisch hinterfragt wird [53]. Andererseits wird in diesen Fällen die reduzierte Entschädigung mit dem Wegfall des Ausfallrisikos kompensiert, weil der Staat und nicht die bedürftige Prozesspartei Honorarschuldner ist [54]. Ein derartiger Ausgleich fehlt bei der Anwaltstätigkeit für eine Stiftung.

3. ZUSAMMENFASSUNG

Das schweizerische Stiftungsrecht kennt mit Ausnahme des Verbots zweckwidriger Ausschüttungen sowie, neuerdings, der Offenlegungspflicht keine Bestimmungen über die Entschädigung von Stiftungsratsmitgliedern. Diese kann somit in der Stiftungsurkunde oder einem Reglement sehr flexibel ausgestaltet werden.

Sobald allerdings eine Stiftung infolge Gemeinnützigkeit eine Steuerbefreiung anstrebt, müssen ihre Stiftungsratsmitglieder grundsätzlich ehrenamtlich tätig sein. Was dies im Einzelnen bedeutet, unterscheidet sich je nach kantonalen Praxis bisweilen deutlich. Als kleinster gemeinsamer Nenner können aus den vorstehenden Ausführungen die folgenden Schlüsse gezogen werden:

- Nachgewiesene Barauslagen dürfen in ihrem effektiven Betrag entschädigt werden [55].
- Auch Entschädigungen für über die typische Stiftungsrats-tätigkeit hinausgehende Zusatzarbeiten (z. B. Anwaltsarbeit, Führen der Buchhaltung etc.) zu markt-konformen Ansätzen sind zulässig.
- Die «ordentlichen» Stiftungsrats-tätigkeiten sind grundsätzlich unentgeltlich zu erbringen, wobei manche Kantone geringfügige Sitzungsgelder tolerieren. ■

Fussnoten: **1)** Baumann Lorant R., Der Stiftungsrat, Das oberste Organ gewöhnlicher Stiftungen, Diss. Zürich 2009, 102 f.; Riemer H.M., Stämpfli Handkommentar, Art. 52–89c ZGB, Bern 2012, Art. 55 N 16. **2)** Für die Aktiengesellschaft vgl. BGE 130 III 213, E. 2.1., 216 f.; Aebersold T., Leimer R., in Kren Kostkiewicz/Wolf/Amstutz/Fankhauser, OFK ZGB, 4. Aufl., Zürich 2021, Art. 83 N 7; Riemer H.M., Riemer-Kafka G., Riemer-Bloch R., Die Entschädigung des Stiftungsrats im Privat-, Sozialversicherungs- und Steuerrecht, in FS Koller, Bern 2018, 795 ff., 797; Riemer H.M., Berner Kommentar, Art. 80–89c ZGB, 2. Aufl., Bern 2020, Art. 83 N 6. Ähnlich für den Verein Heini A., Portmann W., Schweizerisches Privatrecht, Das Schweizerische Vereinsrecht, Zürich 2005, 180. **3)** Riemer, SHK (Fn. 1), Art. 83 N 16. **4)** Aebersold, Leimer (Fn. 2), Art. 83 N 7; Geiser T., Müller R., Pärli K., Arbeitsrecht in der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019, 56 f.; Portmann W., Wildhaber I., Schweizerisches Arbeitsrecht, 4. Aufl., Zürich/St. Gallen 2020, 8 f.; Weber R.H., Schweizerisches Privatrecht, Einleitung und Personenrecht, Basel/Genf/München 1998, 156. **5)** Art. 394 Abs. 3 OR. **6)** BGE 82 IV 145, 147, E. 2.; OGer AG, Urteil vom 5.11.1981, AGVE 1981, Nr. 4, 24 f., E. 2.; Fellmann W., Berner Kommentar, Art. 394–406 OR, Bern 1992, Art. 394 N 380. **7)** Geiser, Müller, Pärli (Fn. 4), 57; Portmann W./Rudolph R., in Widmer Lüchinger/Oser (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 7. Aufl., Basel 2019, Art. 321e N 1; Portmann, Wildhaber (Fn. 4), 7. **8)** Müller K., Zöbeli D., Die Honorierung der obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane von Nonprofit-Organisationen – eine Situationsanalyse und Diskussionsgrundlage, Basel 2012, 17; Sprecher T., Egger P., von Schnurbein G., Swiss Foundation Code, Grundsätze und Empfehlungen zur Gründung und Führung von Förderstiftungen, Bern 2021, 105. Vgl. Stiftung Zewo, Die 21 Zewo-Standards, Zürich 2016, 8 (Standard Nr. 6). **9)** Vgl. Riemer, Riemer-Kafka, Bloch-Riemer (Fn. 2), 832 f. **10)** Art. 84b ZGB. Vgl. dazu die Botschaft vom 23.11.2016, BBl 2017, 399 ff., 629; AS 2020, 4005 ff., 4064; Sprecher T., Entschädigung des Stiftungsrats, in CEPS Forschung und Praxis – Band 28, Der Schweizer Stiftungsreport 2022, 23 f., 24. **11)** Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 14.12.1990, SR 642.11. **12)** Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14.12.1990, SR 642.14. **13)** Auf Stufe Kantone gilt dies auch für das Kapital. **14)** Im Kanton Zürich ist hierfür die Dienstabteilung Recht der Steuerverwaltung zuständig, im Kanton Basel-Landschaft die Taxationskommission. **15)** Juristische Person, ausschliessliche Mittelverwendung, unwiderrufliche Zweckbindung, tatsächliche Tätigkeit. **16)** Reich M., Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 1989/1990, 465 ff., 481. **17)** KS Nr. 12, 3; Greter M., Greter A., in Zweifel/Beusch (Hrsg.), Kommentar zum DBG, 3. Aufl. Basel 2017, Art. 56 N 27 ff.

18) Bei einer Steuerbefreiung aufgrund öffentlicher Zweckverfolgung muss sich die Tätigkeit eng an eine Staatsaufgabe anlehnen. Uneigennützigkeit wird in diesen Fällen aber nicht vorausgesetzt. **19)** Sprecher, Stiftungsreport 2022 (Fn. 10), 23. **20)** Reich (Fn. 16), 468; Richner F., Frei W., Kaufmann S., Rohner T., Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 4. Aufl., Zürich 2021, § 61 N 73 f. **21)** Richner et al. (Fn. 20), § 61 N 73 f. **22)** BGER 2C_484/2015 vom 10.12.2015, E: 5.5.1; Sprecher T., Altes und Neues zur Entschädigung des Stiftungsrates, in: Jusletter vom 30.5.2022, Rz. 10. **23)** Gemäss Sprecher, Jusletter (Fn. 23), Rz. 32 ff., hat sich das Bundesgericht aber noch nie einlässlich mit der Frage der Entschädigung befasst, auch nicht im vorzitierten Entscheid vom Dezember 2015. **24)** Opel A., Ehrenamtlichkeit als Voraussetzung der Steuerbefreiung ein alter Zopf, in: StR 2/2019, 85 ff.; Sprecher, Jusletter (Fn. 23), Rz. 14 ff. **25)** Opel A., Riemer-Bloch R., Überholte Voraussetzung der Ehrenamtlichkeit bei der Steuerbefreiung, Fachzeitschrift r & c 2/2019, 25 ff. Die parlamentarische Initiative «Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung.» (14.070) von Ständerat Werner Luginbühl vom 9.12.2014 verlangte u.a. eine neue steuergesetzliche Bestimmung, wonach die Steuerbefreiung juristischer Personen eine marktkonforme Entschädigung ihrer Organe zulässt. Die Kommission für Rechtsfragen des Ständerats (RK-S) hat am 3.9.2020 entschieden, diese Forderung nicht weiterzuerfolgen, da sie kontrovers aufgenommen und daher als nicht mehrheitsfähig eingestuft wurde. Der Bundesrat hat mit Stellungnahme vom 12.5.2021 den Eintritt und die Zustimmung zur Vorlage RK-S beantragt. Die Swiss Foundations und Pro Fonds bemühen sich aktiv, dass das Thema Stiftungsrats honorare wieder aufgenommen wird. **26)** https://www.zh.ch/content/dam/zhweb/bilderdokumente/themen/steuern-finanzen/steuern/juristischepersonen/steuerbefreite-institutionen/Merkblatt_Auflösungsklauseln_03.07.2018.pdf (zuletzt besucht am 19.9.2022). **27)** Von Tarolli-Schmidt N., Ryser K., in von Tarolli-Schmidt/Villard/Bienz/Jaussi (Hrsg.), Kommentar zum Basler Steuergesetz, Basel 2019, § 66 N 50. **28)** Blum B., in Klöti-Weber/Siegrist/Weber (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 4. Aufl., Muri/Bern 2015, § 14, N 34 ff. **29)** Opel A., Sprecher T., Steuerbefreiung von Erbstiftungen, StR 2021, 752 ff., 761 f.; Sprecher, Stiftungsreport 2022 (Fn. 10), 23. **30)** SSK-Praxisinweise, Ziff. 10, 39 ff. **31)** Opel, Sprecher (Fn. 29), 763 (Fn. 47), mit Hinweis auf den Vernehmlassungsbericht zur parlamentarischen Initiative Luginbühl vom 6.8.2020 (<https://www.parlament.ch/centers/documents/de/vernehmlassungsergebnisse-14-470-d.pdf>, besucht am 24.11.2022). **32)** Aebersold, Leimer (Fn. 2), Art. 83 N 8. **33)** Riemer, BK (Fn. 2), Art. 83 N 7. **34)** Baumann Lorant (Fn. 1), 211; Grüninger H., in Geiser/Fountoulakis (Hrsg.), Basler Kommentar, Zivilgesetzbuch I, 6. Aufl., Basel 2018, Art. 83 N 10; Opel (Fn. 24), 87 f. **35)** BGE 120

II 137, 141, E. 3.c.; Grüninger, BSK (Fn. 34), Art. 83 N 11; Jakob D., in Böhler/Jakob (Hrsg.), Kurzkommentar Schweizerisches Zivilgesetzbuch, 2. Aufl., Basel 2018, Art. 83 N 7. **36)** Baumann Lorant (Fn. 1), 212 ff.; Opel (Fn. 24), 87 f. **37)** Baumann Lorant (Fn. 1), 232. Relativierend Grüninger, BSK (Fn. 34), Art. 83a N 2a. **38)** Jakob (Fn. 35), Art. 83 N 2; Riemer, BK (Fn. 2), Art. 83 N 17. **39)** Vgl. die Hinweise in Fn. 8 hiavor. **40)** SSK-Praxisinweise (Fn. 30), Ziff. IV., 41. Dazu Müller, Zöbeli (Fn. 8), 17. **41)** Vgl. dazu Baumann Lorant (Fn. 1), 225 f.; Grüninger, BSK (Fn. 34), Art. 83 N 11; Sprecher, Egger, von Schnurbein (Fn. 8), 62. **42)** Vgl. Blum (Fn. 28), § 14 N 42. **43)** Müller, Zöbeli (Fn. 8), 17 f., mit Hinweis auf die Steuerverwaltungen der Kantone Bern und Solothurn. **44)** Vgl. die Auskunft der Stiftungsaufsicht Basel-Stadt, zitiert bei Müller, Zöbeli (Fn. 8), 7, sowie die Auswertung der Auskünfte der kantonalen Steuerbehörden auf S. 15. **45)** SSK-Praxisinweise, 39; Opel, Sprecher (Fn. 29), 761. I. d. R. liegen die Ansätze zwischen CHF 100 und CHF 300 pro Sitzung inkl. Vorbereitung. **46)** SSK-Praxisinweise, 39 f. **47)** SSK-Praxisinweise, a. a. O.; Grüninger H., Aktuelles aus dem Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsbereich, Successio 2017, 125 ff., Riemer, Riemer-Kafka, Bloch-Riemer (Fn. 2), 832. **48)** Ebd. **49)** Diese sind jedoch seit der Jahrtausendwende vermehrt ins Augenmerk der Wettbewerbskommission geraten und in der Folge vielfach abgeschafft worden, so etwa die Honorarempfehlungen der SIA sowie die Tarife der kantonalen Anwaltsverbände. **50)** Diese finden primär auf die prozessführende, nicht auf die beratende Anwaltstätigkeit Anwendung und bemessen das Honorar in vermögensrechtlichen Angelegenheiten vielfach nach dem Streitwert. Dies könnte im vorliegend interessierenden Kontext zu unangemessenen Ergebnissen führen. **51)** So könnte jedoch die bei Müller, Zöbeli (Fn. 8), Anhang I, S. 1, zitierte Aussage der Stiftungsaufsicht Basel-Stadt («Bspw. Anwaltskosten [minimaler Stundenansatz]») verstanden werden. **52)** Gemäss Art. 12 lit. g des Bundesgesetzes vom 23.6.2000 über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte (BGFA, SR 935.61) sind eingetragene Anwältinnen und Anwälte verpflichtet, amtliche Mandate in ihrem Registerkanton zu übernehmen. **53)** Vgl. Hangartner Y., Bundesgericht, II. Öffentlich-rechtliche Abteilung, 6.6.2006, A. und B. c., Grosser Rat und Regierungsrat des Kantons Aargau (2P.17/2004 und 2P.325/2003), staatsrechtliche Beschwerden, AJP 2006, 1303 ff.; Meichssner S., Das Grundrecht auf unentgeltliche Rechtspflege (Art. 29 Abs. 3 BV), Diss. Basel 2008, 206 f. **54)** Vgl. Art. 122 lit. a der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19.12.2008 (ZPO, SR 272) sowie Meichssner (Fn. 53), 199. **55)** Dabei handelt es sich nicht um Leistungen des Stiftungsratsmitglieds. Vielmehr sind Barauslagen auch bei unentgeltlichen Aufträgen zu entschädigen (Art. 402 Abs. 1 OR), dazu Fellmann (Fn. 6), Art. 402 N 57.