

# PFLICHTEN UND RISIKEN

# DES VEREINSVORSTANDES

KOMMENTIERTE CHECKLISTE 05 | 2018 NR. 1012

## INHALT

1. Einleitung
  2. Rechte und Pflichten des Vorstandes
  3. Haftung nach zivilrechtlichen Vorschriften
    - 3.1 Haftung des Vorstandes eines nichtrechtsfähigen Vereins
    - 3.2 Haftung des Vorstandes eines rechtsfähigen Vereins
    - 3.3 Begrenzung der Haftung im Innenverhältnis
  4. Haftung nach öffentlich-rechtlichen Vorschriften
    - 4.1 Haftung nach § 69 AO
    - 4.2 Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO
    - 4.3 Haftung für das Verschulden des Vorgängers
    - 4.4 Haftung beim Spendenabzug, § 10b Abs. 4 EStG
    - 4.5 Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG
  5. Möglichkeiten der Haftungsbeschränkung
  6. Fazit
- Checkliste Vereinsvorstandshaftung

## 1. EINLEITUNG

Unterstellt man, dass die fast 600.000 rechtsfähigen Vereine und Stiftungen in Deutschland mindestens zwei, teilweise auch mehr vertretungsberechtigte Vorstandsmitglieder haben, werden ca. 1,5 Millionen größtenteils ehrenamtlich tätige Personen von einem Rechtsinstitut betroffen, von dem sie nur unzureichend Kenntnis haben. Die seit Jahren steigenden Anforderungen an eine Führungskraft im Verein hinsichtlich Steuerrecht, Sozialversicherungsrecht, Verkehrssicherungspflichten, Arbeitsrecht oder Gaststättenverordnung führen zur vermehrten persönlichen Verantwortlichkeit und damit zur Haftung des Vorstandes.

Eine Haftung des Vorstandes kann sich sowohl aus privatrechtlichen als auch aus öffentlich-rechtlichen Vorschriften ergeben. Die zivilrechtliche Haftung ergibt sich in der Regel aus § 823 Abs. 1 und 2 BGB, wobei die Haftung im Innenverhältnis durch § 31a BGB eingeschränkt wurde. Öffentlich-rechtliche Haftungsnormen ergeben sich insbesondere aus § 69 AO (Haftung des

Vertreters), § 71 AO (Haftung des Steuerhinterziehers), § 10b Abs. 4 EStG (Haftung beim Spendenabzug) und § 50a Abs. 5 EStG (Haftung für Abzugsteuer für Künstler und Sportler).

Als Vorstand im Rahmen der folgenden Ausführungen ist der vertretungsberechtigte Vorstand im Sinne des § 26 Abs. 1 BGB angesprochen. Die Regelungen sind nicht generell auf den sog. „Erweiterten Vorstand“ oder Mitglieder eines Beirats/Ausschusses anzuwenden, die nicht im Vereinsregister des Amtsgerichts eingetragen sind. Die Ausführungen gelten für einen Vorstand einer Stiftung entsprechend (§ 86 Satz 1 BGB).

Da der Vorstand eines eingetragenen Vereins oft davon ausgeht, dass eine persönliche Haftung des Vorstandes nicht bestehe, sind ihm die Bestimmungen über die Haftung des Vorstandes nicht oder nur unzureichend bekannt. Die Haftungsfälle nehmen aber in der Praxis angesichts immer größerer wirtschaftlicher Tätigkeiten der Vereine zu. Insbesondere große Sportvereine geraten aufgrund hoher Ausgaben im sportlichen Bereich immer öfter in finanzielle Schwierigkeiten bis zur Insolvenz. Dem steuerlichen Berater obliegt es, die Funktionäre über diese Haftungsrisiken aufzuklären und den Vorstand dahingehend zu beraten, wie die Haftungsrisiken minimiert werden können.

## 2. RECHTE UND PFLICHTEN DES VORSTANDES

Jeder Verein muss einen Vorstand haben, der den Verein gerichtlich und außergerichtlich vertritt (§ 26 Abs. 1 BGB). Dabei kann es sich um eine Person oder um mehrere Personen handeln. Die Zahl der Vorstandsmitglieder wird durch die Satzung des Vereins bestimmt. Soweit die Satzung keine Einschränkungen enthält, vertritt der Vorstand den Verein auch im Innenverhältnis (z. B. Entgegennahme von Mitgliedschaftskündigungen).

Ist in der Satzung nichts Gegenteiliges bestimmt, ist der Vorstand auch zur Geschäftsführung befugt (§ 27 Abs. 3 BGB). Für die Geschäftsführung gelten die Vorschriften über den Auftrag (§§ 664 bis 670 BGB). Nach § 664 Abs. 1 Satz 1 BGB hat der Vorstand seine Aufgaben höchstpersönlich wahrzunehmen und darf die Aufgaben keinem Dritten übertragen, außer der Verein würde eine solche Übertragung ausdrücklich gestatten (z. B.

Einstellung eines Geschäftsführers). Der Vorstand hat gegenüber der Mitgliederversammlung eine Informations- und Rechenschaftspflicht (§ 666 BGB) und am Ende seiner Tätigkeit eine Herausgabepflicht (§ 667 BGB).

Bei Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung muss der Vorstand die Eröffnung des Insolvenzverfahrens beantragen (§ 42 Abs. 2 BGB). Da der Vorstand gesetzlicher Vertreter im Sinne des § 34 Abs. 1 AO ist, hat er die steuerlichen Pflichten des Vereins zu erfüllen.

Nach diesen zahlreichen Pflichten ist für den Vorstand positiv anzumerken, dass nach § 670 BGB der Verein dem Vorstand die notwendigen Aufwendungen und Auslagen erstatten muss. Der Vorstand eines Vereins oder einer Stiftung hat aber grundsätzlich keinen Anspruch auf Vergütung. Sollen Vergütungen an die Vorstandsmitglieder bezahlt werden, auch wenn es sich nur um die Ehrenamtspauschale (§ 3 Nr. 26a EStG) handelt, muss dies in der Satzung einer steuerbegünstigten Körperschaft ausdrücklich zugelassen werden.<sup>1</sup> Bei Fehlen einer solchen Regelung wird bei steuerbegünstigten Körperschaften ein Verstoß gegen den Mittelbindungsgrundsatz (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) angenommen. Das Ehrenamtsstärkungsgesetz vom 21.03.2013<sup>2</sup> hat diesen Grundsatz auch zivilrechtlich in § 27 Abs. 3 Satz 2 BGB kodifiziert. Die Regelung gilt nun auch für nicht steuerbegünstigte Vereine und Stiftungen.

Folgende Formulierung sollte deshalb in die Satzung aufgenommen werden: „Die Mitglieder des Vorstandes haben Anspruch auf Ersatz der ihnen entstandenen notwendigen Auslagen und Aufwendungen. Für den Zeitaufwand kann die Mitgliederversammlung (der Stiftungsrat) eine in ihrer Höhe angemessene Vergütung beschließen. (Bei größeren Körperschaften: Bei Bedarf kann ein hauptamtlicher Geschäftsführer bestellt werden).“

Um den Vereinen und Stiftungen genügend Zeit für eine Satzungsänderung zu geben, trat die Neuregelung erst zum 01.01.2015 in Kraft.

### 3. HAFTUNG NACH ZIVILRECHTLICHEN VORSCHRIFTEN

**3.1 Haftung des Vorstandes eines nichtrechtsfähigen Vereins**  
Nach § 31 BGB haftet der Verein für Handlungen der Vorstände, Mitglieder von Vorständen und für andere verfassungsmäßig berufene Vertreter. § 31 BGB gilt für alle juristischen Personen des privaten und gem. § 89 Abs. 1 BGB auch des öffentlichen Rechts. § 31 BGB ist nach herrschender Meinung auch auf den nichtrechtsfähigen Verein anwendbar.<sup>3</sup>

Bei dem nichtrechtsfähigen Verein kommt nach § 54 Satz 2 BGB im Unterschied zum rechtsfähigen Verein stets eine persönliche Haftung des Handelnden hinzu.

Obwohl der nichtrechtsfähige Verein nach dem BGB grundsätzlich dem Recht der bürgerlich-rechtlichen Gesellschaft unterworfen

wird (§ 54 Satz 1 i. V. m. § 705 ff. BGB), wird ihm andererseits die aktive und passive Prozessfähigkeit zuerkannt. Gem. § 50 Abs. 2 ZPO kann der nichtrechtsfähige Verein klagen und verklagt werden; er hat die Stellung eines rechtsfähigen Vereins.<sup>4</sup> Hinsichtlich der Definition des nichtrechtsfähigen Vereins ist nur als Unterschied zu sehen, dass er eben nicht im Vereinsregister eingetragen ist. Er ist aber entgegen einer BGB-Gesellschaft körperschaftlich organisiert und ist vom Wechsel der Mitglieder unabhängig. Aufgrund dieser Annäherung zum rechtsfähigen Verein ist es auch im Steuerrecht gerechtfertigt, entgegen der Festlegung im BGB, den nichtrechtsfähigen Verein als Körperschaft zu behandeln (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG).

Aber die Rechtsprechung wendet nicht alle Vorschriften des Vereinsrechts in § 21 ff. BGB auf den nichtrechtsfähigen Verein an. Haftet für Verbindlichkeiten des rechtsfähigen Vereins nur das Vereinsvermögen, so haftet aus einem Rechtsgeschäft, das im Namen eines nichtrechtsfähigen Vereins mit einem Dritten abgeschlossen wird, der Handelnde persönlich, mehrere Handelnde als Gesamtschuldner (§ 54 Satz 2 BGB). Allerdings stellt die Rechtsprechung nur auf den Handelnden ab, nicht auf die Mitglieder (Gesellschafter) in ihrer Gesamtheit.<sup>5</sup>

Die gesetzliche Haftung des Handelnden gem. § 54 Satz 2 BGB ergibt sich aus der fehlenden Eintragung des nichtrechtsfähigen Vereins im Vereinsregister. Es ist dem außenstehenden Dritten, der mit dem Verein in rechtsgeschäftlichen Kontakt tritt, nicht zumutbar, sich jeweils über die individuellen Vertretungsverhältnisse zu informieren.

Die persönliche Haftung des Handelnden ist von der tatsächlichen Stellung der Person im Verein unabhängig. Die individuelle Haftung des Handelnden entsteht auch dann, wenn der Handelnde vertretungsberechtigt ist und durch sein Handeln den Verein verpflichtet.

Die Haftung aus § 54 Satz 2 BGB ist nicht Ersatzhaftung, sondern zusätzliche Haftung. Sie erfasst neben den Erfüllungsansprüchen auch sämtliche Sekundäransprüche und Ansprüche aus vorvertraglichem Verschulden.

Handelnder i. S. d. § 54 Satz 2 BGB ist nur derjenige, der die Verpflichtungserklärung im Namen des Vereins unmittelbar und erkennbar abgegeben hat. Irrelevant ist, ob der Handelnde Mitglied im Verein ist oder nicht. Ist ein Dritter vom Vorstand zur Vornahme eines Rechtsgeschäfts im Namen des Vereins bevollmächtigt worden, so haftet dieser nach § 54 Satz 2 BGB und nicht der Vorstand. Bei Gesamt- oder Mehrheitsvertretung haftet nur die nach außen erkennbar handelnde Person, die übrigen Vertreter bleiben trotz ihrer Mitwirkung an der konkreten Willensbildung verschont.

Der Handelnde haftet nur, wenn das Rechtsgeschäft gültig ist. Ein Geschäftsunfähiger wird daher nicht selbst verpflichtet und eine beschränkt geschäftsfähige Person allenfalls dann, wenn der gesetzliche Vertreter die Geschäftshandlung des Minderjährigen

1 BMF-Schreiben vom 21.10.2014, BStBl I S. 1581.

2 BGBI I S. 556.

3 Vgl. Burhoff, Vereinsrecht, 9. Auflage 2014, RnR. 805.

4 Vgl. Reichert, Vereins- und Verbandsrecht, 12. Auflage 2010, RnR. 5156.

5 BGH NJW-RR 2003, S. 1265.

genehmigt. Die Haftung des Handelnden tritt kraft Gesetzes ein. Der Handelnde haftet mit seinem privaten Vermögen unbeschränkt. Die Haftung des Handelnden tritt neben die Haftung des Vereins.

Der Anspruch gegenüber dem Handelnden verjährt in der für den Anspruch gegen den Verein gegebenen Frist. Die Haftung nach § 54 Satz 2 BGB ist insoweit zwingendes Recht. Die Regelung kann nicht durch individuelle Regelungen in der Vereinssatzung ausgehebelt werden. Der Handelnde kann jedoch mit seinem Vertragspartner und dem Verein für den jeweiligen konkreten Fall die Haftung durch ausdrückliche (vertragliche) Erklärungen ausschließen.

Jeder Verein kann in seiner Vereinssatzung oder in individuellen Anstellungsverträgen eine Haftungsfreistellung vereinbaren. Bei ständig für den Verein handelnden Vereinsorganen empfiehlt sich eine solche Freistellungsregelung bereits aus dem Grundsatz der gegenseitigen Treuepflicht. Fehlt eine solche Regelung, so kann die nach § 54 Satz 2 BGB in Anspruch genommene Person ihre Auslagen und Aufwendungen nach den allgemeinen Grundsätzen der Regelungen des Auftragsrechts (§§ 662 ff. BGB) bzw. der Geschäftsführung ohne Auftrag (§§ 677 ff. BGB) geltend machen.

Aus diesen haftungsrechtlichen Gründen sollte auch ein kleiner Verein grundsätzlich in das Vereinsregister eingetragen werden. Der Aufwand und die Kosten stehen in keinem Verhältnis zu den Vorteilen einer Haftungsbeschränkung.

### 3.2 Haftung des Vorstandes eines rechtsfähigen Vereins

Bei einem rechtsfähigen Verein ist sowohl die Haftung der Mitglieder als auch die Haftung der Vereinsorgane gegenüber Vereinsgläubigern regelmäßig ausgeschlossen. Aus einem vom Vorstand abgeschlossenen Rechtsgeschäft wird nur der Verein als juristische Person des privaten Rechts verpflichtet.

Nur in wenigen Fällen ist eine persönliche Haftung des Vorstandes gegeben, z. B. wenn der Vorstand die ihm eingeräumte Vertretungsmacht überschreitet, haftet der Vorstand persönlich, da das von ihm vorgenommene Geschäft für den Verein nicht verbindlich ist (§ 179 BGB).

**BEISPIEL:** Die Satzung des Vereins sieht Gesamtvertretung des Vorstandes vor. Dennoch schließt ein Vorstandsmitglied allein mit dem Verkäufer im Namen des Vereins einen Kaufvertrag über ein Grundstück ab.

Aber auch bei deliktischen Handlungen nach § 823 BGB kommt eine Haftung des Vorstandsmitglieds ggf. in Gesamtschuldnerschaft mit dem Verein in Frage (§ 840 BGB).

**BEISPIEL:** Hat ein Vorstandsmitglied beim Kaufvertrag den Verkäufer betrogen, dann kann dieser wahlweise Schadensersatz entweder vom Vorstandsmitglied selbst oder vom Verein verlangen. Ebenso wenn der Vorstand Verkehrssicherungspflichten verletzt hat, z. B. im Winter nicht für die Schnee- und Eisfreiheit der Zufahrtswege zu den Sportstätten sorgt und Mitglieder oder fremde Personen verletzt werden.

Auch wenn ein Vorstandsmitglied rechtswidrig in Mitgliedschaftsrechte eingreift, kann bei Verschulden des Organs auch eine deliktische Haftung in Betracht kommen.

Da der eingetragene Verein als juristische Person des privaten Rechts selbst Träger von Rechten und Pflichten ist, ist er auch im steuerrechtlichen Sinne Steuerschuldner. Eine zivilrechtliche Inanspruchnahme des Vorstandes für Steuerschulden des Vereins ist deshalb grundsätzlich nicht möglich. Eine Inanspruchnahme ergibt sich nur dann, wenn der Vorstand sich entweder freiwillig bereit erklärt hat, die Steuerschulden zu begleichen (z. B. durch Bürgschaft, §§ 765 ff. BGB, durch Schuldbeitritt oder durch Schuldversprechen, § 780 BGB) oder wenn besondere öffentlich-rechtliche Haftungsnormen ein Einstehenmüssen für fremde Schuld vorsehen (s. Tz. 4).

Tritt Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung des Vereins ein, ist der Vorstand gem. § 42 Abs. 2 Satz 1 BGB verpflichtet, die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu beantragen. Schon im Vorfeld trifft ihn deswegen die Pflicht, die wirtschaftliche Lage des Vereins fortlaufend zu überprüfen. Wird die Antragsstellung verzögert oder unterlassen, so haften diejenigen Vorstandsmitglieder, denen ein Verschulden zur Last fällt, den Gläubigern des Vereins nach § 42 Abs. 2 Satz 2 BGB für den darauf entstandenen Schaden als Gesamtschuldner. Der BGH hat allerdings mit Beschluss vom 8.2.2010<sup>6</sup> entschieden, dass Vereinsvorstände mangels gesetzlicher Grundlage nicht für masseschmälernde Zahlungen nach Eintritt der Insolvenzzreife des Vereins haften.

### 3.3 Begrenzung der Haftung im Innenverhältnis

Obwohl das Vereinsrecht des BGB im Unterschied zum AktG, GmbHG oder GenG keine Norm enthält, die die Haftung der Vorstandsmitglieder gegenüber dem Verein regelt, ist anerkannt, dass der Vorstand für eine schuldhaft, pflichtwidrige Führung der Vereinsgeschäfte aus positiver Forderungsverletzung des organschaftlichen Rechtsverhältnisses einzustehen hat.

Konnte früher diese Haftung des Vorstandes gegenüber dem Verein oder den Mitgliedern nur durch eine Satzungsbestimmung begrenzt werden, wurde durch das „Gesetz zur Beschränkung der Haftung von ehrenamtlich tätigen Vereinsvorständen“ vom 28.09.2009<sup>7</sup> mit § 31a BGB eine gesetzliche Grundlage geschaffen.

Ist ein Vorstand für den Verein unentgeltlich tätig oder erhält er eine Vergütung, die die Ehrenamtschuld gem. § 3 Nr. 26a EStG (ab 01.01.2013 720 €) im Jahr nicht übersteigt, haftet er dem Verein für einen in Wahrnehmung seiner Vorstandspflichten verursachten Schaden nur bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit. Die Haftungsbegrenzung gilt auch, wenn der Vorstand einem Mitglied einen Schaden zufügt (§ 31a Abs. 1 BGB). Die Haftungsbeschränkung gilt nach dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes nicht für Schäden, die der Vorstand gegenüber Dritten verursacht. Hier haftet der Vorstand auch für leichte Fahrlässigkeit weiterhin mit seinem gesamten Vermögen und ist neben dem Verein als Gesamtschuldner zum Schadensersatz verpflichtet.

<sup>6</sup> DB 2010, S. 1055.

<sup>7</sup> BGBl I S. 3161.

Um den Bedürfnissen der Ehrenamtlichen nach Haftungsbeschränkung auch im Außenverhältnis Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber in § 31a Abs. 2 BGB eine Freistellung des Vorstandes von Haftungsansprüchen Dritter geregelt. Wird der Vorstand von einem Dritten in Haftung genommen, so hat er gegenüber dem Verein einen Anspruch auf Freistellung, d.h., er kann den an den Dritten geleisteten Schadensersatz vom Verein zurückverlangen. Auch hier gilt die Freistellung aber nur bei leichter Fahrlässigkeit. Bei Vorsatz oder grober Fahrlässigkeit kann der Vorstand keinen Ersatz vom Verein verlangen.

Durch § 31a BGB wird nur der ehrenamtlich tätige Vorstand privilegiert. Dies ist derjenige, der vom Verein überhaupt keine Vergütung für seine Tätigkeit erhält oder nur in Höhe der Ehrenamts-pauschale (§ 3 Nr. 26a EStG). Vergütung für die Tätigkeit sind alle Geld- oder Sachleistungen sowie die Gewährung geldwerter Vorteile, worunter auch die Befreiung von Mitgliedsbeiträgen fallen kann, mit der die Arbeit des Vorstandes abgegolten werden soll. Der Ersatz von Aufwendungen, die das Vorstandsmitglied zur Erledigung der ihm übertragenen Geschäfte für den Verein erbracht hat, sind keine Vergütungen (z.B. Ersatz von Reisekosten, Porto, Telefonkosten etc.).

Die Regelung des § 31a BGB gilt nicht nur für steuerbegünstigte, sondern auch für nicht steuerbegünstigte Vereine und für Stiftungen (§ 86 Satz 1 BGB).

Die vorgesehene Begrenzung oder gar der Ausschluss der Haftung nach § 69 AO oder § 823 Abs. 2 BGB i. V. m. § 266a StGB (Nichtabführung von Sozialversicherungsbeiträgen) wurde nicht umgesetzt, da Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften bereits vorsätzliches oder zumindest grob fahrlässiges Handeln ist und eine weitergehende Begrenzung auch unredliche Vorstandsmitglieder begünstigen würde.

Durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz wird die Haftungsbeschränkung des § 31a BGB nun auf alle Organmitglieder und auch auf besondere Vertreter ausgedehnt. Ist streitig, ob ein Organmitglied oder ein besonderer Vertreter den Schaden vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht hat, trägt der Verein oder das Vereinsmitglied die Beweislast.

Die Haftungsbeschränkung des § 31a BGB gilt in § 31b BGB auch für die Tätigkeit der Vereinsmitglieder. Voraussetzung ist wie bei § 31a BGB, dass sie für ihre Tätigkeit für den Verein keine höhere Vergütung als die Ehrenamts-pauschale erhalten.

Durch Satzungsbestimmung kann die Haftung des Vorstandes, eines besonderen Vertreters oder der Vereinsmitglieder auf vorsätzliches Handeln beschränkt werden.<sup>8</sup> Diese Haftungsbeschränkung gilt aber nur für Ansprüche des Vereins oder der Vereinsmitglieder gegenüber den Verantwortlichen, nicht für Ansprüche Dritter.

Nach § 86 Satz 1 BGB gelten diese Regelungen entsprechend für Stiftungen.

## 4. HAFTUNG NACH ÖFFENTLICH-RECHTLICHEN VORSCHRIFTEN

### 4.1 Haftung nach § 69 AO

#### 4.1.1 Voraussetzungen

Nach § 69 AO haftet eine in den §§ 34 und 35 AO genannte Person für alle Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis, wenn sie eine ihr nach diesen Vorschriften auferlegte Pflicht vorsätzlich oder grob fahrlässig verletzt und dadurch ein Schaden des Staates verursacht wird.

#### 4.1.2 Der Vorstand als gesetzlicher Vertreter i. S. d. § 34 AO

Da der eingetragene Verein als juristische Person nicht selbst handlungsfähig ist, bedarf es für die bürgerlich-rechtliche und steuerliche Handlungsfähigkeit eines gesetzlichen Vertreters. Der gesetzliche Vertreter eines Vereins ist nach § 26 Abs. 1 BGB der Vorstand. Zu beachten ist, dass der Vorstands-begriff in einigen Satzungen der Vereine von dem Vorstands-begriff in § 26 Abs. 1 BGB erheblich abweicht. Vorstand im Sinne des § 26 BGB ist der beim Amtsgericht im Vereinsregister eingetragene vertretungsberechtigte Vorstand, der bei kleinen und teilweise auch mittleren Vereinen aus dem 1. Vorsitzenden und dem stellvertretenden Vorsitzenden besteht. Bei größeren Vereinen besteht der Vorstand oft aus einem Präsidium mit einem Präsidenten an der Spitze sowie mehreren Stellvertretern. Bei vielen Vereinen werden in eine „erweiterte Vorstandschaft“ aber auch der Kassier und der Schriftführer mit einbezogen, auch wenn sie nicht im Vereinsregister eingetragen sind. Diese Personen sind ebenso wie Abteilungsleiter nicht gesetzliche Vertreter i. S. d. § 34 AO. Sie können allerdings Verfügungsberechtigte gem. § 35 AO sein, wenn sie rechtlich und tatsächlich in der Lage sind, die steuerlichen Angelegenheiten des Vereins zu erfüllen und aufgrund bürgerlich-rechtlicher Verfügungsmacht im Außenverhältnis wirksam handeln können und das auch zu erkennen geben.

**BEISPIEL:** Ist der Kassenwart, der nicht im Vereinsregister als Vorstand eingetragen ist, vom Vorstand ermächtigt worden, Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen zu erstellen, beim Finanzamt einzureichen und die entsprechenden Zahllasten an das Finanzamt abzuführen, so ist er Verfügungsberechtigter nach § 35 AO. Verletzt er die steuerlichen Pflichten, so haftet er nach § 69 AO.

#### 4.1.3 Pflichtverletzung

Die Vertreter i. S. d. § 34 AO haben grundsätzlich alle steuerlichen Pflichten des vertretenen Steuerpflichtigen zu erfüllen: z.B. Buchführungspflichten, Erklärungspflichten, die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Lohnsteuer, die Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen usw. Sie haben insbesondere die Pflicht dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die sie verwalten (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO).

Verfügungsberechtigte i. S. d. § 35 AO haben diese Pflicht nur, soweit sie zur Erfüllung rechtlich und tatsächlich dazu in der Lage sind. Bei Verfügungsberechtigten ist insbesondere erforderlich, dass die Übertragung von steuerlichen Pflichten eindeutig geklärt ist, wonach der Verfügungsberechtigte auch nach außen hin entsprechend auftreten kann. Ist dem Kassier nur die

<sup>8</sup> OLG Nürnberg, Beschluss vom 13.11.2015, DStR 2015, S. 2791.

Buchführung und die Erstellung von Steuererklärungen übertragen worden, tritt eine Haftung nach § 69 AO nicht ein.

Die Verletzung der Pflichten können in einem positiven Tun, z. B. in einer Abgabe einer falschen Steuererklärung, liegen aber auch in einem Unterlassen, z. B. bei Nichtzahlung fälliger Steuern oder unterlassene Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung.

Eine Pflichtverletzung liegt aber nur soweit vor, als ein pflichtgemäßes Handeln möglich und auch zumutbar ist. Die Erfüllung von steuerlichen Pflichten ist grundsätzlich auch einem ehrenamtlich Tätigen, der nicht steuerlich bewandert ist, zumutbar und grundsätzlich auch möglich. Dies bedeutet nicht, dass er alle steuerlichen Pflichten selbst erfüllen muss, er kann sich auch steuerlichen Sachverstand einholen.

Dem Vorstand ist es allerdings dann nicht möglich, seine steuerlichen Pflichten zu erfüllen, wenn nicht genügend Mittel zur Begleichung aller Schulden vorhanden sind. Da der gesetzliche Vertreter nur dafür zu sorgen hat, dass die Steuern aus den Mitteln entrichtet werden, die er verwaltet (§ 34 Abs. 1 Satz 2 AO), muss er grundsätzlich die Steuerschulden des Vereins nicht aus seinen Privatmitteln begleichen. Stehen nicht ausreichend Mittel zur Begleichung aller Schulden zu Verfügung, hat der gesetzliche Vertreter grundsätzlich die Pflicht, alle Gläubiger gleich zu behandeln. Er muss die Schulden deshalb anteilig tilgen.<sup>9</sup>

Obwohl es keinen Grundsatz gibt, dass das Finanzamt bevorzugt bedient werden muss, sind Abzugsteuern (z. B. Lohnsteuer, Bauabzugsteuer, Abzugsteuer nach § 50a EStG) grundsätzlich bevorzugt und in voller Höhe an das Finanzamt abzuführen, da es sich hierbei nicht um Steuern des Vereins, sondern um fremde Steuern handelt. Sind nicht genügend Mittel zur Bezahlung der Nettolöhne und zur Abführung der Lohnsteuer vorhanden, so hat der Vorstand die Löhne entsprechend zu kürzen.

Die anteilige Tilgungsquote der übrigen Steuern (z. B. Umsatz-, Körperschaft- oder Gewerbesteuer) errechnet sich wie folgt:

Zunächst ist auf einen Haftungszeitraum abzustellen, der mit der ersten Steuersäumigkeit beginnt und i. d. R. mit der totalen Zahlungsunfähigkeit endet. Die Quote, die an das Finanzamt zu überweisenden Mittel, ergibt sich aus dem Verhältnis der Steuerverbindlichkeiten zu den Gesamtverbindlichkeiten. Diese Quote ist dann auf die Zahlungsmittel, die im Haftungszeitraum zur Tilgung der Gesamtverbindlichkeiten zur Verfügung standen, anzuwenden. Der Haftungsbetrag ergibt sich dann aus der Differenz zwischen dem rechnerischen Tilgungsbetrag und den tatsächlich geleisteten Zahlungen.

**BEISPIEL:** Die Gesamtverbindlichkeiten im Haftungszeitraum betragen 20.000 €, davon 5.000 € Steuerverbindlichkeiten. Die Steuerquote beträgt 25 %. Von jedem Euro, der zur Tilgung der Gesamtverbindlichkeiten verwendet wird, müssen 25 Cent ans Finanzamt abgeführt werden. D. h., werden im Haftungszeitraum 10.000 € der Gesamtverbindlichkeiten getilgt, davon aber nur 2.000 € der Steuerverbindlichkeiten, haftet der Vorstand in Höhe von 500 €.

#### 4.1.4 Schaden des Staates

Nach § 69 AO ist ein Schaden dann gegeben, wenn Steuern nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt oder soweit infolgedessen Steuervergütungen oder Steuererstattungen ohne rechtlichen Grund gezahlt werden. Da aufgrund der erforderlichen Akzessorietät nach § 69 AO eine Steuerschuld vorliegen muss, liegt der Schaden in der Praxis in der Regel darin, dass der Verein seine Steuerschulden nicht bezahlt. Ein weiterer Schaden kann darin bestehen, dass der Vorstand Vorsteuerüberschüsse geltend gemacht hat, die nicht gerechtfertigt waren und der Verein im Zeitpunkt der Rückforderung dann zahlungsunfähig ist.

#### 4.1.5 Kausalität

Zwischen Schaden und Pflichtverletzung muss Kausalität bestehen, dies bedeutet, dass die Pflichtverletzung für den Schaden ursächlich sein muss. Eine Haftung ergibt sich deshalb nicht, wenn der Schaden auch ohne die Pflichtverletzung eingetreten wäre.

**BEISPIEL:** Der Vorstand gibt eine unrichtige Körperschaftsteuererklärung ab, in der er Einnahmen aus einer Festveranstaltung in Höhe von 10.000 € zu niedrig ansetzt. Vor der Fälligkeit der Körperschaftsteuerzahlung fällt der Verein in Insolvenz.

#### 4.1.6 Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit

Die Pflichtverletzung muss vorsätzlich oder grob fahrlässig erfolgen. Vorsatz bedeutet „Wissen und Wollen“. Der Vorstand muss also seine steuerlichen Pflichten kennen und ihre Verletzung wollen. Grob fahrlässig handelt, wer die ihm subjektiv zumutbare Sorgfalt in ungewöhnlich großem Maße verletzt, d. h. wer die naheliegendsten Überlegungen, wie sie sich jedem in seiner Situation geradezu aufdrängen, nicht anstellt. Für einfache oder leichte Fahrlässigkeit haftet der Vorstand nicht. Nach dem Wortlaut des § 69 AO beziehen sich Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit nur auf die Pflichtverletzung. Nicht erforderlich ist dabei, dass sie den Schaden und die Kausalität mit umfassen. Beauftragt der Vorstand einen Angestellten oder einen ehrenamtlich Tätigen mit der Erfüllung der steuerlichen Pflichten, so wird ihm ein etwaiges Verschulden des Angestellten nicht zugerechnet. Der Vorstand haftet aber für eigenes Verschulden, wenn ihm die Unzuverlässigkeit des Angestellten oder des ehrenamtlich Tätigen bekannt ist oder wenn er diese Personen nicht genügend überwacht.

Das Verschulden des Steuerberaters wird grundsätzlich dem Verein wie eigenes Verschulden zugerechnet, nicht jedoch dem Vorstand als gesetzlichen Vertreter. Den Vorstand trifft nur dann eine Pflichtverletzung, wenn er den Steuerberater nicht sorgfältig

<sup>9</sup> Grundsatz der anteiligen Tilgung, BFH-Urteil vom 26.10.2011, BFH/NV 2012, S. 777.

tig ausgewählt hat und die inhaltliche Richtigkeit der von dem Steuerberater gefertigten Steuererklärung nicht ausreichend geprüft hat.

Da die Haftung nur bei grober Fahrlässigkeit oder Vorsatz besteht, ist § 31a BGB nicht anwendbar (s. Tz. 3.3).

#### 4.1.7 Rechtsfolge des § 69 AO

Soweit die Voraussetzungen des § 69 AO gegeben sind, haftet der Vorstand persönlich für alle Ansprüche aus dem Schuldverhältnis (§ 37 AO). Darunter fallen grundsätzlich alle Steueransprüche sowie Steuererstattungsansprüche aber auch Ansprüche auf steuerliche Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) wie z. B. Verspätungszuschläge, Säumniszuschläge und Zinsen. Der Vorstand kann im Haftungsverfahren nicht einwenden, dass die Steuerschuld zu hoch sei, wenn er gegen den Steuerbescheid oder Lohnsteuerhaftungsbescheid keinen Einspruch eingelegt hat. Der Vorstand muss einen bestandskräftigen Steuerbescheid oder Lohnsteuerhaftungsbescheid nach § 166 AO gegen sich gelten lassen.

#### 4.1.8 Der Haftungsbescheid als Ermessensentscheidung

Nach § 191 Abs. 1 AO „kann“ die Finanzbehörde einen Haftungsbescheid erlassen, d. h. der Behörde steht beim Erlass des Haftungsbescheids ein Ermessen (§ 5) zu. Das Ermessen umfasst zunächst die Entscheidung, ob überhaupt ein Dritter als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden soll (Entschließungsermessen). Wird dieser erste Schritt bejaht, ist weiter zu entscheiden, in welcher Höhe der Dritte haften soll. Bei mehreren Haftungsschuldnern ist zu erwägen, welcher zur Haftung herangezogen werden soll (Auswahlermessen).

Für das Erhebungsverfahren ist in § 219 AO geregelt, dass grundsätzlich bis auf wenige Ausnahmen zunächst der Schuldner in Anspruch zu nehmen ist, bevor beim Haftungsschuldner vollstreckt werden darf. Diese Einschränkung ergibt sich für den Erlass des Haftungsbescheides nicht direkt aus § 191 AO, sondern aus der Ausübung des pflichtgemäßen Ermessens durch die Finanzbehörde. Der Erlass eines Haftungsbescheides sollte erst dann erfolgen, wenn die Behörde Anhaltspunkte dafür hat, dass die Durchsetzung des Steueranspruches gegen den Schuldner Schwierigkeiten bereiten wird. Dies wird dann der Fall sein, wenn der Schuldner trotz Mahnung nicht zahlt oder bereits mit der Zahlung anderer Steuern in Rückstand ist. Bei den Abzugssteuern gelten jedoch diese Grundsätze nicht. Die Finanzbehörde kann sofort den Haftenden in Anspruch nehmen.<sup>10</sup>

Kommen wie bei einem mehrgliedrigen Vorstand mehrere Haftungsschuldner in Betracht, so hat die Finanzbehörde die Entscheidung zu treffen, ob sämtliche Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden sollen oder nur einzelne. Werden nicht alle Haftungsschuldner herangezogen, so hat die Auswahl nach pflichtgemäßem Ermessen zu erfolgen. Ausgangspunkt für die Ermessenserwägungen ist stets die vollständige, einfache und schnelle Realisierung des Steueranspruches. Weitere Auswahlkriterien können die Vermögenssituation des Haftungsschuldners sein sowie das Verschulden bei der Pflichtverletzung. Die Er-

messenserwägungen des Finanzamts sind im Haftungsbescheid eingehend darzulegen.

Ist eine Inanspruchnahme des Schuldners aufgrund eines groben Verschuldens der Finanzbehörde nicht mehr möglich, so kann die Erteilung eines Haftungsbescheids ungerechtfertigt sein. In dem BFH-Urteil vom 13.3.2003<sup>11</sup> hat die Finanzbehörde eine Vollstreckung des Steueranspruches schuldhaft hinausgezögert. Bei rechtzeitiger Vollstreckung wäre der Haftungstatbestand nicht eingetreten.

#### 4.2 Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO

Begeht der Vorstand nach § 69 AO eine vorsätzliche Pflichtverletzung, in dem er z. B. falsche Angaben in der Steuererklärung macht oder eine Steuererklärung nicht abgibt, liegt i. d. R. auch eine Steuerhinterziehung gem. § 370 AO vor. Während aber eine Haftung nach § 69 AO nur für die gesetzlichen Vertreter, die Vermögensverwalter oder die Verfügungsberechtigten eintreten kann, kann der Haftungstatbestand des § 71 AO von jedermann verwirklicht werden (Kassier, Abteilungsleiter, Angestellte). Eine Haftung nach § 71 AO tritt jedoch nur ein, wenn der Haftende eine Steuerhinterziehung i. S. d. § 370 Abs. 1 AO oder eine Steuerhehlerei (§ 374 AO) begangen hat. Hierzu ist immer vorsätzliches Handeln erforderlich. Eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378) reicht hierzu ebenso wenig aus wie eine versuchte Steuerhinterziehung nach § 370 Abs. 2 AO. Wer aber an einer Steuerhinterziehung nur teilnimmt, z. B. als Gehilfe oder Anstifter, haftet nach § 71 AO. Eine Beihilfe wird in der Regel bei dem dolosen Kassier vorliegen, der Einnahmen des Vereins nicht ordentlich verbucht.

Nach § 71 AO haftet der Täter für die verkürzte Steuer oder die zu Unrecht gewährten Steuervorteile sowie die Hinterziehungszinsen (§ 235 AO).

**BEISPIEL:** Hat der nicht im Vereinsregister eingetragene Kassier grob fahrlässig eine Einnahme in Höhe von 5.000 € im Zweckbetrieb und nicht im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gebucht und andererseits eine Einnahme aus einer Festveranstaltung von 10.000 € in der schwarzen Kasse vereinnahmt, so kann nur ein Haftungsbescheid über 10.000 € ergehen.

Der Grundsatz der Kausalität ist auch bei der Haftung nach § 71 AO anzuwenden (vgl. Tz. 4.1.5). Fällt der Verein vor Fälligkeit der hinterzogenen Steuern in Insolvenz, so tritt auch nach § 71 AO keine Haftung ein. Ebenso gilt der Grundsatz der anteiligen Tilgung (vgl. Tz. 4.1.3).

Obwohl bei vorsätzlichem Handeln bereits eine Haftung nach § 69 AO für den Vorstand gegeben ist, stützt sich das Finanzamt auf beide Haftungsvorschriften. Der Grund ist, dass die Festsetzungsverjährungsfrist nach § 71 AO zehn Jahre und nicht wie nach § 69 AO vier Jahre beträgt (§ 191 Abs. 3 Satz 2 AO).

<sup>10</sup> BFH-Urteil vom 20.06.1990, BStBl II 1992 S. 43.

<sup>11</sup> BStBl II 2003 S. 561.

### 4.3 Haftung für das Verschulden des Vorgängers

Stellt ein neubestellter Vorstand fest, dass der alte Vorstand eine unrichtige oder pflichtwidrig keine Steuererklärung abgegeben hat, so muss er dies unverzüglich dem Finanzamt gem. § 153 AO anzeigen, andernfalls begeht er eine Steuerhinterziehung durch Unterlassen gem. § 370 Abs. 1 Nr. 2 AO und haftet persönlich für die verkürzten Steuerbeträge gem. § 71 AO. Die Anzeige des Nachfolgers im Amt wirkt als strafbefreiende Selbstanzeige für den Vorgänger (§ 371 Abs. 4 AO). Der Vorgänger wird straffrei, ohne dass er selbst eine Selbstanzeige erstatten oder gar Kenntnis von der Berichtigung des Nachfolgers haben muss. Die Berichtigung des Amtsnachfolgers ist für den Vorgänger nicht als Selbstanzeige wirksam, wenn ihm oder seinem Vertreter bereits die Einleitung eines Straf- und Bußgeldverfahrens bekanntgegeben wurde (§ 371 Abs. 4 Satz 1 AO).<sup>12</sup>

### 4.4 Haftung beim Spendenabzug, § 10b Abs. 4 EStG

#### 4.4.1 Allgemeines

Nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG und § 9 Nr. 5 Satz 13 GewStG kann der gutgläubige Spender darauf vertrauen, dass eine ihm ausgestellte Zuwendungsbestätigung gültig ist und er deshalb auch den Spendenabzug bei der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer und evtl. bei der Gewerbesteuer geltend machen kann. Der gute Glaube des Spenders ist auch dann geschützt, wenn das Finanzamt keine Vertrauensgrundlage in Form eines Freistellungsbescheids geschaffen hat.

Der gute Glaube in die Zuwendungsbestätigung besteht dann aber nicht, wenn der Spender die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt hat oder ihm die Unrichtigkeit der Bescheinigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war.

Da der gutgläubige Spender geschützt wird, und das Finanzamt deshalb auch eine unrichtige Zuwendungsbestätigung akzeptieren muss, ist der Steuerausfall von dem zu tragen, der die unrichtige Bescheinigung verursacht hat. Nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG haftet deshalb für die entgangene Steuer, wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden.

Die dem Finanzamt entgangene Steuer wird bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer pauschal mit 30 % angesetzt (§ 10b Abs. 4 Satz 3 EStG und § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG).

Wurde die Zuwendung aus dem Betriebsvermögen geleistet und bei der Gewerbesteuer als Kürzung geltend gemacht, so erhöht sich der Haftungsbetrag um weitere 15 % der Zuwendung (§ 3 Nr. 5 Satz 16 GewStG).

Das Finanzamt prüft nicht, ob die unrichtige Zuwendungsbestätigung tatsächlich zu einem Steuerausfall beim Spender geführt hat. Der Haftungsschuldner kann jedoch den Nachweis führen,

dass ein Steuerausfall im Einzelfall tatsächlich nicht eingetreten ist.<sup>13</sup>

Eine Haftung tritt aber nach Auffassung des BFH<sup>14</sup> jedoch nur dann ein, soweit eine echte Fehlverwendung vorliegt, auch wenn dem Verein rückwirkend die Gemeinnützigkeit aberkannt wurde. Nicht betroffen sind deshalb Zuwendungen, die zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet wurden.

Der Haftungsbescheid wird in der Regel gegen den Verein erlassen. Es ist aber nicht ermessensfehlerhaft, wenn sich das Finanzamt direkt an den verantwortlichen Vereinsfunktionär wendet, wenn die Inanspruchnahme des Vereins sich wegen zweifelhafter Leistungsfähigkeit schwieriger gestalten könnte.<sup>15</sup>

Durch das JStG 2009 wurde bei der Veranlasserhaftung die Reihenfolge der Inanspruchnahme gesetzlich festgelegt. Zunächst ist immer der Verein in Haftung zu nehmen, erst wenn dieser nicht zahlt oder Vollstreckungsmaßnahmen erfolglos waren, kann die handelnde Person (Vereinsvorstand, Kassier, Abteilungsleiter) in Anspruch genommen werden (§ 10b Abs. 4 Satz 4 EStG).

Bei der Haftungsregelung sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

#### 4.4.2 Die Ausstellerhaftung

Der Verein haftet als Aussteller, wenn eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt wird. Folgende Fallkonstellationen sind denkbar:

- Der Verein ist nicht wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke steuerbegünstigt.
- Es wird eine zu hohe Zuwendung bestätigt.
- Es wird eine Sachzuwendung als Barzuwendung bestätigt.
- Mitgliedsbeiträge werden unzulässigerweise als Spende bestätigt.
- Es werden Zuwendungsbestätigungen für Leistungen ausgestellt.

<sup>13</sup> Vgl. Buchna et al., *Gemeinnützigkeit im Steuerrecht*, 11. Auflage 2015, S. 463 m. w. N.

<sup>14</sup> BFH vom 10.09.2003, *BStBl II* 2004 S. 352.

<sup>15</sup> FG Baden-Württemberg Urteil vom 14.07.1998, *DStRE* 1999, S. 295.

<sup>12</sup> Zur Abgrenzung der Selbstanzeige zur Berichtigungserklärung nach § 153 AO vgl. *BMF-Schreiben vom 23.05.2016, DStR* 2016, S. 1218.

**BEISPIEL:** Das Vereinsmitglied M spendet dem Verein für die Geschäftsstelle einen 6 Jahre alten PC und bittet um eine Zuwendungsbestätigung in Höhe von 1.000 €. Da M außerdem noch laufend erhebliche Barzuwendungen leistet, stellt der 1. Vorsitzende die Zuwendungsbestätigung mit schlechtem Gewissen in der verlangten Höhe aus.

Da ein 6 Jahre alter PC keinen Marktwert mehr besitzt, ist die Zuwendungsbestätigung falsch. Aufgrund der Bösgläubigkeit des Spenders wird das Finanzamt die Einkommensteuer des Spenders durch Versagung des Spendenabzugs erhöhen. Ist jedoch die Eintreibung der Nachzahlung, z. B. durch Wegzug ins Ausland, nicht möglich oder erheblich erschwert, kann das Finanzamt den Verein oder den Vorsitzenden in Haftung nehmen.

**BEISPIEL:** Sponsor S spendet zu Weihnachten jeweils 1.000 € für die Jugendarbeit der in der Gemeinde ansässigen Vereine. Auch der neu gegründete Tennisclub erhält 1.000 €. Der Tennisclub hat jedoch noch nicht die Gemeinnützigkeit beim Finanzamt beantragt, was S nicht bekannt war. Der 1. Vorsitzende des Vereins stellt die gewünschte Zuwendungsbestätigung aus.

Da der Spender gutgläubig ist, darf er die Spende steuerlich geltend machen. Der Verein haftet jedoch mit 30 % des Spendenbetrages, wenn die Spende aus dem Gewerbebetrieb des Spenders geleistet wurde mit insgesamt 45 %. Der 1. Vorsitzende könnte hier nicht geltend machen, dass ihm nicht bekannt war, dass die Erteilung einer Zuwendungsbestätigung von einem Freistellungsbescheid des Finanzamts abhängig sei. Er habe doch die Spende für gemeinnützige Zwecke verwendet. Das Finanzamt wird ihm in diesem Fall grobe Fahrlässigkeit vorwerfen, da sich ein Vereinsvorstand über die Voraussetzungen der Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen informieren muss.

#### 4.4.3 Die Veranlasserhaftung

Wenn jemand bewirkt, dass die Spende nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung genannten steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird, haftet der Verein ebenfalls für den Steuerausfall. Die Veranlasserhaftung setzt nur eine objektive zweckfremde Verwendung der Zuwendung voraus. Ein Verschulden des Veranlassers war bis 31.12.2012 nicht erforderlich. Ab 1.1.2013 wird aufgrund der Änderungen durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz auch bei der Veranlasserhaftung nur noch für grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz gehaftet. (§ 10b Abs. 4 Satz 2 EStG, § 9 Abs. 3 Satz 2 KStG, § 9 Nummer 5 Satz 13 GewStG).

Da Spenden nur für den ideellen Vereinsbereich und die Zweckbetriebe verwendet werden dürfen, liegt regelmäßig der Haftungstatbestand vor, wenn die Spenden für die Vermögensverwaltung oder den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verausgabt werden. Außerdem liegt ein Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit und der Ausschließlichkeit vor, die zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen können.

#### BEISPIEL:

- Ein gespendeter Schinken für die Tombola wird in der Vereinsgaststätte verkauft.
- Eine Spende wird für die Renovierung oder Ausstattung der Vereinsgaststätte verwendet.
- Spenden werden für die Finanzierung der bezahlten Fußballmannschaft im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet. Zulässig wäre allerdings die Verwendung von zweckgerichteten Spenden von Sponsoren zur Finanzierung dieser Mannschaft, wenn die Sponsoren keine Zuwendungsbestätigung erhalten.

#### 4.5 Haftung nach § 50a Abs. 5 Satz 4 EStG

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen ebenso wie Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren inländischen Einkünften i. S. d. § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG bzw. § 2 Nr. 1 KStG).

Bei bestimmten in § 50a Abs. 1 EStG aufgezählten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger wird die Einkommen- oder Körperschaftsteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben. Es handelt sich insbesondere um Einkünfte, die durch künstlerische, sportliche, artistische oder ähnliche Darbietungen im Inland oder durch deren Verwertung im Inland erzielt werden. Der Steuerabzug beträgt 15 v. H. der gesamten Einnahmen, bei Aufsichtsratsvergütungen 30 % (§ 50a Abs. 2 EStG). Der Steuerabzug ist nicht durchzuführen, wenn die Einnahmen je Darbietung 250 € nicht übersteigen (§ 50a Abs. 2 Satz 3 EStG).

Führt der Verein die Steuerabzugsbeträge nicht ab, haftet er gem. § 50 Abs. 5 Satz 4 EStG. Der Vorstand des Vereins haftet zwar nicht direkt nach dieser Vorschrift, aber bei Nichtanmeldung und Nichtabführung der Abzugsteuer liegt eine grob fahrlässige oder vorsätzliche Pflichtverletzung vor, die zu einer Haftung nach § 69 AO oder § 71 AO führt.<sup>16</sup>

Nicht zu vergessen ist auch die Haftung für Bauabzugsteuer gem. § 48a Abs. 3 EStG.

### 5. MÖGLICHKEITEN DER HAFTUNGSBESCHRÄNKUNG

Die steuerlichen Pflichten, die der Vorstand nach § 34 AO zu erfüllen hat, sind öffentlich-rechtliche Pflichten. Sie können nicht durch privatrechtliche Vereinbarungen eingeschränkt werden. Mehrere Vorstandsmitglieder können zwar im Innenverhältnis untereinander bestimmen, wer die steuerlichen Pflichten erfüllen soll, was aber keinerlei Auswirkung auf die öffentlich-rechtlichen Haftungstatbestände hat. Eine Ausnahme hat der BFH<sup>17</sup> nur zugelassen, wenn die Verantwortlichkeit eines der Vorstandsmitglieder im Vorhinein durch Schriftform klar und unmissverständlich begrenzt wird. Die Aufgabenverteilung sollte durch eine satzungsmäßig abgesicherte Geschäftsordnung oder

<sup>16</sup> Weiterführende Ausführungen mit zahlreichen Beispielen sind im BMF-Schreiben vom 25.10.2010, BStBl I S. 1350 zu finden.

<sup>17</sup> Urteil vom 23.06.1998, BB 1998, S. 1934.



inen Beschluss der Mitgliederversammlung erfolgen. Eine solche Vereinbarung führt jedoch nicht zum Ausschluss jeglicher Haftung, vielmehr obliegt jedem Vorstandsmitglied weiterhin eine Überwachungspflicht. Die Haftung lebt wieder auf, wenn der Verein in finanzielle Schwierigkeiten gerät oder wenn es Anzeichen für Unregelmäßigkeiten bei der Erfüllung steuerlicher Pflichten gibt.

Innovoll in diesem Zusammenhang ist die Einrichtung eines freiwilligen Selbstüberwachungssystems (Compliance-System), durch das die Erfüllung steuerlicher Pflichten durch professionell Hilfe laufend überwacht wird.

Durch klare Geschäftsverteilung und Ressortverantwortung kann die Haftung bei einem mehrgliedrigen Vorstand minimiert werden. Aber auch für die Vorstandsmitglieder, die für haftungsrelevante Bereiche verantwortlich sind, sollte der Verein vorsorgen. So können entsprechende Versicherungen des Vereins die haftungnahme der Vorstandsmitglieder verhindern. Teilweise bestehen solche Versicherungen als Pflichtversicherungen für Verbände (z. B. Sportversicherung der Landessportbünde), teilweise sollten die Versicherungen freiwillig abgeschlossen werden. Insbesondere für Vereinsgaststätten und Festveranstaltungen sind solche Versicherungen unerlässlich. Ebenso sollten diese Verkehrssicherungspflichten durch entsprechende Versicherungen abgedeckt werden.

Nicht über die Vereinshaftpflicht abgedeckt sind Vermögensschäden. Obwohl der Verein gem. § 31 BGB auch für solche Schäden vorrangig haftet, ist eine gleichzeitige Haftung des Vorstandes im Rahmen der Gesamtschuldnerschaft oder der Rückgriff des Vereins auf den Vorstand möglich. In der reinen Vermögensschadenhaftpflichtversicherung sind alle für den Verein tätigen Personen versichert für den Fall, dass ein Mitglied oder sonstiger Dritter gegen den Verein Schadensersatzansprüche stellt. Darüber hinaus besteht Versicherungsschutz auch für den Fall, dass der Verein wegen eines Eigenschadens, der selbst unmittelbar erlitten hat, ein Organ oder einen Mitarbeiter in Anspruch nimmt.

#### BEISPIEL:

Verlust der Gemeinnützigkeit durch Mittelfehlverwendung. Beim Verkauf von Veranstaltungseintrittskarten wurde versehentlich der falsche Betrag in Rechnung gestellt, dem Verein entgehen dadurch Einnahmen. Ein Antrag auf Zuschuss wurde zu spät gestellt, der Verein erhält den benötigten Zuschuss nicht. Verjährenlassen von Forderungen, zum Beispiel von Mitgliedsbeiträgen.

mittlere und große Vereine bietet sich der Abschluss einer sogenannten D&O-Versicherung an (Directors and Officers). Im Rahmen einer D&O-Versicherung können weitaus höhere Deckungssummen vereinbart werden als bei einer Vermögensschadenhaftpflichtversicherung. Allerdings sind auch die Prämien deutlich höher.

## 6. FAZIT

Ein Vorstand eines Vereins oder einer Stiftung unterliegt im Rahmen seiner Vorstandstätigkeit erheblichen Haftungsrisiken. Diese aus dem Zivilrecht oder aufgrund öffentlichrechtlicher Vorschriften resultierenden Ansprüche Dritter oder des Vereins gegen den Vorstand können existenzbedrohend wirken, da das gesamte Privatvermögen des Vorstandes betroffen ist. Daran hat sich auch durch das „Gesetz zur Begrenzung der Haftung ehrenamtlicher Vereinsvorstände“ wenig geändert. Durch schriftliche Geschäftsverteilung oder durch entsprechende Versicherungen kann jedoch das Risiko minimiert werden. Auch die Einrichtung eines sog. Compliance-Systems, durch das die Erfüllung aller steuerlichen Pflichten laufend überwacht wird, kann das Risiko begrenzen. Eine grob fahrlässige Begehungsweise des Vorstandes führt jedoch in den meisten Fällen, eine vorsätzliche stets zur Haftung. Deshalb muss auch der ehrenamtliche Vorstand seine Aufgaben professionell erfüllen. Unter Mithilfe des steuerlichen Beraters wird ihm dies sicherlich auch gelingen.