

Zwischen Markt und Staat

Gedächtnisschrift für Rainer Walz

Herausgegeben von

Helmut Kohl
Friedrich Kübler
Claus Ott
Karsten Schmidt

Sonderdruck
ISBN des Gesamtwerks
978-3-452-26740-5
(2008)

Der steuerbefreite gemeinnützige Verein im schweizerischen Recht – eine »unmögliche« Rechtsform?

THOMAS KOLLER*

W. Rainer Walz verdanke ich in mehrfacher Hinsicht sehr viel. Als ich mich Mitte der Achtzigerjahre mit dem Gedanken zu befassen begann, eine Habilitationsschrift zum Thema »Privatrecht und Steuerrecht« in Angriff zu nehmen, gaben mir verschiedene seiner Publikationen, allen voran seine Habilitationsschrift »Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung, Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik«,¹ zahlreiche wichtige Impulse und verstärkten mein Interesse an diesem spannenden Thema. Mehrere seiner Gedanken haben mich beim Verfassen meiner Habilitationsschrift² – und auch bei späteren Veröffentlichungen³ – stark beeinflusst. Nach dem Abschluss meines Habilitationsverfahrens entwickelte sich zwischen uns über die Jahre hinweg ein lockerer, aber sehr anregender brieflicher Gedankenaustausch, der schließlich darin gipfelte, dass mich Walz bat, für das von ihm geplante Projekt »Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa« den Länderbericht Schweiz zu verfassen. Diese Aufgabe, welche mir Gelegenheit bot, mich noch vertiefter als bisher mit der Problematik der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit in der Schweiz zu befassen, habe ich mit großer Freude angepackt. Gleichzeitig konnte ich während der Arbeiten an diesem Projekt Walz auch persönlich kennen lernen. So durfte ich die Bekanntschaft mit einem Wissenschaftler machen, der nicht nur über einen eindrucklichen fachlichen Leistungsausweis verfügte, sondern sich auch als menschlich herausragende Persönlichkeit erwies. Dass er Opfer eines tragischen Unfalles wurde und die Vollendung seines Projektes zum Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht nicht mehr erleben durfte, hat mich tief berührt. Wie wohl alle hätte ich für ihn lieber einen Beitrag für eine Festschrift als für eine Gedächtnisschrift verfasst.

* Ich danke meinem Assistenten Herrn lic. iur. Raoul Dias herzlich für die konstruktiv-kritische Mithilfe bei der Ausarbeitung dieses Textes. Das Manuskript wurde am 15. 6. 2007 abgeschlossen.

¹ Heidelberg/Hamburg 1980.

² Siehe dazu Koller *Privatrecht und Steuerrecht, Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*, Bern 1993, S. 30 f.

³ So insbesondere etwa in Koller *Steuerrechtsbezogene Nebenpflichten im Privatrecht*, ZSR 1993 I, 157 ff.



Carl Heymanns Verlag

I. PROBLEMSTELLUNG

Gegenstand meines Beitrages für diese Gedächtnisschrift soll ein Problem aus dem schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht sein, das mich schon seit einiger Zeit beschäftigt, nämlich die Frage, ob ein Verein theoretisch überhaupt die vom Steuerrecht verlangten Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erfüllen kann.

Die meisten steuerbefreiten gemeinnützigen Institutionen in der Schweiz sind als Stiftungen organisiert. Daneben ist allerdings auch der Verein eine beliebte Rechtsform für die Verfolgung aller möglichen ideellen Zwecke, und eine nicht unbedeutende Zahl dieser Vereine ist wegen Gemeinnützigkeit von der subjektiven Steuerpflicht befreit. Vornehmlich handelt es sich dabei um kleinere oder mittlere Vereinigungen, denen z. T. allerdings etwa im kulturellen oder im krankenflegerischen Bereich eine gewichtige Bedeutung zukommt.⁴ Einige in der Schweiz angesiedelte große Vereine wie z. B. das Schweizerische Rote Kreuz, die Caritas Schweiz, die UEFA und die FIFA sind allerdings ebenso gemeinnützige Vereine im Sinne des schweizerischen Rechts.⁵

In der Regel bietet die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit bei Vereinen im Vergleich zu Stiftungen keine besonderen praktischen Probleme. Ein Beispiel aus jüngerer Vergangenheit hat indessen gezeigt, dass der Verein womöglich doch nicht die »ideale« Rechtsform für steuerbefreite gemeinnützige Institutionen darstellt:

In diesem durch die Medien kolportierten Fall wurde an der Generalversammlung eines steuerbefreiten gemeinnützigen Vereins im Kanton Bern, der sich bis anhin dem Umweltschutz an einem bestimmten See gewidmet hatte, überraschend eine Zweckänderung (bzw. genau genommen eine Zweckumwandlung)⁶ beschlossen. Der Verein sollte neu auch das Motorbootfahren auf dem See fördern. Möglich geworden war dieser Beschluss, weil auf Betreiben einer Person, die am Motorbootfahren besonders interessiert ist, kurz vor der Versammlung zahlreiche Gleichgesinnte dem Verein beigetreten waren und so die Generalversammlung in nicht vorhersehbarer Weise majorisieren konnten. Dieser neue Vereinszweck ist nun offenkundig nicht mehr gemeinnützig, sondern liegt im privaten Interesse gewisser Ver-

4 Als Beispiele aus dem krankenflegerischen Bereich seien hier die zahlreichen Spitex-Vereine und als Beispiel aus dem kulturellen Bereich die Welttheatergesellschaft Einsiedeln (vgl. zur Letzteren den für das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht wegleitenden BGE 113 Ib 7) genannt.

5 Eine Liste von in der Schweiz steuerbefreiten gemeinnützigen Institutionen (mit Stand Januar 2004) findet sich unter http://www.stv.gr.ch/deutsch/pdf/freiwillige_zuwendungen_ch.pdf (zuletzt besucht am 15. 6. 2007). Leider ist diese Liste nicht vollständig. So fehlen auf dieser Liste z. B. die UEFA und die FIFA; in den Schweizer Medien wurde indessen (auch von Behördenvertretern) in den letzten Jahren immer wieder betont, dass diese Sportverbände als Non-Profit-Organisationen anerkannt seien.

6 Siehe dazu unten IV. 1.

einsmitglieder.⁷ Bisher der Verfolgung ausschließlich gemeinnütziger Zwecke gewidmete und daher steuerbefreite Mittel wurden somit vom Steuerrecht nicht begünstigten Bestrebungen zugeführt; ein Resultat, welches – wie zu zeigen sein wird – das Steuerrecht eigentlich verhindern will. Im Folgenden soll untersucht werden, ob eine solche steuerrechtswidrige Zweckumwandlung privatrechtlich wirksam verhindert bzw. bekämpft werden kann. Sollte sich weisen, dass dem nicht so ist, so wäre der Verein – zumindest theoretisch – keine geeignete Organisationsform für eine gemeinnützige Institution.

II. DIE STEUERRECHTLICHE AUSGANGSLAGE

1. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit im Allgemeinen

Gemäß Art. 56 lit. g des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. 12. 1990 (DBG) und Art. 23 Abs. 1 lit. f des Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. 12. 1990 (StHG)⁸ sind juristische Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn (und bei den kantonalen Steuern auch für das Kapital) von der Steuerpflicht befreit, der (bzw. das) ausschließlich und *unwiderruflich* diesen Zwecken⁹ gewidmet ist.¹⁰ Freiwillige Leistungen an solche juristischen Personen (Spenden) können bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens bzw. Reingewinns bis zu einer bestimmten Höhe in Abzug gebracht werden.¹¹

7 Vgl. zu diesem Fall bereits Koller Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: Walz/von Auer/von Hippel (Hrsg.) Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische soziologische Untersuchungen, Tübingen 2007, S. 441 ff, spez. 482.

8 SR 642.11 (DBG) bzw. SR 642.14 (StHG).

9 Vgl. zum Zweck des Vereins im Allgemeinen Riemer Art. 60 ZGB N 37 ff, in: Berner Kommentar, Bd. I, 3. Abteilung, 2. Teilbd., Die Vereine, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 60–79 ZGB, 3. Aufl., Bern 1990 (im Folgenden: BK/Riemer); Portmann Schweizerisches Privatrecht (SPR), Das Schweizerische Vereinsrecht, Zweiter Band, Fünfter Teilbd., 3. Aufl., Basel 2005, N 8 ff (im Folgenden: SPR/Portmann); Heini/Scherrer, Art. 60 N 1 ff, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 3. Aufl., Basel/Genf/München 2006 (im Folgenden: BSK ZGB I/Heini/Scherrer); Heini Das Schweizerische Vereinsrecht, Basel und Frankfurt am Main 1988, S. 12 ff; Scherrer, Art. 60 N 6 ff, in: Handkommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Zürich 2006 (im Folgenden: Handkomm/Scherrer).

10 Der Wortlaut der beiden Bestimmungen aus dem DBG und dem StHG ist praktisch identisch. Einziger Unterschied ist die zusätzliche Befreiung von der kantonalen Kapitalsteuer gemäß StHG; dies rührt daher, dass 1998 die Kapitalsteuer bei juristischen Personen auf Bundesebene aufgehoben wurde.

11 Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG.

Die Eidgenössische Steuerverwaltung hat im Kreisschreiben Nr. 12 vom 8. Juli 1994 (KS Nr. 12)¹² die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung juristischer Personen wegen Gemeinnützigkeit nach DBG näher umschrieben. Dieses Kreisschreiben ist zwar weder für die Steuerunterworfenen noch für die Steuerjustizbehörden formell verbindlich.¹³ Dennoch kommt ihm faktisch eine große Bedeutung zu, da es im Wesentlichen die langjährige Rechtsprechung des Schweizerischen Bundesgerichts zur Steuerbefreiung gemeinnütziger juristischer Personen im Recht der direkten Bundessteuer wiedergibt. Zudem werden in der Praxis die in diesem Kreisschreiben festgehaltenen Grundsätze von den Steuerbehörden nicht nur bei der direkten Bundessteuer angewandt, sondern in aller Regel auch bei der Befreiung von den direkten Steuern der Kantone und Gemeinden und sogar bei der Befreiung von Zuwendungen im Zusammenhang mit kantonalen Erbschafts- und Schenkungssteuern.¹⁴

Gemäß diesem Kreisschreiben müssen verschiedene Voraussetzungen erfüllt sein, damit die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gewährt werden kann. *Zur Hauptsache präzisiert es, was unter Gemeinnützigkeit zu verstehen ist*, nämlich die Verfolgung des Allgemeininteresses sowie uneigennütziges (altruistisches) Handeln.¹⁵ Im Weiteren wird im Kreisschreiben festgehalten, dass – gemäß gesetzlicher Vorgabe – nur juristische Personen für eine Steuerbefreiung in Frage kommen, *wobei ausdrücklich betont wird, dass dabei Stiftungen und Vereine naturgemäß im Vordergrund stünden*.¹⁶ Nach Auffassung der Eidgenössischen Steuerverwaltung ist der Verein somit klar eine mögliche Rechtsform für die Organisation einer gemeinnützigen Institution.

Daneben verdeutlicht das Kreisschreiben auch, wie die vom Gesetz verlangte Unwiderruflichkeit der Zweckbindung zu verstehen ist.¹⁷ Dieses Kriterium ist im vorliegenden Zusammenhang von besonderem Interesse.

2. Das Kriterium der unwiderruflichen Zweckbindung des Vermögens im Besonderen

Gemäß Kreisschreiben ist das gesetzliche Kriterium der Unwiderruflichkeit der Zweckbindung erfüllt, wenn die Mittel der juristischen Person für immer steuerbe-

freiten Zwecken verhaftet sind. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer müsse für immer ausgeschlossen sein. Bei der Auflösung der betreffenden juristischen Person habe das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, *was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut festzuhalten sei*.

In sachlicher Hinsicht sind die skizzierten Voraussetzungen wohl z. T. zu eng gefasst. So wäre etwa nicht einzusehen, warum ein ursprünglich nicht gemeinnütziger Verein durch eine Änderung der Statuten nicht nachträglich sollte gemeinnützig tätig werden und ab diesem Zeitpunkt die Steuerbefreiung erlangen können.¹⁸ Die entsprechende unabänderliche Bestimmung muss daher beim Verein nicht schon im Gründungsstatut enthalten sein; *auch eine später eingeführte entsprechende Statutenbestimmung wird genügen*.¹⁹ Fraglich ist zudem, warum das Vermögen bei der Auflösung der juristischen Person zwingend auf eine Körperschaft mit »ähnlicher Zwecksetzung« übertragen werden muss. Aus steuerrechtlicher Sicht wesentlich ist, dass die Mittel nicht aus dem Gemeinnützigkeitsbereich entfernt werden. Die Übertragung der Mittel auf eine andere wegen Gemeinnützigkeit steuerbefreite juristische Person sollte daher auch dann zulässig sein, wenn der Zweck nicht ähnlich (aber auch gemeinnützig) ist.

Im Gegenzug enthält das Kreisschreiben erstaunlicherweise keine Ausführungen zur Frage der Zweckänderung einer juristischen Person. Dies dürfte seinen Grund darin haben, dass die weit überwiegende Zahl der gemeinnützigen Institutionen als Stiftungen organisiert sind und das Kreisschreiben daher in allererster Linie diese Rechtsform im Auge hat. Die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung lässt sich bei allen juristischen Personen, welche – wie z. B. der Verein – ihren Zweck umwandeln können, nur gewährleisten, wenn dauerhaft auf eine Zweckumwandlung verzichtet wird, die aus dem Gemeinnützigkeitsbereich herausführt. Konsequenterweise muss daher aus steuerrechtlicher Sicht nicht nur *durch eine unabänderliche Bestimmung in den Statuten* festgehalten werden, dass im Falle einer Auflösung des Vereins die Mittel auf eine andere gemeinnützige Institution übertragen werden, *sondern auch dass der Verein auf eine aus dem Gemeinnützigkeitsbereich herausführende Zweckumwandlung verzichtet bzw. in diesem Fall zumindest seine sämtlichen finanziellen Mittel einer weiterhin steuerbefreiten Organisation zukommen lässt*.

Dem in den maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen aufgeführten und im Kreisschreiben präzisierten Kriterium der Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Zweckbindung kommt für die Steuerbefreiung einer Institution eine ganz zentrale Bedeutung zu. Einmal von der Besteuerung ausgenommene Vermögenswerte sollen

¹² Publiziert u. a. in ASA 63, 130 ff.

¹³ Vgl. z. B. BGE 131 II 1 E. 4.1 S. 11 mwN.

¹⁴ Vgl. Koller (Fn 7) S. 443 f und 451; Koller/Dias Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Holdingstiftungen und die Wettbewerbsneutralität, in: Breitschmid/Portmann/Rey/Zobl (Hrsg.) Grundfragen der juristischen Person, FS Hans Michael Riemer zum 65. Geburtstag, Bern 2007, S. 151 ff, spez. 154.

¹⁵ KS Nr. 12 Ziff. II. 3.

Vgl. dazu einlässlich Koller (Fn 7) S. 450 ff, sowie ders. Stiftungen und Steuern, in: Riemer (Hrsg.) Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 39 ff, spez. 58 ff.

¹⁶ KS Nr. 12 Ziff. II. 2. a).

¹⁷ KS Nr. 12 Ziff. II. 2. c).

¹⁸ Vereinsrechtlich müsste die Neuausrichtung eines Vereins in den Gemeinnützigkeitsbereich hinein als Zweckumwandlung i.S.v. Art. 74 ZGB betrachtet werden, die keinem Mitglied gegen seinen Willen aufgezwungen werden kann.

¹⁹ Die Festschreibung der unwiderruflichen Zweckbindung im Gründungsstatut rechtfertigt sich dagegen bei der Stiftung, da der Stiftungszweck später nur unter restriktiven Voraussetzungen geändert werden kann (vgl. dazu unten III. 1.).

nicht (z. B. nach Belieben von Stiftern, Stiftungsräten, Vereinsvorstandsmitgliedern oder Generalversammlungsteilnehmern) wieder in den Bereich der Eigennützigkeit zurückgeführt werden können. Mit der dauernden Zweckbindung soll zudem auch verhindert werden, dass vorübergehend Vermögen steuerfrei »zwischenparkiert« wird, um es zu einem späteren Zeitpunkt wieder aus dem Gemeinnützigkeitsbereich zu entfernen; denn damit würden zahlreiche Missbräuche (etwa unsachgerechte Steuersparkonstruktionen, Geldwäscherei etc.) ermöglicht.²⁰ Ein »Ausstieg« aus dem Gemeinnützigkeitsbereich soll daher nach schweizerischem Steuerrecht – anders als z. B. nach deutschem Recht²¹ – (zumindest in der Theorie) ausgeschlossen sein.²²

3. Die Umsetzung der Steuerbefreiung in der Praxis der Steuerbehörden

In der Praxis erlassen die Steuerbehörden auf Antrag der betreffenden Organisation nach Prüfung der formellen und materiellen Voraussetzungen eine *Feststellungsverfügung*, in welcher ausdrücklich die Befreiung von der subjektiven Steuerpflicht festgehalten wird.²³ Im Rahmen des Feststellungsverfahrens wird dabei unter anderem abgeklärt, ob die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung der Mittel gewährleistet ist. Beim Verein wird somit geprüft, ob die Statuten die erforderlichen unabänderlichen Bestimmungen enthalten. *Erfahrungsgemäß genügt es den Steuerbehörden allerdings, dass die Vereinsstatuten die entsprechenden Bestimmungen als unabänderlich erklären.* Ob Bestimmungen in Vereinsstatuten, die als unabänderlich de-

20 Siehe dazu etwa *Riemer* Wollen wir im schweizerischen Stiftungsrecht liechtensteinische Verhältnisse? Kritische Bemerkungen zur Parlamentarischen Initiative Schiesser vom 14. Dezember 2000, in: ders./Schiltknecht (Hrsg.) Aktuelle Fragen zum Stiftungsrecht, unter Einbezug der geplanten Gesetzesrevision, Bern 2002, S. 9 ff; *Koller Maecenas ante portas?* Die steuerliche Behandlung von privatrechtlichen Stiftungen gemäß der Parlamentarischen Initiative Schiesser, aaO, S. 17 ff.

21 Das deutsche Steuerrecht verlangt offenbar keine unabänderliche Zweckbindung (*von Hippel/Walz* Rechtsvergleichender Generalbericht, in: *Walz/von Auer/von Hippel* [Hrsg.] Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische soziologische Untersuchungen, Tübingen 2007, S. 89 ff, spez. 107 f Fn 103).

22 Die Frage des »Ausstiegs« aus dem Gemeinnützigkeitsbereich wird z. T. in andern Ländern diskutiert. Es handelt es dabei, wie *von Hippel/Walz* zu Recht ausführen, um ein Problem mit vielerlei Facetten, die sowohl das Zivilrecht als auch das Steuerrecht betreffen (*von Hippel/Walz* Rechtspolitische Optionen zum deutschen Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht von A bis Z, in: *Walz/von Auer/von Hippel* [Hrsg.] Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, Rechtsvergleichende, rechtsdogmatische, ökonomische soziologische Untersuchungen, Tübingen 2007, S. 215 ff, spez. 233 Ziff. 6).

23 Aus dieser Feststellungsverfügung ergibt sich gleichzeitig das Recht von Spendern, freiwillige Zuwendungen an die entsprechende Organisation bei der Ermittlung des steuerbaren Einkommens oder Reingewinns in Abzug zu bringen (Art. 33a und Art. 59 Abs. 1 lit. c DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i und Art. 25 Abs. 1 lit. c StHG). Vgl. dazu schon vorn Fn 11.

klariert werden, effektiv unabänderlich sind, wurde von den Steuerbehörden bisher offenbar nie hinterfragt. Dieses Problem soll nachfolgend vertieft erörtert werden.²⁴

III. KANN DAS ZIVILRECHT DIE STEUERRECHTLICH ERFORDERLICHE DEFINITIVE ZWECKBINDUNG DER MITTEL HINREICHEND GEWÄHRLEISTEN?

Die *Unwiderruflichkeit der Zweckbindung der Mittel* bildet im schweizerischen Steuerrecht wie dargelegt eine der zentralen Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer juristischen Person. Zu prüfen ist, ob das schweizerische Zivilrecht ein Instrumentarium zur Verfügung stellt, welches die Unwiderruflichkeit der gemeinnützigen Zweckbindung der Mittel wirksam zu gewährleisten vermag.

1. Die zivilrechtliche Sicherung der definitiven Zweckbindung bei der Stiftung

Bei Stiftungen ist eine statutarisch festgelegte definitive Zweckbindung in der Schweiz zivilrechtlich hinreichend abgesichert. Weder der Stifter selbst noch die Stiftungsorgane können den Stiftungszweck nachträglich eigenmächtig ändern. Eine Änderung des Stiftungszwecks können nur die zuständigen Bundes- oder Kantonsbehörden auf Antrag der Aufsichtsbehörde oder des obersten Stiftungsorgans vornehmen, wenn der ursprüngliche Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, so dass die Stiftung dem Willen des Stifters offenbar entfremdet worden ist.²⁵ Möglich ist zudem eine Änderung des Stiftungszwecks durch die zuständige Bundes- oder Kantonsbehörde auf Antrag des Stifters oder auf Grund von dessen Verfügung von Todes wegen, wenn in der Stiftungsurkunde eine Zweckänderung vorbehalten worden ist und seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten vom Stifter verlangten Änderung mindestens zehn Jahre verstrichen sind.²⁶ Der neue, von der Behörde festgesetzte Zweck muss dabei wiederum öffentlich oder gemeinnützig sein, wenn die Stiftung schon bisher einen öffentlichen oder gemeinnützigen Zweck im Sinne der Steuergesetzgebung verfolgt hat.²⁷ *Eine Zweckentfremdung steuerbefreiter Mittel durch formelle Zweckänderung der Stiftung ist dank dieser zivilrechtlichen Regelung ausgeschlossen.*

24 Dass unabänderliche Statutenbestimmungen bei Vereinen nach schweizerischem Zivilrecht wohl gar nicht möglich sind, habe ich bereits in meinem Länderbericht zum Projekt »Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa« angetönt, nicht aber vertieft behandelt (*Koller* Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz [Fn 7] S. 448 und 482).

25 Art. 86 Abs. 1 ZGB.

26 Art. 86a Abs. 1 ZGB.

27 Art. 86a Abs. 2 ZGB.

Ebenso ist es im Stiftungsrecht nicht möglich, dass eine im Gründungsstatut enthaltene Bestimmung, wonach die Mittel der Stiftung bei einer allfälligen Auflösung an eine andere steuerbefreite juristische Person mit ähnlicher Zwecksetzung fallen müssen, nachträglich abgeändert wird. Denn Änderungen der Stiftungsurkunde sind nur zulässig, soweit sie nicht wesentlich sind. Solche Änderungen müssen zudem gemäß Art. 86b ZGB von der Aufsichtsbehörde vorgenommen werden; der Stifter oder die Stiftungsorgane sind dazu nicht befugt. Eine Änderung des Stiftungsstatuts dahingehend, dass das Vermögen der Stiftung bei einer allfälligen Auflösung auch an eine nicht gemeinnützig tätige juristische Person fallen könnte, wäre offenkundig wesentlich im Sinne dieser Bestimmung und daher gar nicht möglich. Im Übrigen ist es auch kaum denkbar, dass die Aufsichtsbehörde eine solche Änderung vornehmen würde.

Somit können bei Stiftungen steuerbefreiten Zwecken verhaftete Mittel diesen Zwecken ohne Verstoß gegen das Zivilrecht gar nicht entwidmet werden. Möglich ist bloß, dass sich im Einzelfall Stiftungsorgane oder Hilfspersonen der Stiftung vorschriftswidrig verhalten und Mittel der Stiftung in gegen das Zivilrecht verstößender Weise, d. h. statutenwidrig (z. B. für eigennützige Zwecke) verwenden. Ein solches Verhalten kann keine Rechtsordnung verhindern; es löst aber immerhin Schadenersatz- und allenfalls auch Rückforderungsansprüche aus und lässt die Handelnden eventuell gar strafrechtlich verantwortlich werden. Steuerrechtliche Probleme sind damit in aller Regel nicht bzw. nur am Rande verbunden.²⁸

2. Die Ausgangslage beim Verein

Wie zu zeigen sein wird, ist es demgegenüber aus verschiedenen Gründen fraglich, ob auch das schweizerische Vereinsprivatrecht eine statutarisch festgelegte definitive (gemeinnützige) Zweckbindung der Mittel, wie sie vom Steuerrecht verlangt wird, zu gewährleisten vermag.

Dass die zivilrechtliche Ausgangslage beim Verein deutlich prekärer ist als bei der Stiftung, zeigt sich schon aufgrund eines wesentlichen Unterschieds in den organisatorischen Rahmenbedingungen: *Vereine unterliegen im schweizerischen Recht anders als Stiftungen keiner behördlichen Aufsicht.* Über die Änderung von Vereinsstatuten hat ausschließlich die Generalversammlung – im schweizerischen Zivilge-

²⁸ Probleme können sich allenfalls ergeben, wenn der Stiftungsrat darauf verzichtet, Schadenersatz- oder Rückforderungsansprüche gegen den oder die Fehlbaren geltend zu machen. Fehlen für einen solchen Verzicht sachliche Gründe (die z. B. darin bestehen können, dass die Prozess- oder Vollstreckungsrisiken bei vernünftiger Beurteilung als zu hoch eingeschätzt werden), so könnten sich ähnliche steuerliche Fragen ergeben wie bei einem steuerbefreiten Verein, der durch Statutenänderung beschließt, künftig nicht mehr einen ausschließlich gemeinnützigen Zweck zu verfolgen. Ein solches Verhalten des Stiftungsrates müsste indessen zunächst zu einer Intervention der Aufsichtsbehörde führen und könnte zudem zivil- und strafrechtliche Sanktionen gegen die Stiftungsräte zur Folge haben, die sich gegen die Rechtsverfolgung des Fehlbaren ausgesprochen haben.

setzbuch »Vereinsversammlung« genannt²⁹ – zu befinden.³⁰ Dies ermöglicht es dem Verein jedenfalls faktisch, seine Statuten jederzeit zu ändern, selbst wenn im Gründungsstatut eine Bestimmung als unabänderlich bezeichnet worden ist; eine Behörde, welche dies untersagen oder ihre Zustimmung zur Statutenänderung verweigern könnte, ist im Vereinsrecht nicht vorgesehen.

Fraglich kann daher nur sein, ob ein Vereinsversammlungsbeschluss, mit welchem eine als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmung geändert oder aufgehoben wird, formell gültig ist oder ob zumindest ein (wirksames) zivilrechtliches Mittel existiert, um solchen Beschlüssen entgegenzutreten. Die Bedeutung dieser Frage liegt im vorliegenden Zusammenhang auf der Hand: Ist ein solcher Beschluss zivilrechtlich gültig oder kann er zumindest nicht wirksam verhindert werden, so lässt sich bei steuerbefreiten Vereinen die vom Steuerrecht verlangte unwiderrufliche Zweckbindung vom Privatrecht gar nicht verwirklichen. *Der steuerbefreite gemeinnützige Verein wäre dann – verkürzt ausgedrückt – eine »unmögliche« Rechtsform.*³¹

²⁹ Art. 64 ff ZGB.

In der Praxis hat sich seit langem der Ausdruck »Generalversammlung« durchgesetzt.

³⁰ Obwohl es das Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt, gilt das *Statutenrevisionsrecht* – jedenfalls soweit es um wesentliche Statutenänderungen geht – als *unentziehbare Kompetenz der Vereinsversammlung* (BGE 67 I 262 E. 1 S. 264 f betr. eine Genossenschaft, aber mit Hinweis auf den Verein; BK/Riemer [Fn 9] Vorbemerkungen zu Art. 64–69 ZGB N 15 und Art. 65 ZGB N 24; SPR/Portmann [Fn 9] N 410; BSK ZGB I/Heini/Scherrer [Fn 9] Art. 65 N 5; Heini [Fn 9] 73; Handkomm/Scherrer [Fn 9] Art. 65 N 3). Immerhin ist eine Delegation der Statutenänderungsbefugnis an eine Delegiertenversammlung zulässig (BK/Riemer [Fn 9] Vorbemerkungen zu Art. 64–69 ZGB N 20).

³¹ Falls das Zivilrecht die vom Steuerrecht geforderte definitive Zweckbindung der Mittel nicht hinreichend sichern könnte, würden zudem gegen eine steuerrechtlich an sich unzulässige Entwidmung der steuerbefreiten Vermögenswerte kaum wirksame Sanktionen bestehen. Wohl könnten die Steuerbehörden einem Verein, der sein gemeinnütziges Streben aufgibt, relativ einfach pro futuro die Steuerbefreiung entziehen. Mit dem Entzug der Steuerbefreiung für die Zukunft wird aber dem Umstand nicht Rechnung getragen, dass die Steuerbefreiung auch in der Vergangenheit zu Unrecht gewährt wurde (was indes erst ex post ersichtlich wird). Theoretisch wäre es zwar möglich, den Verein auch rückwirkend der Besteuerung zu unterwerfen: Ein dazu erforderliches Nachsteuerverfahren könnte allerdings nur für die letzten zehn Jahre eingeleitet werden (Art. 152 Abs. 1 DBG; Art. 53 Abs. 2 StHG) und dürfte für die Steuerbehörden im Allgemeinen mit einem derart unverhältnismäßig großen Aufwand verbunden sein, dass es unterbleibt. Grundsätzlich könnten wohl im Rahmen der zehnjährigen Verwirklichungsfrist des Nachsteuerverfahrens auch sämtliche Spender einer steuerlichen Neuveranlagung unterzogen werden (was aber einen noch viel erheblicheren Aufwand verursachen würde und daher in der Praxis nicht geschieht). Steuerstrafrechtliche Sanktionen dürften ausgeschlossen sein, da weder der Verein selbst noch die Vorstandsmitglieder in den früheren Steuerperioden vorsätzlich oder fahrlässig eine Steuerverkürzung bewirkt haben (siehe zum Straftatbestand der Steuerhinterziehung Art. 175 DBG und Art. 56 StHG).

IV. DIE ZIVILRECHTLICHE SICHERUNG DER DEFINITIVEN ZWECKBINDUNG BEIM VEREIN

1. Das Schutzrecht der Vereinsmitglieder gegen eine ihnen nicht genehme Zweckumwandlung

Zu prüfen ist zunächst, ob ein Generalversammlungsbeschluss, mit welchem ein Verein künftig auf die ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke verzichtet, zumindest anfechtbar ist. Dann hätte wenigstens jedes Vereinsmitglied, das dem Beschluss nicht zugestimmt hat, die Möglichkeit, den Beschluss binnen Monatsfrist, nachdem es von ihm Kenntnis erhalten hat, beim Gericht anzufechten.³²

Ausgangspunkt dieser Überlegung bildet Art. 74 ZGB. Gemäß dieser Bestimmung kann eine *Umwandlung des Vereinszwecks* keinem Mitglied aufgenötigt werden. Ein Generalversammlungsbeschluss im hier interessierenden Sinn stellt zweifelsohne eine solche *Zweckumwandlung* und nicht bloß eine von dieser Bestimmung nicht erfasste unwesentliche Zweckänderung dar. Denn unter einer Zweckumwandlung versteht man – wie es *Riemer* bildhaft ausdrückt – eine *Wesensveränderung des Vereins bzw. einen Bruch mit der Vergangenheit*.³³ Ein Verein, der die ausschließlich gemeinnützige Zweckverfolgung aufgibt oder beschließt, seine Mittel im Falle der Auflösung einer nicht gemeinnützigen Zwecke verfolgenden juristischen Person zukommen zu lassen, wechselt seine charakteristisches Wesen derart grundlegend, dass von einer solchen Zweckumwandlung gesprochen werden muss.³⁴ Jedes Vereinsmitglied, welches dem Beschluss nicht zugestimmt hat,³⁵ kann sich daher gegen die Zweckumwandlung mit der *Anfechtungsklage nach Art. 75 ZGB* zur Wehr setzen.³⁶ Die Gesetzesverletzung, auf welche sich der Kläger berufen muss, liegt dabei nicht in der Zweckumwandlung als solcher, sondern darin, dass sie gegen seinen Willen erfolgt.³⁷

Die Aufgabe der ausschließlich gemeinnützigen Zweckverfolgung kann bei einem Verein daher (wenn überhaupt) nur erfolgen, falls alle Mitglieder dieser Zweckumwandlung zustimmen. *Vor allem bei größeren Verbänden stellt das de facto eine beträchtliche Hürde dar.* Auf den ersten Blick scheint somit die Schutzbestimmung

32 Art. 75 ZGB.

33 BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 74 ZGB N 8.

34 A.M. für das deutsche Recht *Westermann* § 33 BGB Rn 1, in: Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, 10. Aufl., Köln 2000, für den Fall, dass lediglich eine seit langem nicht mehr bestehende Gemeinnützigkeit formell aufgegeben werden soll (unter Berufung auf einen Entscheid des OLG Frankfurt [OLGR 99, 165]).

35 BSK ZGB I/*Heini/Scherrer* (Fn 9) Art. 74 N 10; etwas differenzierter BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 74 N 28.

36 BGE 86 II 389; BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 74 ZGB N 27 mwN; BSK ZGB I/*Heini/Scherrer* (Fn 9) Art. 74 N 10; SPR/*Portmann* (Fn 9) N 270.

37 BGE 52 II 175 E. 2 S. 183; BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 74 ZGB N 28.

von Art. 74 ZGB eine gute zivilrechtliche Absicherung der vom Steuerrecht verlangten dauerhaften gemeinnützigen Zweckverfolgung zu bieten.

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich indessen, dass dies nicht zutrifft. Zum einen besteht die Schwäche dieser »Absicherung« darin, dass mindestens ein der Zweckumwandlung nicht zustimmendes Vereinsmitglied klageweise gegen den Verein vorgehen muss; unterbleibt eine fristgerechte Anfechtungsklage, so wird der anfechtbare Beschluss verbindlich bzw. der Mangel geheilt.³⁸ Erfahrungsgemäß beschreiten nun aber insbesondere bei nicht wirtschaftlich tätigen Vereinen die Mitglieder sehr selten den Prozessweg gegen ihnen nicht genehme Generalversammlungsbeschlüsse und kehren im Allgemeinen dem Verein, mit dessen Geschäftsgebaren sie nicht mehr einverstanden sind, lieber den Rücken. Zum andern wird in der heutigen schweizerischen Lehre überwiegend die Auffassung vertreten, Art. 74 ZGB sei nicht zwingender Natur; in den Statuten könne vorgesehen werden, dass zu einer Zweckumwandlung auch ein bloßer Mehrheitsentscheid genüge.³⁹ Mitglieder, welche dem Zweckumwandlungsbeschluss nicht zugestimmt haben, könnten dann keine Anfechtungsklage mit der Begründung erheben, sie seien überstimmt worden. Wohl dürfte ein Verein, dessen Statuten eine solche Bestimmung enthalten, von den Steuerbehörden im Grunde nicht als gemeinnützig anerkannt werden. Es kann aber nicht verhindert werden, dass ein gemeinnütziger Verein später eine Statutenbestimmung einführt, welche eine Zweckumwandlung mit Mehrheitsbeschluss erlaubt, ohne dass der Verein in diesem Zeitpunkt schon seine Gemeinnützigkeit aufgibt, und dass die Zweckumwandlung erst mit einem späteren Mehrheitsbeschluss erfolgt.

Insgesamt betrachtet bietet Art. 74 ZGB, wie diese Ausführungen gezeigt haben, zwar einen gewissen zivilrechtlichen Schutz gegen einen Generalversammlungsbeschluss, mit welchem ein Verein für die Zukunft die ausschließliche Verfolgung gemeinnütziger Zwecke aufgibt, aber ausreichend ist dieser Schutz letztlich nicht. *Denn Art. 74 ZGB bezweckt eben nicht den Schutz öffentlicher (z. B. steuerrechtlicher) Interessen, sondern bloß den Schutz des einzelnen Vereinsmitgliedes.*

2. Kennt das schweizerische Vereins(privat)recht die Möglichkeit unabänderlicher Statutenbestimmungen?

Als zweites ist nun zu prüfen, ob im schweizerischen Vereinsrecht die Möglichkeit vorgesehen ist, unabänderliche Statutenbestimmungen einzuführen, *mit der Folge, dass selbst ein einstimmig gefasster Vereinsbeschluss oder ein von keinem Mitglied angefochtener Mehrheitsbeschluss, mit welchem eine solche Bestimmung »abgeändert« wird, unwirksam wäre.*

38 BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 75 ZGB N 91.

39 BK/*Riemer* (Fn 9) Art. 74 N 6 mwN bzgl. der älteren Literatur, die Art. 74 ZGB noch als zwingend betrachtete; BSK ZGB I/*Heini/Scherrer* (Fn 9) Art. 74 N 9; SPR/*Portmann* (Fn 9) N 270 mwN.

Anders als z. B. in der deutschen Lehre – welche bildhaft von »Ewigkeitsklauseln« spricht⁴⁰ – wird in der schweizerischen Rechtsprechung und Literatur das Problem, ob das Vereinsprivatrecht die Möglichkeit unabänderlicher Statutenbestimmungen kennt, erstaunlicherweise nicht thematisiert. Dies mag seinen Grund darin haben, dass diese Frage auf den ersten Blick bloß theoretischer Natur zu sein scheint. Denn jedenfalls bei einem einstimmigen Beschluss der Vereinsversammlung, eine »unabänderliche« Statutenbestimmung doch zu ändern, scheint niemand ein (privatrechtliches) Interesse daran zu haben, die Zulässigkeit einer solchen Statutenänderung anzuzweifeln.⁴¹

a) Das steuerrechtliche Bedürfnis nach Nichtigkeit von Beschlüssen, mit denen eine als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmung geändert wird

Wie die vorstehenden Ausführungen gezeigt haben, greift diese Betrachtungsweise allerdings zu kurz. Unter steuerrechtlichen Gesichtspunkten besteht durchaus ein Bedürfnis nach der zivilrechtlichen Zulässigkeit unabänderlicher Bestimmungen in Vereinsstatuten. *Das Ziel der definitiven Zweckbindung der steuerbefreiten Mittel könnte dabei allerdings nur erreicht werden, wenn ein Generalversammlungsbeschluss, mit welchem eine als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmung dennoch geändert wird, zivilrechtlich als nichtig gilt.* Der Vereinsvorstand wäre dann weder verpflichtet noch – was im vorliegenden Zusammenhang von größerem Interesse ist – berechtigt, einen entsprechenden Vereinsversammlungsbeschluss in die Tat umzusetzen. Würde etwa die Generalversammlung eines als gemeinnützig anerkannten Vereins in Verletzung der im Gründungsstatut als unabänderlich bezeichneten (konkreten) gemeinnützigen Zwecksetzung beschließen, künftig sollen auch bestimmte nicht gemeinnützige Zwecke verfolgt werden (z. B. neben der Förderung des Umweltschutzes bei einem bestimmten See auch die Förderung des Motorbootsports auf diesem Gewässer)⁴², so würde sich der Vereinsvorstand – die Nichtigkeit dieses Beschlusses unterstellt – statutenwidrig verhalten, wenn er diese nicht gemeinnützigen Ziele in die Tat umsetzt. Dies könnte eine zivilrechtliche und al-

40 *Hadding* § 33 BGB Rn 7, in: Bürgerliches Gesetzbuch mit Einführungsgesetzen und Nebengesetzen, Kommentar begründet von Th. Soergel, 13. Aufl. Stuttgart etc. 2000 (im Folgenden: *Soergel/Hadding*); *Weick* § 33 BGB Rn 6, in: J. von Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, Buch 1 Allgemeiner Teil §§ 21–79, Neubearb. 2005, Berlin 2005 (im Folgenden: *Staudinger/Weick*); *Dieter Reuter* § 33 BGB Rn 17, in: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, Band 1 Allgemeiner Teil §§ 1–240, AGB-Gesetz, 4. Aufl. München 2001 (im Folgenden: *MüKo-BGB/Reuter*); sinngemäß auch *Steffen* § 33 Rn 3, in: Das Bürgerliche Gesetzbuch mit besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Reichsgerichts und des Bundesgerichtshofes, 12. Aufl. Berlin/New York 1982 (im Folgenden: *BGB-RGRK/Steffen*).

41 Zur Frage, welche Rechte Vereinsmitglieder haben, welche im Falle fehlender Einstimmigkeit mit der Statutenänderung nicht einverstanden sind, vgl. oben IV. 1.

42 Siehe dazu das oben in Ziff. I erwähnte Beispiel.

lenfalls auch eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Vorstandes auslösen,⁴³ welche etwa dann von praktischer Bedeutung würde, wenn dem Verein neue Mitglieder beitreten, die mit der Verfolgung nicht gemeinnütziger Zwecke nicht einverstanden sind (oder die dem Verein gar ausschließlich mit der Absicht beigetreten sind, solche Verantwortlichkeitsansprüche durchzusetzen). Darüber hinaus könnten aber auch – und das ist vorliegend von besonderem Interesse – die Steuerbehörden gegen die Mitglieder des Vereinsvorstandes mit dem steuerstrafrechtlichen Sanktioneninstrumentarium vorgehen, wenn diese in gegen das Steuerrecht verstoßender Weise einen zivilrechtlich nichtigen Generalversammlungsbeschluss vollziehen. Vollzieht dagegen der Vorstand einen zivilrechtlich gültigen Beschluss der Vereinsversammlung (was gemäß Art. 69 ZGB zu seinen gesetzlichen Pflichten gehört)⁴⁴, so dürfte eine persönliche steuerstrafrechtliche Verantwortlichkeit der Vorstandsmitglieder ausgeschlossen sein.

Würde sich ein Vereinsversammlungsbeschluss als nichtig qualifizieren, mit dem eine ursprünglich als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmung auf dauernd gemeinnützige Zweckverfolgung aufgehoben bzw. geändert wird, so würde das steuerrechtliche Erfordernis der dauernden Zweckbindung vom Zivilrecht ganz erheblich unterstützt. Ist ein entsprechender Beschluss dagegen gültig (bzw. bloß anfechtbar)⁴⁵, so stellt das Vereinsprivatrecht dem Steuerrecht kein hinreichendes Instrumentarium zur Durchsetzung seiner Bestrebungen zur Verfügung.

b) Sind solche Vereinsversammlungsbeschlüsse nichtig?

Nichtigkeit von Vereinsbeschlüssen wird im schweizerischen Recht nur in Ausnahmefällen angenommen; im Zweifelsfall ist bloß von der Anfechtbarkeit auszugehen.⁴⁶ *Nichtigkeit setzt eine qualifizierte Gesetzes- oder Statutenwidrigkeit voraus.*⁴⁷ Das Vereinsleben soll nicht – wie es *Egger* bereits zu Beginn der Dreißigerjahre ausgedrückt hat – »unter der Unsicherheit leiden, welche die Möglichkeit, jederzeit die Nichtigkeit eines Beschlusses geltend zu machen, notwendigerweise mit sich bringt«.⁴⁸

43 Ähnlich für das deutsche Recht *Staudinger/Weick* (Fn 40) § 32 BGB Rn 28.

44 Der Vorstand wird daher auch als Vollziehungs-, Ausführungs- oder Exekutivorgan des Vereins bezeichnet (*BK/Riemer* [Fn 9] Art. 69 ZGB N 60; *BSK ZGB I/Heini/Scherrer* [Fn 9] Art. 69 N 17; *Heini* [Fn 9] S. 83; so bereits auch *Egger* Art. 54/55 ZGB N 10, in: Zürcher Kommentar zum Schweizerischen Zivilgesetzbuch, Band I Einleitung und Personenrecht, Zürich 1930 [im Folgenden: *ZK/Egger*]).

45 Siehe dazu oben IV. 1.

46 *BK/Riemer* (Fn 9) Art. 75 ZGB N 92; *ZK/Egger* (Fn 44) Art. 75 ZGB N 14; *BSK ZGB I/Heini/Scherrer* (Fn 9) Art. 75 N 35; *SPR/Portmann* (Fn 9) N 274; ähnlich *Handkomm/Scherrer* (Fn 9) Art. 75 N 9.

Im gleichen Sinn für die Aktiengesellschaft *BGE* 115 II 468 E. 3b S. 474.

47 *SPR/Portmann* (Fn 9) N 273; *Heini* (Fn 9) S. 56.

48 *ZK/Egger* (Fn 44) Art. 75 ZGB N 14.

Im schweizerischen Vereinsrecht wird die Nichtigkeit von Vereinsbeschlüssen hauptsächlich bei (*qualifizierten*) *formellen Mängeln* diskutiert.⁴⁹ Als nichtig gelten etwa »Willensäußerungen« von Körperschaftsmitgliedern, die wegen formeller Mängel nicht als Beschlüsse von Mitgliederversammlungen gelten können, so etwa wenn die »Mitgliederversammlung« von einer nach Gesetz oder Statuten dazu nicht zuständigen Person einberufen wurde.⁵⁰ Die Abgrenzung zwischen bloßer Anfechtbarkeit und Nichtigkeit wegen formeller Mängel eines Beschlusses ist nicht immer einfach, mag in der Praxis aber immerhin einigermaßen handhabbar sein.

Bei inhaltlichen Mängeln eines Vereinsbeschlusses dagegen ist diese Abgrenzung wesentlich schwieriger.⁵¹ Materiell nichtig ist gemäß schweizerischer Lehre etwa ein Vereinsbeschluss, *wenn er gegen wesentliche Strukturelemente des Vereins verstößt*, z. B. die Aufgabe oder erhebliche Einschränkung der körperschaftlichen Selbständigkeit.⁵² Praktische Beispiele aus der Rechtsprechung zu diesem Beispielfall sind für den Verein – anders als etwa für die Aktiengesellschaft, bei welcher dieser Nichtigkeitsgrund seit der großen Aktienrechtsrevision von 1991⁵³ in Art. 706b Ziff. 3 OR ausdrücklich geregelt ist⁵⁴ – allerdings nicht bekannt. Beschlüsse, welche bloß gegen dispositives Gesetzesrecht, gegen die Statuten, gegen sonstiges vereinsinternes Recht oder gegen Vorschriften verstoßen, die zwar zwingend sind, aber lediglich den Schutz privater Interessen der einzelnen Mitglieder bezwecken, gelten dagegen nicht als nichtig, sondern bloß als anfechtbar.⁵⁵ Stehen Rechte zur Diskussion, über welche die einzelnen Vereinsmitglieder verfügen können, so ist daher ein entsprechender Vereinsbeschluss nur anfechtbar; *Nichtigkeit steht bloß – aber immerhin – dann zur Diskussion, wenn öffentliche Interessen oder Drittinteressen* (sowie Interessen von Mitgliedern, über welche diese nicht verfügen können) *betroffen sind*.⁵⁶

49 Vgl. dazu einlässlich etwa BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 95 ff.

50 BGE 71 I 383 E. 2a S. 387 f; 78 III 33 E. 11 S. 46; BSK ZGB I/Heini/Scherrer (Fn 9) Art. 75 N 36; BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 100; SPR/Portmann (Fn 9) N 275; Handkomm/Scherrer (Fn 9) Art. 64 N 6.

Vgl. dazu für das deutsche Recht etwa Soergel/Hadding (Fn 40) § 32 BGB Rn 15 und Staudinger/Weick (Fn 40) § 32 BGB Rn 26.

51 Ebenso BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 113.

52 BSK ZGB I/Heini/Scherrer (Fn 9) Art. 75 N 37; SPR/Portmann (Fn 9) N 276; Heini (Fn 9) S. 57.

53 In Kraft getreten am 1. 7. 1992.

54 Vgl. dazu ausführlich etwa Böckli Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl. Zürich 2004, § 16 N 155 ff, spez. N 167 ff; zu ganz alten aktienrechtlichen Fällen siehe etwa ZK/Egger (Fn 44) Art. 75 ZGB N 14.

55 BGE 80 II 271 E. 1 S. 275 unter Hinweis auf ein unveröffentlichtes Bundesgerichtsurteil vom 22. 11. 1939 (betreffend eine Aktiengesellschaft [die Problematik der Abgrenzung zwischen bloß anfechtbaren und nichtigen Generalversammlungsbeschlüssen ist im Wesentlichen bei allen juristischen Personen dieselbe; vgl. dazu etwa Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 25 N 88]); BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 116.

56 BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 115; ähnlich bereits ZK/Egger (Fn 44) Art. 75 ZGB N 14; BGE 86 II 78 E. 6b S. 88 (betreffend eine Aktiengesellschaft).

Ob ein Generalversammlungsbeschluss im hier interessierenden Sinn nichtig wäre, muss bezweifelt werden. Ein solcher Statutenänderungsbeschluss würde »nur« gegen die ursprüngliche Statutenbestimmung verstoßen. In die Grundstruktur des Vereins als Körperschaft greift er kaum ein. Wohl tangiert ein Beschluss, mit dem der Verein seine ursprünglich als unabänderlich bezeichnete Gemeinnützigkeit aufgibt, die Grundstruktur des konkreten Vereins; betroffen ist allerdings bloß seine Zwecksetzung,⁵⁷ nicht aber seine körperschaftliche Struktur, seine Selbständigkeit usw.

Abhilfe schaffen könnte hier nur *die Schaffung einer neuen Fallgruppe von Nichtigkeit, bestehend in der grundlegenden Umgestaltung des konkreten Vereinszwecks, wie es der Wechsel von der ursprünglich als unabänderlich bezeichneten ausschließlich gemeinnützigen Zweckverfolgung zur nicht bzw. nicht ausschließlich gemeinnützigen Zwecksetzung zweifellos darstellt*. Begründen ließe sich diese Fallgruppe von Nichtigkeit damit, dass ein entsprechender Vereinsbeschluss nicht bloß die Interessen der Mitglieder betrifft (über die sie frei verfügen können), *sondern auch und ganz besonders öffentliche (steuerrechtliche) Interessen von großer Bedeutung*: Ein Verein, der sich *freiwillig*⁵⁸ auf die dauerhafte Verfolgung gemeinnütziger Zwecke festgelegt und so die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit erlangt hat, soll sich später nicht eines andern besinnen und seine Mittel in gegen das Steuerrecht verstoßender Weise nicht gemeinnützigen Zwecken zuführen können.⁵⁹

Im Hinblick auf die bewusst liberale Ausgestaltung des schweizerischen Vereinsrechts, die z. B. im Fehlen einer staatlichen Aufsichtsbehörde, aber auch in den zahlreichen flexiblen Bestimmungen in den Art. 60 ff ZGB zum Ausdruck kommt, *muss allerdings befürchtet werden, dass die Zivilgerichte einen Generalversammlungsbeschluss, mit dem eine ursprünglich als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmung auf dauerhaft gemeinnützige Zweckverfolgung geändert wird, nicht als nichtig qualifizieren würden*. Schützenhilfe vom schweizerischen Privatrecht darf das Steuerrecht hier zurzeit wohl noch kaum erwarten. Wenn es darum geht, im Privatrecht die Verfolgung steuerrechtlicher Zwecke absichern zu helfen, waren die Zivilgerichte in der Schweiz lange Zeit äußerst zurückhaltend, wenn nicht gar von

57 Vgl. dazu oben IV. 1.

58 Zu betonen ist in diesem Zusammenhang, dass sich kein Mitglied die gemeinnützige Zweckausrichtung des Vereins gegen seinen Willen gefallen lassen muss. Ist schon in den ursprünglichen Statuten die Gemeinnützigkeit vorgesehen, akzeptiert jedes Mitglied mit dem Beitritt diese Zweckausrichtung. Soll ein bestehender Verein neu auf eine gemeinnützige Zweckverfolgung ausgerichtet werden, so stellt dies eine Zweckumwandlung i.S.v. Art. 74 ZGB dar, die sich kein Mitglied gegen seinen Willen gefallen lassen muss (vgl. dazu bereits vorn Fn 18).

59 Im Ergebnis, wenn auch nicht in der Begründung ähnlich Flume Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Recht, Bd. I/2, Die juristische Person, Berlin etc. 1983, S. 284 Fn 96, *der es als fragwürdig erachtet, dass auch die satzungsmäßige Gemeinnützigkeitsbindung der freien Dispositionsbefugnis der Mitglieder über die Satzungsänderung unterliegt*. Flume schlägt allerdings vor, de lege ferenda zu erwägen, dass eine solche Änderungsbefugnis überhaupt nicht zugelassen wird. Vgl. dazu auch unten Ziff. V. bei Fn 77.

einem »antifiskalistischen Reflex« geprägt.⁶⁰ So hat z. B. noch im Jahr 1968 die I. Zivilabteilung des Schweizerischen Bundesgerichts in einem Urteil wörtlich ausgeführt: »Die Vertragsschließenden waren nicht gehalten, dem Fiskalrecht zuliebe einen bestimmten Gesichtspunkten Rechnung tragenden Kaufpreis und Werklohn abzumachen und beurkunden zu lassen.«⁶¹ In neuerer Zeit mag zwar unser höchstes Zivilgericht der Tendenz nach den Weg zu einer sachlicheren Mitberücksichtigung steuerrechtlicher Aspekte bei privatrechtlichen Streitigkeiten gefunden haben.⁶² Dass es sich aber schon bereit finden würde, einen Vereinsversammlungsbeschluss um der Wahrung (offenkundig legitimer!) steuerrechtlicher Interessen willen als nichtig zu qualifizieren, ist zurzeit kaum anzunehmen.

c) Spricht das Prinzip der Satzungsautonomie des Vereins gegen dessen Bindung auf die dauerhaft gemeinnützige Zweckverfolgung?

Eine weitere Überlegung lässt befürchten, dass die Wahrung des steuerrechtlichen Interesses an der dauerhaft gemeinnützigen Zweckverfolgung eines steuerbefreiten Vereins von den Gerichten bei zivilrechtlichen Entscheiden nicht mitberücksichtigt würde. Im schweizerischen Vereinsprivatrecht wird das Prinzip der Satzungsautonomie gross geschrieben.⁶³ Mit diesem Prinzip ist – wie in der vereinsrechtlichen Literatur ausgeführt wird – jeglicher Fremdeinfluss auf die Statuten unvereinbar. Statutenbestimmungen, wonach Vereinsbeschlüsse dem Mitwirkungs- oder Einspracherecht einer Behörde, eines Zentralverbandes oder sonst eines Dritten untergeordnet würden, wären demnach unzulässig.⁶⁴ Das ganze Vereinsrecht ist – wie es das Schweizerische Bundesgericht ausdrückt – auf die Gewährleistung grundsätzlich selbständiger Willensbildung ausgelegt.⁶⁵ Eine Statutenbestimmung, welche die Verbindlichkeit sämtlicher Beschlüsse der Generalversammlung als oberstem Vereinsorgan zum vornherein und ohne Einschränkung von der Zustimmung Dritter abhängig macht, ist daher nichtig.⁶⁶

60 Vgl. dazu einlässlich etwa Koller Privatrecht und Steuerrecht (Fn 2) S. 152 ff (betreffend Schwarz Zahlungen bei Grundstückkäufen); siehe ebenso ders. Die Berücksichtigung von Steuerfolgen im Haftpflichtrecht – ein Schwarzpeterspiel? recht 1995, 131 f, spez. 132.

61 BGE 94 II 270 S. 273.

62 Vgl. dazu etwa Koller Schwarzpeterspiel (Fn 60) S. 132 mwN.

63 Zur Satzungsautonomie des Vereins im deutschen Recht vgl. etwa Flume (Fn 59) S. 196, sowie ders. Vereinsautonomie und kirchliche oder religiöse Vereinigungsfreiheit und das Vereinsrecht, JZ 1992, 238 ff.

64 So ausdrücklich SPR/Portmann (Fn 9) N 69; ähnlich Heini (Fn 9) S. 11; vgl. dazu auch BGE 97 II 108.

65 BGE 97 II 108 E. 3 S. 113 f.

66 BGE 97 II 108 E. 3 S. 114 f; kritisch dazu Liver ZBJV 1973, 59 f; ebenso bereits BGE 67 II 262 E. 1 S. 264 f (betreffend eine Genossenschaft).

Weniger weit gehend offenbar ein unveröffentlichter Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts vom 17. 3. 1983 i.S. Verein X. gegen Direktion der Justiz des Kantons Zürich, erwähnt bei SPR/Portmann (Fn 9) N 69 Fn 169 sowie bei BSK ZGB I/Heini/Scherrer (Fn 9) Vor Art. 60–79 N 12.

Die genaue Tragweite des Prinzips der Satzungsautonomie im schweizerischen Vereinsrecht kann hier offen bleiben. Vorliegend ist nur von Interesse, dass dieser Grundsatz allfälligen Dritteinflüssen auf die Entscheidungsfindung im Verein, insbesondere was Statutenänderungen betrifft, klar entgegen steht. Jedenfalls ist anzunehmen, dass eine Statutenbestimmung, wonach z. B. eine Änderung der Zwecksetzung des Vereins nur mit Zustimmung der Steuerbehörde möglich wäre, als nichtig qualifiziert würde. Dann müsste aber im Gegenzug wohl auch angenommen werden, dass eine Statutenänderung, die gegen den Willen der Steuerbehörden erfolgt, weil sie steuerrechtlichen Vorschriften widerspricht, gerade nicht als nichtig zu betrachten ist.

d) Die Stipulierung unabänderlicher Statutenbestimmungen als übermäßige Selbstbindung des Vereins i.S.v. Art. 27 Abs. 2 ZGB?

Schließlich lässt noch ein weiteres zentrales Prinzip des schweizerischen Privatrechts befürchten, dass das Vereinsrecht unabänderliche Statutenbestimmungen nicht zulässt. Das schweizerische Privatrecht kennt mit Art. 27 Abs. 2 ZGB eine wichtige Norm, die jedes Privatrechtssubjekt gegen übermäßige Selbstbindung schützt. Niemand kann sich, wie diese Bestimmung festhält, seiner Freiheit entäußern oder sich in ihrem Gebrauch in einem das Recht oder die Sittlichkeit verletzenden Grade beschränken. Diese Bestimmung gilt auch für juristische Personen.⁶⁷

Die »Verpflichtung« eines Vereins in seinem Gründungsstatut, für immer auf die Verfolgung nicht gemeinnütziger Zwecke zu verzichten bzw. im Falle der Auflösung des Vereins die Mittel zwingend einer andern juristischen Person mit gemeinnütziger Zwecksetzung zukommen zu lassen, selbst wenn die Vereinsversammlung sich später einstimmig eines andern besinnen möchte, ließe sich leicht als übermäßige, das Selbstbestimmungsrecht des Vereins in sittenwidriger Weise beschränkende Selbstbindung qualifizieren. Im deutschen Recht wird diese Problematik unter dem Gesichtspunkt der so genannten »Ewigkeitsklauseln« diskutiert.⁶⁸ Solche Klauseln werden von der deutschen Literatur z. T. als nichtig betrachtet,⁶⁹ während die wohl h.L. annimmt, dass die Unabänderlichkeitsbestimmung selbst über eine Satzungsänderung beseitigt werden kann.⁷⁰ Reuter drückt dies plastisch wie folgt aus: »Weder die Gründer noch Mitgliedergesamt- oder gar -mehrheiten können die Satzung ganz oder z. T. gegen den abweichenden Gesamtwillen der (späteren) Mitglieder

67 Vgl. dazu statt aller etwa Bucher Art. 27 N 510 ff, in: Berner Kommentar, Band I, 2. Abteilung, 2. Teilband, Kommentar zu Art. 27 ZGB, Bern 1993, und Huguenin Art. 27 N 3, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 3. Aufl. Basel/Genf/München 2006. Siehe dazu als Bsp. BGE 114 II 159 E. 2a S. 162.

68 Vgl. dazu bereits vorn Ziff. IV. 2. bei Fn 40.

69 Flume FS Coing, 1982, Bd. II, S. 97 ff, spez. 102 (zitiert nach Staudinger/Weick [Fn 40] § 33 BGB Rn 6).

70 Staudinger/Weick (Fn 40) § 33 BGB Rn 6; Soergel/Hadding (Fn 40) § 33 BGB Rn 7; BGB-RGRK/Steffen (Fn 40) § 33 BGB Rn 3; MüKo-BGB/Reuter (Fn 40) § 33 BGB Rn 17.

immunisieren.«⁷¹ Im Wesentlichen beruht diese Auffassung auf dem bereits von Flume betonten Gedanken, dass eine Selbstbeschränkung der Körperschaft bezüglich der Satzungsänderung mit dem Grundsatz der Vereinsautonomie unvereinbar sei.⁷²

Dieser Standpunkt könnte ohne weiteres auch für das schweizerische Recht unter dem Gesichtspunkt von Art. 27 Abs. 2 ZGB vertreten werden.⁷³ Jedenfalls besteht aus steuerrechtlicher Sicht die Gefahr, dass die Zivilgerichte so entscheiden könnten. Nichtig wäre dann nicht der Beschluss, mit welchem eine »unabänderliche« Statutenbestimmung geändert wird, sondern im Gegenteil gerade die festgeschriebene Unabänderlichkeit der Statutenbestimmung.⁷⁴

Immerhin ist in diesem Zusammenhang zu erwähnen, dass Flume, der die Satzungsautonomie des Vereins besonders betont, es als fragwürdig erachtet, dass auch die satzungsmässige Gemeinnützigkeitsbindung der freien Dispositionsbefugnis der Mitglieder über die Satzungsänderung unterliegt. Abhilfe könnte aus seiner Sicht aber offenbar nur der Gesetzgeber schaffen; de lege ferenda sei – so Flume – zu erwägen, dass eine solche Änderungsbefugnis überhaupt nicht zugelassen werde.⁷⁵

e) Fazit

Das geltende schweizerische Vereinsrecht bietet keine verlässliche Grundlage für die Annahme, dass als unabänderlich bezeichnete Statutenbestimmungen zivilrechtlich »möglich« sind. Im Gegenteil muss vielmehr davon ausgegangen werden, dass sich ein Verein in seinen Statuten privatrechtlich gerade nicht auf Dauer auf die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke verpflichten kann. Ein höchstrichterliches Urteil, welches diese Frage klärt, besteht soweit ersichtlich nicht. Mithin ist insoweit von einer prekären Rechtslage auszugehen. Der steuerbefreite gemeinnützige Verein – der in der Praxis wie erwähnt weit verbreitet ist – erweist sich somit als zumindest heikle, wenn nicht gar »unmögliche« Rechtsform.

Selbstverständlich könnte das schweizerische Zivilrecht bereits de lege lata dem Steuerrecht die erforderliche Unterstützung leisten. Rechtsprechung und Lehre müssten nur, wie dargelegt, einen Generalversammlungsbeschluss, mit dem ein Verein aus der Gemeinnützigkeit herausgeführt werden soll, als derart gravierend gegen zentrale öffentliche (steuerrechtliche) Interessen verstoßend bewerten, dass er nichtig ist. Gleichzeitig müssten sämtliche gegen eine dauerhafte Selbstbindung des Vereins sprechenden Bedenken gegen das überwiegende steuerrechtliche Interesse an der (immerhin vom Verein freiwillig gewählten) Dauerhaftigkeit der Zweckbindung

71 MüKo-BGB/Reuter (Fn 40) § 33 BGB Rn 17.

72 Flume (Fn 59) S. 196.

73 Vgl. ähnlich auch BGE 67 II 262 E. 2 S. 265 (allerdings unter Berufung auf Art. 27 Abs. 1 ZGB).

74 Vgl. zur Nichtigkeit einer gegen Art. 27 Abs. 2 ZGB verstoßenden Statutenbestimmung BK/Riemer (Fn 9) Art. 75 ZGB N 114.

75 Flume (Fn 59) S. 284 Fn 96; vgl. dazu vorn IV. 2. b) bei Fn 59 sowie sogleich in Ziff. V.

der steuerbefreiten Mittel abgewogen und in den Hintergrund gedrängt werden. Sachgerecht wäre eine solche Lösung allemal.

V. AUSBLICK

Die geschilderte Situation ist unbefriedigend. Der Verein stellt dank seiner mitgliederschäftlich orientierten Struktur an sich eine ideale Rechtsform für die Verfolgung gemeinnütziger Ziele dar. Die aktive Mitarbeit der Mitglieder bei der Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke ist in vielen Organisationen (wie etwa bei der Spitex, bei Jugendsportverbänden oder bei Theatergesellschaften)⁷⁶ unabdingbar. Dass neben Stiftungen auch Vereine in den Genuss der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gelangen können, ist daher im Grundsatz sehr zu begrüßen. Unter diesen Umständen wäre es eine vornehme Aufgabe des Zivilrechts, die Grundlage dafür zu schaffen, dass Vereine in der vom Steuerrecht verlangten Form organisiert werden können.

Ob das geltende schweizerische Zivilrecht diese Aufgabe effektiv wahrnimmt, ist unsicher, wenn auch nicht ausgeschlossen. Vorsichtshalber empfiehlt sich daher (zusätzlich) eine Lösung de lege ferenda. Der schweizerische Gesetzgeber sollte in das Vereinsrecht eine Norm einfügen, welche festhält, dass die einmal (freiwillig!) gewählte gemeinnützige Ausrichtung eines Vereins auf keine Weise – also auch nicht mit einem einstimmigen Generalversammlungsbeschluss – rückgängig gemacht werden kann.⁷⁷ Im Stiftungsrecht findet sich mit Art. 86a Abs. 2 ZGB eine Norm mit der gleichen Zwecksetzung, nämlich zu verhindern, dass der Gemeinnützigkeit gewidmete und daher steuerbefreite Mittel zivilrechtlich wirksam aus dem Gemeinnützigkeitsbereich entfernt werden können.⁷⁸ Mit dieser Norm stellt das Zivilrecht im Stiftungsrecht ein Mittel zur Durchsetzung eines bedeutsamen steuerrechtlichen Anliegens zur Verfügung. Sie mutet im ZGB keineswegs fremd an, wie z. T. in der Literatur behauptet wird,⁷⁹ sondern dient der Wertungskoordination an einer wichtigen Schnittstelle zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht.⁸⁰ Im Vereinsrecht wäre eine entsprechende Koordinationsnorm ebenfalls angebracht. Auf diese Weise würde den Privatrechtssubjekten gleichsam eine Unterform des Vereins zur Verfü-

76 Vgl. dazu als eindrückliches Beispiel die Welttheatergesellschaft Einsiedeln, bei welcher Hunderte von Personen als Schauspieler, Statisten, Hilfskräfte, Ordnungshüter etc. dazu beitragen, ein kulturelles Großereignis zu veranstalten, das ohne den ehrenamtlichen Einsatz dieser Leute nie realisiert werden könnte (BGE 113 Ib 7; siehe bereits vorn Fn 4).

77 Wie dies z. B. schon vor ca. 25 Jahren für das deutsche Recht Flume (Fn 59) S. 284 Fn 96 vorgeschlagen hat.

78 Vgl. dazu vorn III. 1.

79 Grüninger Art. 86a N 3, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 3. Aufl., Basel/Genf/München 2006.

80 Vgl. zum Bedürfnis nach gegenseitiger Berücksichtigung von Wertungen zwischen dem Privatrecht und dem Steuerrecht insgesamt Koller (Fn 2) passim.

gung gestellt, welche die (dauerhafte) Verfolgung gemeinnütziger Zwecke besonders wirksam absichert. Damit wäre letztlich nicht nur dem Fiskus gedient, sondern auch den betroffenen Vereinen selbst, indem das Vertrauen potentieller Spender auf die unwiderruflich zweckgerichtete Verwendung ihrer Zuwendungen gestärkt würde. Der Spendefreudigkeit könnte dies nur förderlich sein.

Inhalt

Vorwort	VII
FLORIAN ASCHE Jagd im stiftungseigenen Forstbetrieb – Zweckverfolgung oder Freizeitvergnügen?	1
PETER BEHRENS Erneuerung des Stiftungskollisionsrechts	13
HELMUT BÜCHEL Der Regress des Letztverkäufers nach § 478 BGB – viel Lärm um nichts?	33
HANS PETER BULL Wie »öffentlich« sind Stiftungen und Non-Profit-Organisationen?	53
ULRICH BURGARD Der Aufsichtsrat bei Verein und Stiftung	71
RICHARD BUXBAUM The Patent-Antitrust Debate Revisited	99
AXEL FRHR. V. CAMPENHAUSEN Zur Zusammensetzung der Organe kirchlicher Stiftungen am Beispiel der Samariterstiftung, Nürtingen	115
GEBHARD CARSTEN Schwedische Stiftungen zur Förderung der Rechtswissenschaft	131
ZOLTÁN CSEHI Über die Atlantis-Insel des ungarischen Handelsrechts – Unordnung staatlicher Regulierung oder Freiheit für Unternehmen –	147
PETER FISCHER Überlegungen zur »Autonomie des Steuerrechts« (<i>Walz</i>) am Beispiel der sog. Gesamtplan-Doktrin	169
RICHARD J. FRIES Public Benefit at the Heart of English Charity Law	183
GERRIT FROTSCHER Europarechtliche Fragen des Rechts der steuerbegünstigten Zwecke	199
THOMAS VON HIPPEL Zukunftsperspektiven für grenzüberschreitend tätige gemeinnützige Nonprofit-Organisationen	213
HAGEN HOF Die Unverfügbarkeit der selbständigen Stiftung bürgerlichen Rechts – Kern der Stiftungsautonomie	233
WOLFGANG HOFFMANN-RIEM Über Wikis und FOSS – Zum Wirken von »Non Profit Non Organizations« (NPNO's) in offenen kollaborativen Prozessen	251
RAINER HÜTTEMANN Grundfragen der partiellen Steuerpflicht	269
MATTHIAS JACOBS Entgeltfindung zwischen Markt und Staat – Bemerkungen zur aktuellen Diskussion um einen gesetzlichen Mindestlohn	289

HANSGEORG JEHNER Gründe für einen Wechsel von der Gewinnbesteuerung zur nachgelagerten Besteuerung der Unternehmenseerträge – Argumentativer Zwischenbericht über das Reformvorhaben einer Stiftung	307	ANNE RÖTHEL Vermögenswidmung durch Stiften oder Vererben: Konkurrenz oder Konkordanz?	617
SUSANNE KALSS Die vorzeitige Abberufung des Stiftungsvorstands aus wichtigem Grund nach österreichischem Recht	327	THOMAS SAMBUC Marken »echt gefälscht« – Zum Schutzzinhalte des Markenrechts in der Wettbewerbsordnung	635
HELMUT KOHL Ein »Foundation Governance Kodex« – ein Gebot der Zeit?	339	HANS-BERND SCHÄFER Austrittsbarrieren: zu den ökonomischen Wirkungen des Insolvenzverfahrens in Entwicklungs- und Transformationsländern	645
THOMAS KOLLER Der steuerbefreite gemeinnützige Verein im schweizerischen Recht – eine »unmögliche« Rechtsform?	353	STEPHAN SCHAUHOFF Wettbewerbsschutz und steuerliche Gemeinnützigkeit	661
FRIEDRICH KÜBLER Generationengerechtigkeit und Stiftung	373	KARSTEN SCHMIDT Privatisierung der Rechtsformkontrolle durch Konkurrentenklagen im Nonprofit-Bereich? – Nachdenken über Grenzen der UWG-Praxis unter der Geltung der §§ 3, 4 UWG	677
GUSTAV LINDENCRONA Die schwedischen Universitäten zwischen Markt und Staat	385	MARTIN SCHULTE Grundfragen der Errichtung, Umwandlung und Auflösung von Stiftungen der öffentlichen Hand	689
JÜRGEN LÜDICKE Die korrespondierende Behandlung von Leistungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft nach dem JStG 2007	401	ULRICH SEGNA Schulden als Dank fürs Ehrenamt? – Überlegungen zur haftungsrechtlichen Privilegierung unentgeltlicher Vorstandstätigkeit im Verein	705
HANS-JÜRGEN LWOWSKI Fragen der Kündigung der Sicherungszweckerklärung	417	RUPERT GRAF STRACHWITZ Stiftungen in einer modernen Gesellschaft – Versuch einer Theoriebildung	725
ULRICH MAGNUS Der Acquis communautaire im Schadensrecht	435	GERHARD STRUCK Die paradoxe Funktionalität gesellschaftlicher Reproduktion und das Recht der Stiftung	741
KARLHEINZ MUSCHELER Satzungsdurchbrechung in der Stiftung	451	WINO J. M. VAN VEEN Corporate Governance for Non-Profit Organisations – A Legal Approach	757
KLAUS NEUHOFF „Ewige Dauer“ als Problem des Stiftungsrechts	465	RÜDIGER VEIL Staatliche Aufsicht und Rechtsdurchsetzung durch private Dritte im Bank-, Kapitalmarkt- und Bilanzrecht – Strukturen und Entwicklungstendenzen	769
BERND OPPERMANN Die Anwendung von Wettbewerbsrecht auf privatrechtliche Beziehungen der Akteure des nationalen Gesundheitssystems	485	BIRGIT WEITEMEYER Die Gemeinnützigkeitsfähigkeit des Staates	783
CLAUS OTT Kontrolle und Transparenz von Nonprofit-Organisationen	505	OLAF WERNER Haftung eines Treuhänders für den Bestand des Kapitals einer von einer öffentlichen Behörde verwalteten fiduziarischen Stiftung	799
CARLOS PALAO TABOADA Das Grundrecht, sich selbst nicht zu belasten, im spanischen Steuerrecht	527	Schrifttumsverzeichnis W. Rainer Walz	817
DIETER REUTER Die privat gegründete kirchliche BGB-Stiftung im Spannungsfeld von staatlicher Verantwortung, Kirchenautonomie und Autonomie von Stifter und Stiftung	539	Autorenverzeichnis	825
ANDREAS RICHTER Gebot der zeitnahen Mittelverwendung oder Ausschüttungsgebot	559		
HANS MICHAEL RIEMER Reformen im schweizerischen Vereinsrecht	571		
SUSAN ROSE-ACKERMAN Government Accountability and Civil Society in Eastern Europe	583		
GREGOR ROTH Die rechtsfähige Stiftung als Kapitalmarktteilnehmerin	593		