

Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen

Rechtsgutachten

zuhanden der BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel
(BSABB)

erstattet von

Prof. Dr. iur. Thomas Gächter

Lehrstuhl für Staats-, Verwaltungs- und Sozialversicherungsrecht,
Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich

und

Dr. iur. Kaspar Gerber, LL.M.

Wissenschaftlicher Mitarbeiter (Postdoc) am Lehrstuhl für
Staats-, Verwaltungs- und Sozialversicherungsrecht,
Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Zürich

Zürich, 3. April 2019

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis.....	I
Literaturverzeichnis.....	IV
Materialienverzeichnis.....	VII
Abkürzungsverzeichnis.....	XI
A. Einleitung	1
I. Auftrag und Fragestellung	1
1. Situation im Kanton BL	1
2. Situation im Kanton BS.....	6
3. Fragestellungen	7
II. Aufbau und Vorgehen.....	7
B. Bundesrechtlicher Rahmen der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung.....	8
I. Zivilrecht oder öffentliches Recht?	8
1. Einleitung	8
2. Einige Kurzdefinitionen	8
a. Stiftung	8
b. Stiftungsaufsicht Basel-Stadt und Basel-Landschaft.....	8
c. Fragmentierte Regelungen zur Stiftungsaufsicht	9
3. Verfassungsgrundlagen	10
a. Zivilrechtsetzungskompetenz	10
b. Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts.....	11
4. Materielles öffentliches Recht in der Zivilgesetzgebung im Allgemeinen	12
5. Materielles öffentliches Recht im Stiftungsaufsichtsrecht im Speziellen	13
6. (Bescheidene) Praktische Relevanz der Unterscheidung Zivilrecht/öffentliches Recht.....	13
II. Bundesgesetze.....	14
1. Einleitung	14
2. Frühe Entwicklungen ab 1904: Grundnorm von Art. 84 Abs. 2 ZGB	14
a. Gesetzesentwurf und Botschaft	14

b.	Parlamentarische Beratung	15
c.	Ausführungsbestimmungen zu Art. 84 Abs. 2 ZGB / Kreisschreiben 1921	16
d.	Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven	17
3.	Änderungen per 2006 im Rahmen des Geschäfts «00.461 Pa.Iv. Revision des Stiftungsrechtes» (14.12.2000)	18
a.	Vorgeschichte	18
b.	Vorarbeiten in der WAK	19
c.	Stellungnahme des Bundesrates	23
d.	Parlamentarische Debatte	23
e.	Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven	28
4.	Änderungen per 2008 im Rahmen des Geschäfts «OR. Revision (GmbH sowie Revisionsrecht)» (19.12.2001)	29
a.	Entwurf und Botschaft	29
b.	Parlamentsdebatte	32
c.	Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven	34
5.	Änderungen per 2013 im Rahmen des Geschäfts «08.011 Geschäft des Bundesrates OR. Aktien- und Rechnungslegungsrecht» (21.12.2007)	34
a.	Entwurf und Botschaft	34
b.	Parlamentarische Debatte	36
c.	Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven	42
6.	Geplante Änderungen im Rahmen des Geschäfts «Parlamentarische Initiative Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung» (09.12.2014)	43
7.	Geplante Änderungen im Rahmen des Geschäft «OR. Aktienrecht» (23.11.2016)	43
8.	Ergänzende bundesrechtliche Regelungen	44
a.	Revisionspflicht und Rechenschaftspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde	44
b.	Aktuelle Kurzwürdigung der Kodifikation der Aufsichtsmittel	44
III.	Weitere ausgewählte Entwicklungen auf Bundesebene	46
1.	Projekt eESA	46
2.	ESA: Umwandlung in öffentlich-rechtliche Anstalt	46
IV.	Haftung	47
V.	Fazit zum bundesrechtlichen Rahmen	48

C. Kantonalrechtlicher Rahmen der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung.....	49
I. Einleitung.....	49
II. Frühere Entwicklungen im Bereich der kantonalen Zusatzregelungen.....	49
III. Möglicher materieller Zusatzgehalt kantonalen Regelungen im Bereich der Stiftungsaufsicht.....	50
IV. Aktuelles kantonales Recht in den Kantonen BL und BS	51
1. Relevante Artikel in den Einführungsgesetzen	51
2. Relevante Artikel im BVG-und Stiftungsaufsichtsvertrag.....	52
3. Relevante Artikel in der Ordnung über die Stiftungsaufsicht	52
V. (Künftige) kantonale Regelungen in BL und BS im Lichte des Gleichbehandlungsgebots.....	53
VI. Fazit zum kantonalrechtlichen Rahmen.....	55
D. Beantwortung der Fragen an den Gutachter.....	56
I. Frage 1	56
II. Frage 2	57
III. Frage 3	58
IV. Frage 4	58
V. Frage 5	58
VI. Frage 6	59

Literaturverzeichnis

- AEBERSOLD THOMAS/LEIMER RAHEL: Art. 84 in: ZGB Kommentar Schweizerisches Zivilgesetzbuch, OFK - Orell Füssli Kommentar, 3. Auflage, 2016, S. 219–221
- ARTER OLIVER/CINCELLI ROMAN: Die Aufsicht über Stiftungen durch die Eidgenössische Stiftungsaufsicht – Grundlagen und Revisionsvorhaben, in: Jusletter 12. Juni 2017
- BIAGGINI GIOVANNI: Art. 122 Zivilrecht in: BV Kommentar Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft Reihe OFK – Orell Füssli Kommentar, 2. Auflage 2017, S. 999–1003 (BV 122)
- BIAGGINI GIOVANNI: Art. 190 Massgebendes Recht in: BV Kommentar Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft Reihe OFK – Orell Füssli Kommentar, 2. Auflage 2017, S. 1451–1463 (BV 190)
- BSABB: Informationsschreiben betreffend die Berichterstattung 2018 an die Aufsichtsbehörde und gesetzliche Neuerungen (Klassische Stiftungen), 18.01.2019 (<https://bsabb.eye.ch/fileadmin/bsabb/user_upload/dokumente/info_rundschreiben/ks_info_schreiben_be_2018_01.pdf>) (17.2.2019) (Informationsschreiben)
- BSABB: Klassische Stiftungen Rechnungslegung (<<https://bsabb.eye.ch/klassische-stiftungen/rechnungslegung>>) (17.2.2019) (Rechnungslegung)
- BVS: Merkblatt «Jährliche Berichterstattung von klassischen Stiftungen», September 2016 (<http://www.bvs-zh.ch/files/merkblatt_jaehrliche_berichterstattung_von_klstiftungen.pdf>) (17.2.2019)
- CAVEGN DIEGO: Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, Diss. Zürich, Zürich/Basel/Genf 2008
- EISENRING MARTIN: ZGB 80, in: CHK – Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage 2016, S. 276–280
- ESA: Befreiung von der Revisionspflicht (<<https://www.edi.admin.ch/edi/de/home/fachstellen/eidgenoessische-stiftungsaufsicht/revisionsrecht-or-und-hregv.html>>) (17.2.2019) (Befreiung von der Revisionspflicht)
- ESA: Leitfaden für Stiftungen, Stand 22.11.2010 (<https://www.edi.admin.ch/dam/edi/de/dokumente/stiftungsaufsicht/leitfaden_fuer_stiftungen.pdf.download.pdf/leitfaden_fuer_stiftungen.pdf>) (17.2.2019) (Leitfaden)
- ESA: eESA: Digitalisierung in der Stiftungsaufsicht (<<https://www.edi.admin.ch/edi/de/home/fachstellen/eidgenoessische-stiftungsaufsicht/eesa.html>>) (17.2.2019) (Digitalisierung)
- HANGARTNER YVO/MARTIN E. LOOSER: BV 190, in: Die schweizerische Bundesverfassung St. Galler Kommentar, 3. Auflage 2014, S. 3047–3069

- HAUSHEER HEINZ/AEBI-MÜLLER REGINA E.: Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, S JL – Stämpfli juristische Lehrbücher, 4. Auflage, 2016, S. 362–384
- HAUSHEER HEINZ/JAUN MANUEL: ZGB 6, in: Reihe SHK – Stämpfli Handkommentar, 2003, S. 215–234.
- HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX: Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, 2016
- JAAG TOBIAS: Kompetenzverteilung zwischen Bund und Kantonen, in: Giovanni Biggini, Thomas Gächter, Regina Kiener (Hrsg), Staatsrecht, 2. Auflage, 2015, S. 149–165
- KOLLER THOMAS: ZGB 6 in: Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Einleitung und Personenrecht Reihe BK - Berner Kommentar Band/Nr. I/1, 2012, S. 847–859
- LEUENBERGER CHRISTOPH: BV 122 Dokumenttitel Art. 122, in: Bernhard Ehrenzeller, Benjamin Schindler, Rainer J. Schweizer, Klaus A. Vallender(Hrsg.), Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Auflage, 2014, S. 2212–2220
- MARTI ARNOLD: ZGB 6, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, 2016, S. 39–48
- PETER ERICH: Gutachten betreffend Wirksamkeit der Stiftungsaufsicht, 21. Juni 2016 (<[https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/andere_berichte/Andere%20Berichte%20\(175\)/VIALEX_Peter_Gutachten.pdf](https://www.efk.admin.ch/images/stories/efk_dokumente/publikationen/andere_berichte/Andere%20Berichte%20(175)/VIALEX_Peter_Gutachten.pdf)>) (17.2.2019)
- RIEMER HANS MICHAEL: ZGB 84, in: Die juristischen Personen Reihe BK – Berner Kommentar Band/Nr. I/3/3, 3. Auflage 1981, S. 518–557 (1981, ZGB 84)
- RIEMER HANS MICHAEL: Art. 80 in: Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89bis ZGB) mit den Allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen (Art. 52–59 ZGB), SHK – Stämpfli Handkommentar, 2012, S. 162–170 (2012, ZGB 80)
- RIEMER HANS MICHAEL: Art. 83a in: Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89bis ZGB) mit den Allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen (Art. 52–59 ZGB), SHK – Stämpfli Handkommentar, 2012, S. 191–194 (2012, ZGB 83a)
- RIEMER HANS MICHAEL: Art. 84 in: Vereins- und Stiftungsrecht (Art. 60–89bis ZGB) mit den Allgemeinen Bestimmungen zu den juristischen Personen (Art. 52–59 ZGB), SHK – Stämpfli Handkommentar, 2012, S. 213–227 (2012, ZGB 84)
- SWISSFOUNDATIONS/ZENTRUM FÜR STIFTUNGSRECHT AN DER UNIVERSITÄT ZÜRICH/CEPS: Der Schweizer Stiftungsreport 2018

WALDMANN BERNHARD/ANGELIKA SPIESS: Aufgaben- und Kompetenzverteilung im schweizerischen Bundesstaat. Typologie der Aufgaben und Kompetenzen von Bund und Kantonen, Dezember 2015 (<http://www.unifr.ch/ius/assets/files/Institus/IST_Federalisme/files/Forschung/Gutachten_final.pdf>) (17.2.2019)

Materialienverzeichnis

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Sommersession 2001 Vierte Sitzung 08.06.01 08h00
00.461

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Wintersession 2003 Elfte Sitzung 18.12.03 08h00
00.461

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Sommersession 2004 Vierzehnte Sitzung 17.06.04
08h00 00.461

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Herbstsession 2004 Dritte Sitzung 22.09.04 08h00
00.461

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Herbstsession 2004 Elfte Sitzung 04.10.04 14h30
00.461

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Herbstsession 2004 Siebzehnte Sitzung 08.10.04
08h00 00.461

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Herbstsession 2004 Zwölfte Sitzung 08.10.04 08h00
00.461

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Frühjahrssession 2005 Vierte Sitzung 02.03.05
15h00 01.082

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Sommersession 2005 Elfte Sitzung 15.06.05 08h10
01.082

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Herbstsession 2005 Neunte Sitzung 28.09.05
15h00 01.082

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Wintersession 2005 Fünfzehnte Sitzung 16.12.05
08h00 01.082

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Wintersession 2005 Vierzehnte Sitzung 16.12.05
08h00 01.082

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Wintersession 2009 Achte Sitzung 03.12.09 08h15
08.011

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Herbstsession 2010 Sechste Sitzung 20.09.10
14h30 08.011

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Wintersession 2010 Siebte Sitzung 08.12.10
09h15 08.011

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Frühjahrssession 2011 Zwölfte Sitzung 16.03.11
08h25 08.011

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Wintersession 2011 Dreizehnte Sitzung 23.12.11
08h00 08.011

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Wintersession 2011 Zwölfte Sitzung 23.12.11 08h15
08.011

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Herbstsession 2017 Zweite Sitzung 12.09.17 08h15
14.470

AMTLICHES BULLETIN: Nationalrat Sommersession 2018 Sechzehnte Sitzung 15.06.18
08h00 16.077

AMTLICHES BULLETIN: Ständerat Wintersession 2018 Neunte Sitzung 11.12.18 08h15
16.077

BUNDES RAT: Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) vom 23.
November 2016, BBI 2017 399

BUNDES RAT: Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rech-
nungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommandit-
gesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmen-
recht) vom 21. Dezember 2007, BBI 2008 1589

BUNDES RAT: Obligationenrecht Entwurf (Aktienrecht) Änderung vom ..., BBI 2017
683

BUNDES RAT: Obligationenrecht Entwurf (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht
sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im
GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBI 2008
1751

BUNDES RAT: Obligationenrecht Entwurf (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Ak-
tien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) (OR) Änderung vom..
BBI 2004 4117

BUNDES RAT: Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechts (Schiesser)
Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerats vom 23. Oktober
2003, Stellungnahme des Bundesrats vom 5. Dezember 2003, BBI 2003 8191

BUNDES RAT: Zusatzbotschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationen-
rechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die
Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBI 2004 3969

CURIA VISTA: 16.077 Geschäft des Bundesrates OR. Aktienrecht, Einreichungsdatum:
23.11.2016 (<[https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?
AffairId=20160077](https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20160077)>) (17.2.2019) (Aktienrecht)

CURIA VISTA: 01.082 Geschäft des Bundesrates OR. Revision (GmbH sowie Revisi-
onsrecht), Einreichungsdatum: 19.12.2001 (<[https://www.parlament.ch/
de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20010082](https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20010082)>) (17.2.2019) (GmbH
sowie Revisionsrecht)

CURIA VISTA: 16.045 Geschäft des Bundesrates Stabilisierungsprogramm 2017-2019, Einreichungsdatum: 25.05.2016 (<<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20160045>>) (17.2.2019) (Stabilisierungsprogramm 2017-2019)

CURIA VISTA: 00.461 Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechtes, Schiesser Fritz, Einreichungsdatum: 14.12.2000 (<<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20000461>>) (17.2.2019) (Revision des Stiftungsrechtes)

CURIA VISTA: 00.461 Parlamentarische Initiative. Revision des Stiftungsrechtes, Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 3. Mai 2001 (<https://www.parlament.ch/centers/kb/Documents/2000/Kommissionsbericht_WAK-S_00.461_2001-05-03.pdf>) (17.2.2019) (WAK-Bericht 2001)

CURIA VISTA: 14.470 Parlamentarische Initiative Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung Einreichungsdatum: 09.12.2014 (<<https://www.parlament.ch/de/ratsbetrieb/suche-curia-vista/geschaeft?AffairId=20140470>>) (17.2.2019) (Schweizer Stiftungsstandort)

KANTON BL LANDRAT: Bericht der Justiz- und Sicherheitskommission an den Landrat betreffend Sammelvorlage zu den Vorstössen «Überrissene Gebühren für gemeinnützige Stiftungen», «Anpassung des Reservefonds der Stiftungsaufsicht beider Basel» und «Für eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen» vom 27. Juni 2018 (<https://baselland.talus.ch/de/politik/cdws/dok_geschaeft.php?did=6e7c6e687bce4182b083b12e6e08483a-332&filename=Bericht_der_Justiz-_und_Sicherheitskommission&v=2&r=PDF&typ=pdf>) (17.2.2019) (Bericht der Justiz- und Sicherheitskommission)

KANTON BL LANDRAT: Beschluss des Landrates vom 27.09.2018 Nr. 2227 (<https://baselland.talus.ch/de/politik/cdws/dok_geschaeft.php?did=76762fcd49f249c998f744ad078d11af-332&filename=Beschluss_des_Landrates_vom_27._September_2018&v=6&r=PDF&typ=pdf>) (17.2.2019) (Beschluss des Landrates)

KANTON BL REGIERUNGSRAT: Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht (BSABB) – Gebühren – Reservefonds - Zyklus der Berichterstattung bei klassischen Stiftungen – Rechtsmittelverfahren vom 12. Dezember 2017 (<https://baselland.talus.ch/de/politik/cdws/dok_geschaeft.php?did=7d700365233b4b118bba03d9038bde1e-332&filename=Beilage_zur_Vorlage&v=5&r=PDF&typ=pdf>) (17.2.2019) Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht

KANTON BL REGIERUNGSRAT: Vorlage an den Landrat, Sammelvorlage zum Postulat 2014-126 von Balz Stückelberger: «Überrissene Gebühren für gemeinnützige Stiftungen»; zur Motion 2016-194 von Klaus Kirchmayr: «Anpassung des Reservefonds der Stiftungsaufsicht beider Basel»; zum Postulat 2017-108 von Balz Stückelberger: «Für eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen» Partnerschaftliches Ge-

schäft 2017/638 vom 12. Dezember 2017
(https://baselland.talus.ch/de/politik/cdws/dok_geschaeft.php?did=bc9e0564cd114c20a29fe3bf50d8e351-332&filename=Bericht_des_Regierungsrates&v=11&r=PDF&typ=pdf) (17.2.2019) (Vorlage an den Landrat)

KANTON BS GROSSER RAT: Anzug betreffend eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen 17.5102.01 (<http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100385/000000385390.pdf>) (17.2.2019) (Anzug)

KANTON BS GROSSER RAT: Beschluss Nr. 18/06/22.2G, Vom 08.02.2018 P175102 Anzug Mark Eichner und Konsorten betreffend eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen (<http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100387/000000387140.pdf?t=154349113220181129123212>) (17.2.2019) (Beschluss)

KANTON BS REGIERUNGSRAT: Motion Conradin Cramer und Konsorten betreffend Gebühren für gemeinnützige Stiftungen Anzug Mark Eichner und Konsorten betreffend zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen, Basel, 13. Dezember 2017 Regierungsratsbeschluss vom 12. Dezember 2017 (<http://www.grosserrat.bs.ch/dokumente/100386/000000386771.pdf?t=154349113220181129123212>) (17.2.2019)

WAK: Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechtes Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates vom 23. Oktober 2003, BBI 2003 8153 (WAK-Bericht 2003)

Abkürzungsverzeichnis

A.a.O.	Am angegebenen Ort
A.M	Andere Meinung
BB1	Bundesblatt
BL	Basel-Landschaft
BGer	Bundesgericht
BS	Basel-Stadt
BSABB	BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel
BV	Bundesverfassung
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
BVS	BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons Zürich
CEPS	Center for Philanthropy Studies
EDI	Eidg. Departement des Innern
EJPD	Eidgenössisches Justiz und Polizeidepartement
Erl.	Erläuterungen
ESA	Eidgenössische Stiftungsaufsicht
FN	Fussnote
FusG	Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über Fusion, SR 221.301
H.L.	Herrschende Lehre
HRegV	Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007, SR 221.411
KS	Kreisschreiben
M.H.a.	Mit Hinweis auf
M.w.H.	Mit weitere(m)n Hinweis(en)
N	Note
NR	Nationalrat
OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911, SR 220

ParlG	Parlamentsgesetz vom 13. Dezember 2002, SR 171.10
SchlT	Schlusstitel
SR	Ständerat
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 SR 311.0
U.a.	Unter anderem
U.a.m.	Und andere mehr
VE	Vorentwurf
Vgl.	Vergleiche
VwVG	Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz) vom 20. Dezember 1968, SR 172.021
WAK	Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210

A. Einleitung

I. Auftrag und Fragestellung

- 1 Am 27. November 2017 fragte Frau Dr. iur. C. Ruggli-Wüest, Rechtsanwältin, Geschäftsleiterin, BSABB, im Namen des Verwaltungsrates der BSABB Herrn Prof. Dr. iur. Thomas Gächter, Universität Zürich, Rechtswissenschaftliches Institut, Lehrstuhl für Staats-, Verwaltungs- und Sozialversicherungsrecht, per Mail für ein Rechtsgutachten zum Thema des *zeitlichen Prüfintervalls der Aufsicht über klassische Stiftungen* an. Nach mehreren weiteren Kontakten und einer Besprechung in Basel (18. Januar 2019) zwischen Frau Dr. Ruggli-Wüest und Prof. Gächter wurde am 21. Januar 2019 die *Vereinbarung über die Erstattung eines Rechtsgutachtens* geschlossen, auf deren Basis dieses Gutachten erstattet wird. Anfrage/
Vereinbarung
- 2 Aufgrund des Postulats STÜCKELBERGER vom 16. März 2017 (BL) bzw. des gleichlautenden Anzugs EICHNER vom 15. März 2017 (BS) ist die BSABB damit konfrontiert, dass in den beiden Kantonen künftig (lediglich) eine zweijährige (statt der bisherigen jährlichen) Berichterstattung für klassische Stiftungen erfolgen soll. Themengebiet Bericht-
erstattung für
klassische
Stiftungen

1. Situation im Kanton BL

- 3 Am 16. März 2017 reichte BALZ STÜCKELBERGER das Postulat 2017-108 «Für eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen» ein, welches vom Landrat am 18. Mai 2017 mit folgendem Wortlaut überwiesen wurde: Postulat STÜ-
CKELBERGER
 - Klassische Stiftungen unterliegen wie die Vorsorgeeinrichtungen der beruflichen Vorsorge der eidgenössischen oder kantonalen Aufsicht über Stiftungen. Im Fall der kantonalen Zuständigkeit nimmt die Aufsichtsfunktion die BSABB wahr, die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel.
 - Die BSABB ist ein bikantonales Institut des öffentlichen Rechts gemäss dem Vertrag zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft über die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel (BVG- und Stiftungsaufsichtsvertrag) vom 14. Juni 2011.
 - Gemäss § 17 des Staatsvertrags erhebt die BSABB für ihre Tätigkeit Gebühren, welche deren Kosten zu decken haben und sich aus jährlichen Aufsichtgebühren und aus Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen bestehen. Gemäss § 8 der Ordnung über die Stiftungsaufsicht vom 23. Januar 2012 hat der Stiftungsrat jährlich einen Bericht über die Tätigkeit der Stiftung einzureichen und verschiedene Belege mit einzureichen (z.B. Jahresrechnung, Revisionsbericht u.ä.).
 - Sind alle Dokumente in Ordnung, erlässt die Aufsicht eine Verfügung über die jährliche Grundgebühr, die z.B. für eine Stiftung mit einer Bilanzsumme zwischen Fr. 100'001 und Fr. 500'000 bei Fr. 550 pro Jahr liegt, bei einer Bilanzsumme zwischen einer halben und einer ganzen Million bei Fr. 720.

- Für kleinere, ehrenamtlich geführte Stiftungen ist die Berichterstattung mit einem relativ grossen Aufwand verbunden. In einem Null-Zins-Umfeld fallen zudem Gebühren zwischen rund einem und bis zu fünf Promille des Stiftungskapitals effektiv ins Gewicht und belasten das Kapital. Unabhängig von der Rechtsform (aber häufig im Falle von Stiftungen) kann eine juristische Person von der Pflicht zur Entrichtung von Gewinn- und Kapitalsteuern befreit werden. Im Kanton Basel-Stadt wird systematisch überprüft, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung weiterhin gegeben sind. Deshalb verlangt § 122 der basel-städtischen Steuerverordnung, dass eine steuerbefreite Stiftung alle zwei Jahre die zwei letzten Jahresrechnungen und einen Fragebogen einreicht, welcher ähnlich wie eine Steuererklärung aufgebaut ist. Die Steuergesetzgebung des Kantons Basel-Landschaft kennt keine entsprechende Regelung; die steuerbefreiten juristischen Personen sind von der regelmässigen Einreichung von steuererklärungsähnlichen Formularen befreit, solange seitens der Verwaltung kein Anlass für eine Überprüfung besteht.
- Der Sinn der jährlichen Aufsicht über die klassischen Stiftungen kann nach Ansicht der Unterzeichneten analog zur basel-städtischen Kontrolle für die Steuerbefreiung mit einer zweijährlichen Prüfung gewahrt werden.
- Selbst wenn die Prüfung dann jeweils 24 Monate umfasst, sind doch die Aufwendungen für alle Beteiligten bei einer statt zwei Prüfungen tiefer, so dass auch mit deutlich tieferen Gebühren der BSABB zu rechnen ist: Die Unterzeichneten gehen davon aus, dass der Prüfungsaufwand der Behörde für 24 Monate nicht mehr als 20% über dem Aufwand für 12 Monate zu liegen kommt, so dass über die Jahre eine Reduktion der Gebühren von 40% resultiert (maximal 120% der bisherigen Gebühren für zwei Jahre, also 60% pro Kalenderjahr).
- Die Unterzeichneten bitten daher den Regierungsrat zu prüfen und zu berichten, ob und inwiefern der Staatsvertrag anzupassen ist, damit für klassische Stiftungen (oder zumindest für einen Teil der klassischen Stiftungen, z.B. solche mit einer Bilanzsumme von weniger als Fr. 5 Millionen) statt einer jährlichen Berichterstattung eine zweijährliche Berichterstattung unter deutlicher Senkung der Aufsichts-Grundgebühren eingeführt werden kann, respektive ob und wie der Regierungsrat den Verwaltungsrat der BSABB zu motivieren gedenkt, die entsprechenden Bestimmungen der Aufsichtsordnung (inklusive Anhang) anzupassen.
- Ein entsprechendes Begehren wird zeitgleich im Grossen Rat zuhanden des Regierungsrates des Kantons Basel-Stadt eingereicht.¹

4 In der Kommission entstand ein *Konsens*, dass ein zweijähriger (oder allenfalls noch weiter gelockerter) Rhythmus in der Berichterstattung für die (kleineren) Stiftungen möglich sein müsse.

Position der
Justiz- und
Sicherheits-
kommission

- Damit könne man diesen Stiftungen eine administrative Erleichterung und eine finanzielle Entlastung gewähren. Es gebe heute teilweise ein Missverhältnis zwischen den Anforderungen der Aufsicht und dem diesen Stiftungen zu-

¹ KANTON BL REGIERUNGSRAT, Vorlage an den Landrat, S. 2-3.

mutbaren Aufwand. Die Pflicht zur jährlichen Rechnungslegung gemäss Obligationenrecht garantiere zudem, dass die nötigen Unterlagen im Zweifelsfall vorliegen und bei Bedarf für eine (Sonder-)Prüfung zur Verfügung stehen.

- Der Umstand andererseits, dass die nationale Gesetzgebung teilweise kleinere Organisationen von der Revisionspflicht entbinde – was auch für kleinere Stiftungen gelte –, zeige mittelbar, dass differenzierte Massstäbe für die amtlichen Prüfungen auch bei der Stiftungsaufsicht möglich sein könnten.
- Nota bene spiegle sich dieser Umstand auch im aktuellen BSABB-Leistungsauftrag, der bei den BVG-Stiftungen eine «jährliche», bei den klassischen Stiftungen hingegen nur eine «periodische» Prüfung verlange.
- Last but not least sei das deliktische Potenzial der kleineren Stiftungen in einem überschaubaren Bereich. Dass die Stiftungsorgane Fehler begehen, sei zwar nicht auszuschliessen – gravierende Schäden seien aber nicht zu erwarten. Lobend wurde schliesslich erwähnt, dass die BSABB gerade den kleineren Stiftungen vielfach beratend zur Seite stehe, was wiederum einem geordneten Geschäftsgang förderlich sei.
- Die Vertretung der Stiftungsaufsicht zeigte den Ablauf der Überprüfungen auf und legte dar, dass allfällige Fehler eines Stiftungsrates bei einer zweijährigen Berichterstattung erst zu einem sehr späten Zeitpunkt festgestellt werden könnten und somit kaum noch zu korrigieren seien.
 - Mit einer periodenkonformen Prüfung könne man solche Probleme verhindern. Zudem sei die Quote der beanstandeten Fehler und Unzulänglichkeiten gerade bei den kleineren Stiftungen relativ hoch.
 - Deren Befreiung von der Revisionspflicht führe ausserdem dazu, dass die Prüfung der Rechnungen alleine der Stiftungsaufsicht obliege. Skaleneffekte bei einer zweijährlichen Prüfung der Rechnungen seien – anders als in der Kommission stipuliert – kaum möglich, weil der Grundaufwand unverändert bleibe.²

5 Der Regierungsrat lege zunächst die *rechtlichen Grundlagen* dar:

Position des
Regierungsrates
BL

- Die Ordnung über die Stiftungsaufsicht, die der Verwaltungsrat der BSABB gestützt auf § 6 lit. j und l BVG- und Stiftungsaufsichtsvertrag erlassen hat, sieht in § 4 vor, dass die BSABB Einsicht in die jährliche Berichterstattung der Stiftung – in den Vorstössen Eichner und Stückelberger thematisiert – vornimmt. Art. 83a des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (ZGB, SR 210) vom 10. Dezember 1907 regelt, dass das oberste Stiftungsorgan die Geschäftsbücher der Stiftung führt und die Vorschriften des Obligationenrechts (OR, SR 220) vom 30. März 1911 über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung sinngemäss gelten.
- Die Vorschriften über die kaufmännische Buchführung finden sich in den Art. 957 ff. OR. Sowohl die Rechnungslegungsvorschriften als auch die Berichterstattung an die BSABB implizieren, *dass pro Jahr ein Rechnungsabschluss erforderlich ist* und zwar in der vom Obligationenrecht vorgesehenen Form (vgl. Art. 958d OR).

² KANTON BL LANDRAT, Bericht der Justiz- und Sicherheitskommission, S. 3.

- Die Rechnungslegungsvorschriften kommen unabhängig von der Rechtsform zur Anwendung und gelten damit auch für klassische Stiftungen. Im Bereich der Vorsorgeeinrichtungen gelten die Sonderbestimmungen des Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) sowie seiner Ausführungsgesetzgebung (Art. 65 BVG ff). Für beide Bereiche gilt, dass die Jahresrechnungen von den Revisionsstellen jährlich zu prüfen sind. Das Obligationenrecht regelt auch, dass das oberste Organ innerhalb einer sechsmonatigen Frist die Jahresrechnung genehmigen muss (Art. 958 Abs. 3 OR).

Der Regierungsrat kam anschliessend zur folgenden *Würdigung*:

- Alle klassischen Stiftungen müssen, unabhängig von ihrer Grösse, jährlich eine Jahresrechnung erstellen und revidieren lassen (soweit sie nicht von der Pflicht, eine Revision durchzuführen, mit Verfügung der Aufsichtsbehörde befreit sind). Mindestens einmal jährlich ist eine Stiftungsratssitzung mit Genehmigung der Jahresrechnung (und des Revisionsstellenberichts) durchzuführen.
- Nicht steuerbefreite Stiftungen müssen zudem jährlich eine Steuererklärung abgeben. Basel-Stadt kennt auch bei steuerbefreiten Stiftungen einen Fragebogen, um regelmässig Informationen für steuerliche Aspekte einholen zu können. Die Prüfung der Steuerverwaltung Basel-Stadt fordert mit dem entsprechenden Fragebogen verschiedene finanzielle Aussagen ein. Die für die Aufsichtsführung im klassischen Bereich wesentliche Prüfung der Zweckerfüllung gemäss Art. 84 ZGB wird von der Steuerverwaltung jedoch nicht abgefragt. Der Fragebogen der Steuerverwaltung zielt einzig auf die steuerrechtliche Beurteilung, ob der betreffenden Stiftung die Steuerbefreiung nach wie vor gewährt werden kann oder nicht. Im letzteren Fall wird die Steuerbefreiung in der Regel rückwirkend entzogen.
- Basel-Landschaft kennt keine regelmässige oder sporadische Informations-einholung bei den steuerbefreiten Institutionen. Nur in Verdachtsfällen oder bei lediglich befristet ausgesprochenen Steuerbefreiungen werden Jahresrechnungen und Tätigkeitsberichte eingeholt. Gegebenenfalls holt die Steuerverwaltung auf dem Weg der Amtshilfe die entsprechenden Informationen bei der Aufsichtsbehörde ein.
- Nicht zuletzt zur zeitnahen Aufdeckung von steuerrechtlich relevanten Veränderungen ist es angebracht, dass die Stiftungsaufsicht von allen Stiftungen, also auch von den steuerbefreiten, die jährlichen Berichte erhält. Die Stiftungsaufsicht kann bei Verdachtsmomenten oder gar Missbrauchsfällen die kantonalen Steuerverwaltungen im Rahmen der Amtshilfe darüber informieren. In Einzelfällen musste eine solche Information bereits erfolgen. Ein mögliches Umsetzungsmodell einer zweijährigen Berichterstattung und Prüfung könnte darin bestehen, für klassische Stiftungen mit einer Bilanzsumme bis 100'000/500'000 Franken von der jährlichen Berichterstattung zur zweijährigen Berichterstattung an die BSABB zu wechseln.

- Vom Gesamtbestand von 920 zu prüfenden Berichterstattungen (Stand 1. Januar 2016) fallen 297 klassische Stiftungen oder 32% in diesen Bereich: Nach der Bilanzsumme aufgeteilt sind dies 135 klassische Stiftungen oder 14,6% mit einer Bilanzsumme bis 100'000 Franken und 162 klassische Stiftungen oder 17,6% mit einer Bilanzsumme von 500'000 Franken. Die Konzentration auf einen Termin innerhalb von zwei Jahren könnte den Aufwand für die Bereitstellung der Unterlagen und für die Prüfung tatsächlich leicht reduzieren.
- Demgegenüber entbindet die zweijährige Prüfung durch die BSABB die Stiftungen nicht von der jährlichen Rechnungslegung, Revision und Abnahme der Rechnung durch den Stiftungsrat. Verstösse gegen geltendes Recht (Urkunden, Reglemente oder Gesetz) sind für denjenigen Zeitraum festzustellen, in dem sie stattgefunden haben und darauf basierende Massnahmen sind entsprechend anzuordnen. Bei einer Aufsichtsanzeige oder Aufsichtsbeschwerde hat die BSABB den Sachverhalt von Amtes wegen zu erheben und allfällige Massnahmen einzuleiten. Wird auf eine zweijährige Berichterstattung umgestellt, so steigt die Wahrscheinlichkeit, dass die dazu benötigten Unterlagen (Beweismittel, Sachverhaltsabklärungen) gar nicht mehr beigebracht werden können oder Massnahmen aufgrund des zeitlichen Ablaufs in Leere gehen.
- Bereits heute reichen die klassischen Stiftungen ihre Berichterstattung häufig mit starker Verzögerung ein. Per Fristablauf 30. Juni 2017 waren rund 42% der fälligen Berichterstattungen noch nicht eingereicht. Zwei Monate nach Fristablauf standen noch 20% der fälligen Berichterstattungen aus. Es steht zu befürchten, dass sich diese Frist bei einem Zweijahresturnus noch weiter nach hinten verschiebt. Dadurch könnte eine Rechtsunsicherheit bezüglich der Entscheide des Stiftungsrates entstehen, wenn allfällige Abweichungen (z.B. der Stiftungsrat ist nicht ordnungsgemäss besetzt) erst zwei Jahre später (bzw. infolge der verspäteten Eingabe allenfalls sogar nahezu drei Jahre später) festgestellt werden, beziehungsweise so lange unentdeckt bleiben.
- Weitere Schwierigkeiten bei einer zweijährigen Prüfung können bei Anträgen der Stiftungen an die BSABB um Beurteilung von konkreten Sachverhalten entstehen; so etwa bei Liegenschaftstransaktionen oder bei Urkunden- und/oder Reglementsänderungen für Fusionen und Aufhebungen von Stiftungen. Die BSABB könnte solche Einschätzungen in Ermangelung von aktuellen Unterlagen zur Finanzsituation der Stiftungen nicht vornehmen.
- Die Regierungen der Trägerkantone sehen in der zweijährigen Berichterstattung für einen Teil der klassischen Stiftungen zwar ein gewisses Potenzial, die Gebühren für die gesamte Berichtsperiode zu senken. Entgegen den in den Parlamenten eingereichten Vorstössen schätzen die Regierungen jedoch die mögliche Gebührenreduktion nicht auf 60% der bisherigen Jahresgebühren ein. Diese Einschätzung resultiert aus der Tatsache, dass die Prüfhandlungen und die daraus abgeleiteten Massnahmen auch bei einer zweijährigen Berichterstattung identisch bleiben. Dieser geringen Gebührenreduktion stehen nicht unerhebliche Nachteile, insbesondere bezüglich der Rechtssicherheit der Entscheide der Stiftungsräte gegenüber. Eine zweijährige Prüfung durch die BSABB entbindet die Stiftungen ohnehin nicht von der jährlichen Rechnungslegung und von der allfälligen Abgabe einer jährlichen Steuererklärung.

Insgesamt dürften die Nachteile den geringen finanziellen Nutzen überwiegen, weshalb die Regierungen sich im Resultat gegen eine zweijährige Berichterstattung für einen Teil der klassischen Stiftungen aussprechen. Es bleibt festzuhalten, dass derzeit keine einzige Stiftungsaufsichtsbehörde über einen zweijährigen Prüfungsturnus verfügt.³

- | | | |
|----------------------------------|--|---------------------------------|
| 6 | Gestützt auf die vorstehenden Ausführungen beantragt der Regierungsrat dem Landrat, 1. den bikantonalen Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht - Gebühren, Reservefonds, Zyklus der Berichterstattung bei klassischen Stiftungen, Rechtsmittelverfahren - zur Kenntnis zu nehmen 2. das Postulat 2014-126 «Überrissene Gebühren für gemeinnützige Stiftungen» abzuschreiben, 3. die Motion 2016-194 «Anpassung des Reservefonds der Stiftungsaufsicht beider Basel» abzuschreiben, 4. das Postulat 2017-108 «Für eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen» abzuschreiben. ⁴ | Antrag des Regierungsrates |
| 7 | Der Landrat beschloss am 13. September 2018 u.a. das Postulat 2017/108 «Für eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen» stehen zu lassen. ⁵ | Landratsbeschluss BL |
| 2. Situation im Kanton BS | | |
| 8 | Der Grosse Rat hat an seiner Sitzung vom 10. Mai 2017 den Anzug MARK EICHNER und Konsorten betreffend eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen dem Regierungsrat zum Bericht überwiesen. ⁶ | Anzug Mark Eicher und Konsorten |
| 9 | Die Vorstösse wurden gleichlautend im Landrat des Kantons Basel-Landschaft eingereicht. Die Beantwortung der Vorstösse erfolgt partnerschaftlich in einem gemeinsamen Bericht der Regierungen der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft. Für die Einzelheiten wird auf diesen angehängten «Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht (BSABB)» verwiesen. ⁷ Der Regierungsrat beantragte dem Grossen Rat, gestützt auf den angehängten Bericht der Regierungen der Kantone Basel-Stadt und Basel-Landschaft «Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht (BSABB)», die Motion Conradin Cramer und Konsorten betreffend Gebühren für gemeinnützige Stiftungen und den Anzug Mark Eichner und Konsorten betreffend eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen abzuschreiben. ⁸ | Haltung Regierungsrat |
| 10 | Der Grosse Rat beschloss am 8. Februar 2018, den Anzug Mark Eichner und Konsorten betreffend eine zweijährige Berichterstattung für klassische Stiftungen, stehen zu lassen (Frist: 8. Februar 2020). ⁹ | Beschluss Grosser Rat |

³ KANTON BL REGIERUNGSRAT, Bericht zur BVG- und Stiftungsaufsicht, S. 6-7.

⁴ KANTON BL REGIERUNGSRAT, Vorlage an den Landrat, S. 4.

⁵ KANTON BL LANDRAT, Beschluss des Landrates,

⁶ Da der Vorstoss im Kanton BS gleich lautet wie jener im Kanton BL, wird auf die entsprechenden Ausführungen zur Situation im Kanton BL verwiesen.

⁷ KANTON BS REGIERUNGSRAT, S. 3.

⁸ KANTON BS REGIERUNGSRAT, S. 3.

⁹ KANTON BS GROSSER RAT, Beschluss.

3. Fragestellungen

- 11 Die BSABB formuliert die folgenden konkreten Fragen:
1. Hält der Gutachter die politischen Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER für vereinbar mit
 - a. den bundesrechtlichen Bestimmungen zur Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen?
 - b. den bundesrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, im Speziellen bezüglich Stiftungen?
 - c. den EGZGB-Bestimmungen der Kantone Basel-Stadt bzw. Basellandschaft zur Stiftungsaufsicht?
 - d. der Ordnung zur Stiftungsaufsicht der BSABB vom 23. Januar 2012, Stand 1. Januar 2018?
 2. Hält der Gutachter die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000 – 500'000) für vereinbar mit dem Gleichbehandlungsgebot?
 - a. Gilt diese Einschätzung auch unter Berücksichtigung, dass in der BSABB 32% des Bestandes an beaufsichtigten Stiftungen eine Bilanzsumme zwischen CHF 100'000 und 500'000 aufweisen?
 3. Wie schätzt der Gutachter eine allfällige präjudizielle Wirkung der Umsetzung eines Zweijahresturnus für die Berichterstattung von klassischen Stiftungen auf den (jährlichen) Berichterstattungsturnus von (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen ein?
 4. Welche Auswirkungen hat die Einführung eines Zweijahresturnus auf die Haftung der BSABB für ihre Aufsichtstätigkeit, namentlich im Bereich der klassischen Stiftungen?
 5. Wie beurteilt der Gutachter die Geltendmachung von allfälligen Verantwortlichkeitsansprüchen gegenüber von Stiftungsorganen bei einem Zweijahresturnus?
 6. Sieht der Gutachter andere Lösungsansätze, um die Anliegen der politischen Vorstösse umzusetzen? Welche?

Konkrete
Fragen

II. Aufbau und Vorgehen

- 12 Im Vordergrund steht die Analyse der Rechtsetzungskompetenz *des Bundes und der Kantone* im Bereich der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung für Stiftungen. Dazu gehört auch die Erörterung des *genauen Verhältnisses* zwischen den Regelungen zur Stiftungsaufsicht und den Rechnungslegungs-, Revisions- sowie Berichterstattungsvorschriften. Am Schluss werden die konkreten Fragen an den Gutachter beantwortet.

Fokus

B. Bundesrechtlicher Rahmen der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung

I. Zivilrecht oder öffentliches Recht?

1. Einleitung

- 13 Um die *genauen Rechtsetzungskompetenzen des Bundes und der Kantone* erfassen und abgrenzen zu können, ist zunächst zu klären, ob das Stiftungsaufsichtsrecht und die Rechnungslegungsvorschriften zum Zivilrecht oder zum öffentlichen Recht zählen. Hierzu werden nach Kurzdefinitionen der Stiftung und der Stiftungsaufsicht in den Kantonen BS und BL sowie einer Kurzübersicht über das Stiftungsaufsichtsrecht die entsprechenden Verfassungsgrundlagen herausgearbeitet. Bestimmung der Rechtsetzungskompetenzen

2. Einige Kurzdefinitionen

a. Stiftung

- 14 Das Bundesrecht enthält *keine Legaldefinition* der Stiftung.¹⁰ Gemäss Art. 80 ZGB bedarf es zur Errichtung einer Stiftung der *Widmung eines Vermögens für einen besonderen Zweck*.¹¹ Die klassischen oder gewöhnlichen Stiftungen lassen sich auch mit einer «Negativdefinition» beschreiben, welche sich von den drei rechtlichen Sonderformen Familien-, kirchliche und Personalfürsorgestiftungen *abgrenzen*. Für diese gelten einige Sondernormen, wie Art. 87 ZGB für die kirchlichen und die Familienstiftungen und Art. 89a ZGB für die Personalfürsorgestiftungen.¹² Kurzdefinition der klassischen Stiftung

b. Stiftungsaufsicht Basel-Stadt und Basel-Landschaft

- 15 Die nachfolgenden Ausführungen verstehen sich als *allgemeine Informationen* im Sinne einer Einführung. Die zur Beantwortung der konkreten Fragen an den Gutachter notwendige Erörterung der einzelnen einschlägigen kantonalen Normen erfolgt weiter hinten.¹³ Nur allgemeine Informationen
- 16 Die BSABB ist die Aufsichtsbehörde über die nach Art. 84 ZGB unter kantonomer Aufsicht stehenden, klassischen Stiftungen mit Sitz in den *Kantonen BS und BL*.¹⁴ BSABB

¹⁰ EISENRING, ZGB 80, S. 278, N 3.

¹¹ EISENRING, ZGB 80, S. 278, N 3.

¹² EISENRING, ZGB 80, S. 280, N 8; vgl. auch RIEMER, 2012, ZGB 80, S. 162, N 2.

¹³ N 172–194 hinten.

¹⁴ § 2 Abs. 2 des Vertrags zwischen den Kantonen Basel-Stadt und Basel-Landschaft über die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel vom 14. Juni 2011 (SG 833.100) dazu PETER, S. 14, N 52. Die Darstellung der Stiftungsaufsicht in diesem Abschnitt orientiert sich stark an derjenigen von PETER, S. 14, N 52–54.

Die Aufsicht über die klassischen Stiftungen ist in der *Ordnung über die Stiftungsaufsicht* näher geregelt.¹⁵

- 17 Die Grundaufgabe der BSABB liegt in der *Überwachung der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften durch die Stiftung*.¹⁶ Dazu nimmt die BSABB *Einsicht in die jährliche Berichterstattung der Stiftung* und prüft insbesondere die Organisation der Stiftung (Art. 83 ff. ZGB), die Vermögensverwendung (Art. 84 Abs. 2 ZGB), die Anlage des Stiftungsvermögens nach den Grundsätzen einer sorgfältigen Kapitalanlage (insbesondere nach den Grundsätzen der Sicherheit, der Erzielung eines angemessenen Ertrages, der Risikoverteilung und der Liquidität) sowie die Übereinstimmungen von Reglementen und anderen Erlassen der Stiftung mit der Urkunde und dem Gesetz.¹⁷ Die BSABB *prüft und genehmigt* Urkundenänderungen im Sinne von Art. 85, 86 und 86a und 86b ZGB.¹⁸ Sie *hebt* Stiftungen auf Antrag oder von Amtes wegen auf, wenn diese ihren Zweck nachweislich nicht mehr erfüllen können, oder wenn deren Zweck widerrechtlich oder unsittlich geworden ist.¹⁹
- 18 Im Gegensatz etwa zur Regelung im Kanton Zürich nennt die Ordnung über die Stiftungsaufsicht die Aufsichtsmittel der BSABB *explizit*. Danach kann die BSABB Weisungen erteilen, Gutachten, Expertisen und Ersatzvornahmen anordnen, Stiftungsorgane ermahnen, verwarnen oder abberufen, amtliche Verwaltungen einsetzen, eine Revisionsstelle ernennen oder abberufen und eine ordentliche Revision anordnen bei Stiftungen, welche der eingeschränkten Revision unterliegen.²⁰ Zudem kann sie von sich aus oder auf Anzeige Dritter vom Stiftungsrat jederzeit Auskunft und die Herausgabe von sachdienlichen Unterlagen verlangen.²¹ Schliesslich hat die BSABB die Aufgabe, ein *öffentlich zugängliches Stiftungsverzeichnis* zu führen.²²

c. Fragmentierte Regelungen zur Stiftungsaufsicht

- 19 Das Stiftungsrecht zählt die Aufgaben der Aufsichtsbehörde nicht *explizit unter einer entsprechenden Überschrift* auf. Zudem ist die Grundaufgabe der Stiftungsaufsicht in Art. 84 Abs. 2 ZGB nur sehr allgemein umschrieben.²³ Der Umfang der bundesrechtlich verankerten Aufgaben der Stiftungsaufsicht ist aber sehr detailliert und in *verschiedenen Erlassen des Bundesrechts* (etwa ZGB; FusG, HRegV) geregelt. Insgesamt ergibt sich so ein überaus konkretes Bild davon, was Inhalt der Aufsichtsaufgabe ist.²⁴

¹⁵ Ordnung über die Stiftungsaufsicht vom 13. Januar 2012 (SG 212.910), dazu PETER, S. 14, N 52.

¹⁶ § 2 Abs. 2 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 53.

¹⁷ § 4 Abs. 1 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 53.

¹⁸ § 4 Abs. 2 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 53.

¹⁹ § 4 Abs. 3 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 53.

²⁰ § 5 Abs. 1 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 54.

²¹ § 5 Abs. 2 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 54.

²² § 6 Abs. 1 Ordnung über die Stiftungsaufsicht, dazu PETER, S. 14, N 54.

²³ PETER, S. 12, N 44; vgl. zu Ganzen auch a.a.O., S. 10-12, N 34-46 Zu Art. 84 ZGB eingehend hinten N 32-51.

²⁴ PETER, S. 12, N 45; RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 215, N 5.

3. Verfassungsgrundlagen

a. Zivilrechtsetzungskompetenz

- 20 Art. 122 Abs. 1 BV begründet eine *umfassende, verpflichtende Gesetzgebungskompetenz mit nachträglich derogatorischer Wirkung* (konkurrierende Kompetenz), dies sowohl für das Zivilrecht (Privatrecht) als auch (seit der Justizreform) für das Zivilprozessrecht.²⁵ Umfassende Gesetzgebungskompetenz
- 21 Unter Zivilrecht wird zunächst die *Gesamtkodifikation* der allgemeinen Gebiete des Zivilrechts mittels ZGB und OR verstanden.²⁶ Im Bereich des Zivilrechts hatte der Bund insbesondere mit dem ZGB und dem OR von dieser Kompetenz *umfassend und erschöpfend* Gebrauch gemacht.²⁷ Für die aktuell geltenden stiftungsrelevanten Rechnungslegungsvorschriften im OR hat sich der Bundesgesetzgeber ohne weiteres auf die Zivilrechtskompetenz nach Art. 122 BV berufen.²⁸ Über besondere Gebiete erliess der Bund, ebenfalls aufgrund der Zivilrechtskompetenz, verschiedene Spezialgesetze.²⁹ Auch das *ungeschriebene Bundeszivilrecht* (Richterrecht, Gewohnheitsrecht und allgemeine Rechtsgrundsätze) kann sich auf diese Kompetenz stützen (Art. 1 Abs. 2 ZGB) und geht dem kantonalen Recht vor.³⁰ Die Kantone können nur noch in Bereichen, die ihnen ausdrücklich vorbehalten sind, Zivilrecht erlassen (Art. 5 ZGB).³¹ Anerkannter Umfang des Zivilrechts
- 22 Der für den Kompetenzumfang entscheidende (Verfassungs-)Begriff «Zivilrecht» ist nach wie vor *nicht restlos geklärt*.³² Das Kriterium, wonach das Zivilrecht die Rechtsbeziehungen zwischen Privaten, nicht das Verhältnis Staat–Bürger, regelt, ist für eine exakte Grenzziehung *ungenügend*.³³ Bei der Frage, ob ein Rechtssatz öffentlich-rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist, darf nicht auf das formelle Kriterium abgestellt werden, ob der *Erlass*, der den betreffenden Rechtssatz enthält, *öffentlich-* Aber: Umfang des Zivilrechts nicht geklärt

²⁵ BIAGGINI, BV 122, S. 999-100, N 2 m.H.a. BGE 140 III 155 E. 4.3, S. 157; ferner LEUENBERGER, BV 122, 2014, N 4 m.w.H., JAAG, S. 154, N 21 und WALDMANN/SPIESS, S. 14, 34-35.

²⁶ LEUENBERGER, BV 122, S. 2015, N 6.

²⁷ LEUENBERGER, BV 122, S. 2014, N 4; ferner BIAGGINI, BV 122, S. 1002, N 2.

²⁸ Dazu N 67, 69, 108 und 128 hinten.

²⁹ LEUENBERGER, BV 122, S. 2015, N 6. z.B. das BG vom 4. Oktober 1991 über das bäuerliche Bodenrecht (BGBB, SR 211.412.11), das VVG, das KAG, das URG, das MSchG, das PatG, das UWG und das IPRG.

³⁰ LEUENBERGER, BV 122, S. 2014, N 4.

³¹ LEUENBERGER, BV 122, S. 2014-2015, N 4; ferner BIAGGINI, BV 122, S. 1002, N 2.

³² So BIAGGINI, BV 122, S. 1003, N 3. Aus der Zuordnung der Rechtsnormen, welche die Verwaltungstätigkeit regeln, zum öffentlichen Recht ergeben sich auch *praktische Konsequenzen*: Der Vollzug erfolgt durch die Verwaltungsbehörden von Amtes wegen. Es kommen die öffentlich-rechtlichen Verfahrensvorschriften zum Zug (z.B. das VwVG). Die Verwaltungsbehörden sind an den Grundsatz der Gesetzmässigkeit gebunden und haben die Grundrechte, insbesondere das Rechtsgleichheitsgebot, das Willkürverbot und die Freiheitsrechte, zu beachten. Allerdings ist heute grundsätzlich anerkannt, dass die Verwaltungsbehörden auch im Bereich privatrechtlichen Handelns an die Grundrechte und an die Gesetze gebunden sind. Entscheidend ist die Erfüllung einer staatlichen Aufgabe (vgl. Art. 35 Abs. 2 BV). Für die Handlungen der Verwaltungsbehörden gilt eine besondere Regelung der Haftung. Für die Erledigung von Streitigkeiten sind besondere Rechtspflegebehörden zuständig (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, S. 55–56, N 240).

³³ BIAGGINI, BV 122, S. 1003, N 3.

rechtlicher oder privatrechtlicher Natur ist.³⁴ Daher bestehen unterschiedliche Ansätze wie Subjekt-, Funktions-, Interessen-, Subordinations-, Fiskustheorie u.a.m.³⁵ Die *Praxis* geht zu Recht von einem *vermittelnden* («typologischen») *Verständnis* aus.³⁶ Mehrheitlich stellen Rechtsprechung und Lehre für die Umschreibung des Zivilrechts auf eine eklektische Methode bzw. einen *Methodenpluralismus* ab. Keine der einzelnen Abgrenzungstheorien hat a priori Vorrang gegenüber den anderen. Vielmehr ist im Einzelfall zu prüfen, welches Abgrenzungskriterium den konkreten Gegebenheiten am besten gerecht wird.³⁷

b. Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts

23 Das Bundesgericht hat in seinem Urteil 2C_912/2012 vom 7. Juli 2013 (BGE 139 I 242) die Rechtsprechung zum Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechtes *prägnant zusammengefasst*:³⁸

Zusammenstellung der Rechtsprechung des BGer

- Nach dem Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechts (Art. 49 Abs. 1 BV) können Kantone in Sachgebieten, welche die Bundesgesetzgebung abschliessend geregelt hat, *keine Rechtsetzungskompetenzen mehr wahrnehmen*. Trotz grundsätzlich abschliessender bundesrechtlicher Regelung bestehen kantonale Zuständigkeiten jedoch weiter, wenn sie in der einschlägigen Bundesgesetzgebung *ausdrücklich vorgesehen* sind.³⁹
- Auch wenn sich eine Bundesregelung in einem bestimmten Sachbereich an sich als abschliessend darstellt, ist eine kantonale Lösung *nicht ausgeschlossen*, falls sie ein *anderes Ziel verfolgt* als dasjenige des Bundesrechts.⁴⁰
- Die Kantone dürfen jedoch im Rahmen der ihnen zukommenden Kompetenzen nur solche Vorschriften erlassen, die nicht gegen *den Sinn und Geist des Bundesrechts verstossen und dessen Zweck nicht beeinträchtigen oder vereiteln*.⁴¹
- Schliesslich gilt, dass die Kantone ihrer Möglichkeit zur Gesetzgebung dann vollends benommen sind, soweit Bundesrecht in einem bestimmten Bereich kantonales Recht *insgesamt untersagt*. In solchen Fällen sind ergänzende kan-

³⁴ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, S. 51, N 220.

³⁵ BIAGGINI, BV 122, S. 1003, N 3 mit vielen weiteren Literaturhinweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 223 -239; KOLLER, S. 860, N 16 – S. 889, N 72; MARTI, S. 42, N 2.

³⁶ BIAGGINI, BV 122, S. 1003, N 3 m.H.a. insbesondere BGE 138 II 134 E. 4.1 ff., S. 137, BGE 132 I 270 E. 4.3, S. 273 und BGE 126 III 431 E. 2.c.bb, S. 436 f; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, N 223 -239.

³⁷ LEUENBERGER, BV 122, S. 2216, N 9 m.H.a. insbesondere BGE 138 II 134 E. 4.1, 137 f., BGE 137 II 399 E. 1.1, S. 401 und BGer-Urteil 4A_503/2010 vom 20. Dezember 2010, E. 3.2; ferner MARTI, S. 42, N 2.

³⁸ Vgl. zu Art. 49 BV jüngst auch BGE 144 I 113 E. 6.2, S. 123.

³⁹ BGE 139 I 242, E. 3.2, S. 248 m.H.a. BGE 138 I 468 E. 2.6, S. 473 f. und BGE 138 I 454 E. 3.6.3, S. 463.

⁴⁰ BGE 139 I 242, E. 3.2, S. 248 m.H.a. BGE 138 I 410 E. 3.1, S. 414 f., BGE 137 I 167 E. 3.4, S. 174 f. und BGE 133 I 110 E. 4.1, S. 116.

⁴¹ BGE 139 I 242, E. 3.2, S. 248 m.H.a. BGE 138 I 435 E. 3.1, S. 446, BGE 138 I 356 E. 5.4.2, S. 360 f., BGE 138 I 331 E. 8.4.3, S. 354 und BGE 137 I 31 E. 4.1, S. 41, je mit Hinweisen,.

tonale Bestimmungen selbst dann ausgeschlossen, wenn sie in Übereinstimmung mit dem Bundesrecht stünden.⁴²

- 24 Die Kantone werden zwar «in ihren öffentlich-rechtlichen Befugnissen durch das Bundeszivilrecht nicht beschränkt» (Art. 6 ZGB).⁴³ Aus Art. 6 ZGB wird denn auch abgeleitet, dass die Kantone mit ihrem öffentlichen Recht («expansive Kraft des kantonalen öffentlichen Rechts») das Zivilrecht in *bestimmter Hinsicht ergänzen* und auf *Verhältnisse einwirken können*, die bereits zivilrechtlich geregelt sind.⁴⁴ Die Kantone verstossen aber – den eben dargelegten allgemeinen Regeln zur derogatorischen Kraft des Bundesrechts entsprechend – gegen den Bundesrechtsvorrang (Art. 49 BV), «wenn sie dort legiferieren, wo der Bundesgesetzgeber ein Gebiet selber abschliessend geregelt hat, wenn die von ihnen erlassenen Bestimmungen nicht durch ein schutzwürdiges öffentliches Interesse gedeckt sind und wenn sie dem *Sinn und Geist des Bundeszivilrechts* widersprechen».⁴⁵

Befugnisse
der Kantone

4. Materielles öffentliches Recht in der Zivilgesetzgebung im Allgemeinen

- 25 Die Zivilrechtsgesetzgebung enthält aber nicht *ausschliesslich Zivilrecht*.⁴⁶ Gewisse Bestimmungen über behördliche Handlungen wären, für sich allein genommen, eher als öffentliches Recht zu bezeichnen.⁴⁷ Dazu gehören zunächst z.B. Bestimmungen über das Zivilstandswesen, das Handelsregister, das Grundbuch, die Adoption, das Kindes- und Erwachsenenschutzrecht und die fürsorgliche Unterbringung sowie gewisse Verfahrensbestimmungen.⁴⁸ Da solche Bestimmungen aber in einem engen Zusammenhang mit dem Zivilrecht stehen und seiner Verwirklichung dienen, werden sie als ergänzendes öffentliches Recht oder auch als *formelles Bundeszivilrecht* bezeichnet.⁴⁹ Sie gehören traditionell zur Zivilrechtsgesetzgebung und wurden *aufgrund der Zivilrechtskompetenz* erlassen.⁵⁰

Beispiele für
materielles
öffentliches
Recht in der
Zivilgesetz-
gebung

⁴² BGE 139 I 242, E. 3.2, S. 248, E. 3.2 m.H.a. BGE 138 I 410 E. 3.1, S. 414, BGE 138 I 435 E. 3.1, S. 446, BGE 137 I 167 E. 3.4, S. 174 f., BGE 133 I 110 E. 4.1, S. 116, BGer-Urteil 2C_727/2011 vom 19. April 2012, E. 3.3, nicht publiziert in: BGE 138 II 191 ff., BGer-Urteil 2C_333/2012 vom 5. November 2012, E. 5.1 und BGer-Urteil 2C_728/2011 vom 23. Dezember 2011, E. 7.2.

⁴³ BIAGGINI, BV 122, S. 1002, N 2.

⁴⁴ LEUENBERGER, BV 122, 2014-2015, N 4 m.H.a. insbesondere auf BGE 137 I 135 E. 2.5.2, S. 140, BGE 131 I 333 E. 2.1, S. 335 f., BGE 129 III 161 E. 2.6, S. 165 f. und BGE 119 Ia 59 E. 2c, S. 61 f.

⁴⁵ BIAGGINI, BV 122, S. 1002, N 2 m.H.a. insbesondere BGE 122 I 18, S. 21; ferner HAUSHEER/JAUN, S. 227, N 38; LEUENBERGER, BV 122, 2014, N 4 m.w.H.; MARTI, S. 44, N 4.

⁴⁶ LEUENBERGER, BV 122, 2216, N 11.

⁴⁷ LEUENBERGER, BV 122, 2216, N 11.

⁴⁸ LEUENBERGER, BV 122, 2216, N 11; KOLLER, S. 858-859, N 13.

⁴⁹ LEUENBERGER, BV 122, 2216, N 11; KOLLER, S. 858, N 13.

⁵⁰ LEUENBERGER, BV 122, 2216-2217, N 11 m.w.H.

5. Materielles öffentliches Recht im Stiftungsaufsichtsrecht im Speziellen

- 26 Im Schweizerischen Zivilgesetzbuch findet sich eine Reihe von Bestimmungen, die *materiell* öffentlich-rechtlichen Charakter haben, z.B. Art. 84 ZGB im Stiftungsaufsichtsrecht.⁵¹ Demzufolge ist auch das Verhältnis zwischen einer Stiftung und ihrer Aufsichtsbehörde zumindest vorwiegend öffentlich-rechtlicher Natur, obwohl die Stiftungsaufsicht ihre Rechtsgrundlage in Art. 84 ZGB hat.⁵² Art. 84 Abs. 1 und 2 ZGB sind also «ein Stück materielles öffentliches bzw. Verwaltungsrecht».⁵³

Stiftungsaufsichtsrecht als materielles öffentliches Recht

6. (Bescheidene) Praktische Relevanz der Unterscheidung Zivilrecht/öffentliches Recht

- 27 Nach der herrschenden Lehre soll Art. 6 Abs. 1 ZGB beim erwähnten *formellen Bundeszivilrecht* jedoch nicht zum Tragen kommen, sondern es sollen die allgemeinen Prinzipien gelten, die sich aus der derogatorischen Kraft des Bundesrechtes ergeben.⁵⁴ Beim formellen Bundeszivilrecht «bleibt für kantonales öffentliches Recht zum Vornherein nur ganz ausnahmsweise Raum, so dass der Grundsatz der derogatorischen Kraft des Bundesrechtes «in voller Strenge», d.h. ohne die Milderung gemäss Art. 6 ZGB zur Anwendung gelangt.⁵⁵ KOLLER erachtet diese Auffassung als «zumindest fraglich, da auch diese Bestimmungen (unabhängig von ihrer rechtstheoretischen Natur) Bestandteil der Privatrechtskodifikation bilden. Das Bundesgericht seinerseits hat denn auch etwa im Bereich der fürsorglichen Freiheitsentziehung zum Teil ausdrücklich auf Art. 6 Abs. 1 ZGB hingewiesen.»⁵⁶
- 28 Die praktischen Auswirkungen dieser unterschiedlichen Haltungen sind jedoch ohnehin *bescheiden*. Denn die Bestimmungen im ZGB zur Stiftungsaufsicht wie auch die Rechnungslegungsvorschriften im OR sind aufgrund der Massgeblichkeit des Bundesrechtes (Art. 190 BV) ohnehin ausschlaggebend. Das gilt auch für vom Bund allfälliger *kompetenzwidrig erlassene* Gesetze, da Bundesgesetze – wegen nach wie vor nicht hinreichend ausgebauter Verfassungsgerichtsbarkeit gegenüber Bundesgesetzen – «bis auf weiteres immunisiert bleiben».⁵⁷ Auch KOLLER räumt letztlich ein, dass «es sich hier aber wohl mehr um einen Streit um Worte» handle.⁵⁸

H.L.: Nicht-anwendbarkeit von Art. 6 Abs. 1 ZGB bei formellem Bundeszivilrecht

Aber: Bescheidene praktische Auswirkungen

⁵¹ BG-Urteil 5A.23/1999 vom 27. März 2000, E. 1 m.H.a. BGE 96 I 406 E. 2, S. 407 ff.; ferner HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, S. 51, N 220 und HAUSHEER/AEBI-MÜLLER, S. 373, N 19.32; RIEMER 1981, ZGB 84, S. 546, N 37, ders. 2012, ZGB 84, S. 214, N 2 und S. 221, N 19.

⁵² BGE 107 II 385 E. 2, S. 388 m.w.H., dazu RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 214, N 2.

⁵³ So RIEMER 1981, ZGB 84, S. 546, N 37.

⁵⁴ KOLLER, S. 858, Rz. 13 mit umfassenden weiteren Literaturhinweisen.

⁵⁵ So HAUSHEER/JAUN, S. 218, N 12 für eine grafische Übersicht über das Verhältnis öffentliches Recht der Kantone/Bundesprivatrecht a.a.O., S. 217, N 7; ferner MARTI, S. 43, N. 2 m.w.H.

⁵⁶ KOLLER, S. 859, Rz. 13 unter Bezug auf BGE 122 I 18 E. 2b aa, S. 21.

⁵⁷ Verschiedene Versuche, die Verfassungsgerichtsbarkeit auf die gemäss BV 190 «massgebenden», d.h. «immunisierten» Bundesgesetze auszudehnen, scheiterten (zum Ganzen BIAGGINI, BV 190, S. 1451-1453, N2-N3; vgl. auch HANGARTNER/LOOSER, BV 190, S. 3068, N 50).

⁵⁸ KOLLER, S. 859, Rz. 13.

II. Bundesgesetze

1. Einleitung

- 29 Im Folgenden geht es darum, den genauen Regelungsgegenstand und -Umfang des Bundesrechts in den hier interessierenden Bereichen (Stiftungsaufsichtsrecht, Rechnungslegungs-, Revision- und Berichterstattungsvorschriften) zu erfassen, um anschliessend beurteilen zu können, ob, und wenn ja, inwieweit den Kantonen eine zusätzliche Regelungskompetenz zukommt. Genauer Regelungsgegenstand und -Umfang des Bundesrechts
- 30 Ausgangspunkt jeder Auslegung bildet *der Wortlaut der massgeblichen Norm*. Ist der Text nicht ganz klar und sind verschiedene Interpretationen möglich, so muss nach der wahren Tragweite der Bestimmung gesucht werden, wobei alle Auslegungselemente zu berücksichtigen sind (Methodenpluralismus). Dabei kommt es namentlich auf den Zweck der Regelung, die dem Text zugrunde liegenden Wertungen sowie auf den Sinnzusammenhang an, in dem die Norm steht. Die Entstehungsgeschichte ist zwar nicht unmittelbar entscheidend, dient aber als Hilfsmittel, um den Sinn der Norm zu erkennen. Namentlich zur Auslegung neuerer Texte, die noch auf wenig veränderte Umstände und ein kaum gewandeltes Rechtsverständnis treffen, kommt *den Materialien eine besondere Bedeutung* zu.⁵⁹ Erhöhte Massgeblichkeit der Gesetzesmaterialien
- 31 Der Fokus liegt – nach einer Analyse der Entwicklungen zu Art. 84 ZGB – auf *den legislatorischen Entwicklungen ab 2006* (d.h. den heutigen Art. 83a–c ZGB sowie Art. 957 OR). Es ist unerlässlich, zum Verständnis der Einordnung der Rechnungslegungs- und Revisionsvorschriften in das Stiftungsaufsichtsrecht sowie des Willens des Gesetzgebers bezüglich der Kompetenzen der Kantone zum Erlass von ergänzendem Recht zur Stiftungsaufsicht bzw. zu den Rechnungslegungsvorschriften *die Entstehung der heutigen Art. 83a–c ZGB sowie Art. 957 OR* näher zu betrachten. Vorliegend primär neuere Gesetzesänderungen ab 2006 relevant

2. Frühe Entwicklungen ab 1904: Grundnorm von Art. 84 Abs. 2 ZGB

a. Gesetzesentwurf und Botschaft

- 32 Der Entwurf zum ZGB von 28. Mai 1904 sah die heutige Bestimmung von Art. 84 ZGB in Art. 93 E-ZGB bereits fast wörtlich vor. Absatz 1 bestimmte, dass die Stiftungen unter der Aufsicht des Gemeinwesens stehen, dem sie nach ihrer Bestimmung angehören. Absatz 2 gab den Kantonsregierungen resp. dem Bundesrat die Kompetenz, die Amtsstelle zu bezeichnen, der die unmittelbare Aufsicht zustehen soll. Nach Absatz 3 hatte die Aufsichtsbehörde dafür zu sorgen, dass «das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss gewidmet und erhalten» werde.⁶⁰ Entwurf
- 33 Die Erläuterungen des Bundesrats in der Botschaft zum Stiftungsrecht sind nicht sehr ergiebig. Der Bundesrat hielt einerseits fest, dass die Stiftungen, die in gesetzlicher Botschaft

⁵⁹ Z.B. BGE 144 V 333 E. 10.1, S. 344 m.w.H.

⁶⁰ BBl 1904 IV 121., dazu PETER, S. 18, N 73. Die nachfolgende Darstellung der legislatorischen Entwicklung von Art. 84 Abs. 2 ZGB lehnt sich stark an diejenige von PETER, S. 18-20, N. 73-81, an.

Weise errichtet worden sind, unter der Aufsicht der zuständigen öffentlichen Organe stehen. Andererseits führte er aus, dass die Aufsichtsbehörde unter gewissen erschwerenden Voraussetzungen sowohl die Organisation der Stiftung ändern als auch deren Zweck umgestalten könne, sofern dies als notwendig und im Sinne des Stifters selbst liegend betrachtet werden dürfe. Damit würde der Entwurf zum Stiftungsrecht einem oft empfundenen Bedürfnis endlich Rechnung tragen.⁶¹

b. Parlamentarische Beratung

- 34 Die vorberatende Kommission des Nationalrats beantragte dem Rat die Streichung des zweiten Absatzes, welcher die Kompetenz zur Bezeichnung der zuständigen Aufsichtsbehörde verankerte, da dieser unnötig sei.⁶² Über den vom Bundesrat vorgeschlagenen Absatz 3, der die Aufsichtsbehörde dazu anhält, für eine zweckgemässe Widmung und Erhaltung des Stiftungsvermögens zu sorgen, fand im Nationalrat *keine Debatte* statt. Der Nationalrat hat die Anträge der vorberatenden Kommission stillschweigend angenommen.⁶³ Nationalrat
- 35 Die vorberatende Kommission des Ständerats stellte gar keine Anträge zu Art. 93 E-ZGB. Sie stimmte also der Streichung von Absatz 2 zu und liess die beiden anderen Absätze – wie schon die Kommission des Nationalrats – unangetastet.⁶⁴ Der Berichterstatter der Kommission wies diesbezüglich darauf hin, dass es den Kantonen freistehe, die Aufsicht zu organisieren, mithin sie durch den Regierungsrat oder durch eine andere Behörde besorgen zu lassen.⁶⁵ Die Aufsichtsbehörde habe für die stiftungsgemässe Verwendung und Erhaltung des Vermögens zu sorgen. Sowohl die Organisation als auch die Zweckbestimmung können von der zuständigen Behörde abgeändert werden. Betreffend diese Kompetenz der Aufsichtsbehörde verwies der Berichterstatter darauf, dass das Leben zu vielgestaltig und die Voraussicht des Stifters oft zu klein seien, als dass nicht das Bedürfnis und geradezu die Notwendigkeit bestünde, zu intervenieren.⁶⁶ Der Ständerat ist seiner vorberatenden Kommission gefolgt.⁶⁷ Ständerat
- 36 Vor dem Hintergrund der Einigkeit über Art. 93 E-ZGB war diese Bestimmung – wie auch die übrigen aufsichtsrelevanten Bestimmungen des ZGB – *kein Thema in der Differenzbereinigung*.⁶⁸ Nach einer Neugruppierung der Bestimmungen wurde Art. 84 Abs. 2 ZGB schliesslich am 10. Dezember 1907 wie folgt beschlossen: «Die Aufsichtsbehörde hat dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird.»⁶⁹ Differenzbereinigung

⁶¹ BBl 1904 IV 21, dazu PETER, S. 18-19, N 74.

⁶² AB 1905 N 485 und 488, dazu PETER, S. 19, N 76.

⁶³ AB 1905 N 489, dazu PETER, S. 19, N. 76.

⁶⁴ AB 1905 S 1237, dazu PETER, S. 19, N 77.

⁶⁵ AB 1905 S 1240, dazu PETER, S. 19, N 77.

⁶⁶ AB 1905 S 1240, dazu PETER, S. 19, N 77.

⁶⁷ AB 1905 S 1241, dazu PETER, S. 19, N 77.

⁶⁸ Vgl. AB 1906 N 233 und 239, dazu PETER, S. 20, N 78.

⁶⁹ BBl 1907 607 ff., insbesondere 609, dazu PETER, S. 20, N 78.

- 37 Die parlamentarischen Beratungen brachten somit *nur die Streichung der expliziten Kompetenz der Kantonsregierungen* (und des Bundesrats), die mit der unmittelbaren Aufsicht betraute Amtsstelle zu bezeichnen.⁷⁰ Die Grundaufgabe der Stiftungsaufsicht wurde *weder geändert noch diskutiert*, womit der parlamentarischen Beratung des Stiftungsrechts keine konkreten Hinweise auf einen expliziten gesetzgeberischen Willen entnommen werden können. Immerhin kann andererseits gesagt werden, dass dem historischen Gesetzgeber offenbar *klar* war, was unter dem Begriff Sorge für die zweckgemässe Verwendung des Stiftungsvermögens zu verstehen ist.⁷¹ Geringe materielle Änderungen
- 38 Interessant aber nicht entscheidend ist, dass die *Formulierung der Grundaufgabe der Stiftungsaufsicht* in kleinen Nuancen *variiert* wurde. Während der Entwurf noch die Begriffe «Widmung» und «Erhaltung» vorsah, sprach der Berichterstatter der vorberatenden Kommission des Ständerats von «Verwendung» und «Erhaltung». Publiziert wurde schliesslich (wohl nach einer Änderung durch die Redaktionskommission) der Begriff der Verwendung.⁷² Geänderte Begriffe
- c. Ausführungsbestimmungen zu Art. 84 Abs. 2 ZGB / Kreisschreiben 1921*
- 39 Schon bald nach Inkrafttreten des ZGB, vor allem mit dem Aufkommen der ersten Personalfürsorgestiftungen, tauchte «das Bedürfnis nach einer Ausführung bzw. Ergänzung von Art. 84 Abs. 2» auf.⁷³ Bedarf nach Zusatzregelungen
- 40 Eine Anregung der Direktion des Innern des Kantons Zürich veranlasste das EJPD im Jahr 1920 bei Prof. EUGEN HUBER ein *Gutachten* in Auftrag zu geben, welches sich unter anderem auch zum Inhalt des Aufsichtsrechts aussprach.⁷⁴ Gutachten Prof. Eugen Huber
- 41 Aufgrund dieses Gutachtens erliess das EDI am 17. März 1921 ein Kreisschreiben, welches sich mit dem Inhalt der Aufsicht befasste.⁷⁵ Zur rechtlichen Basis der Aufsichtsbefugnisse gibt es (bis heute) *keine Ausführungsverordnung*.⁷⁶ Kreisschreiben, keine Verordnung
- 42 Im Sinne einer *negativen Abgrenzung* ist die Aufsichtsbehörde gemäss diesem Kreisschreiben nicht Stiftungsorgan, hat keine Vertretungsbefugnis und kann daher auch nicht im Namen der Stiftung handelnd auftreten. Die Vorschriften über die Funktionen und über die Verantwortlichkeit der vormundschaftlichen Aufsichtsbehörde sind auf die Stiftungsaufsicht nicht anwendbar.⁷⁷ Negative Abgrenzung der Stiftungsaufsichtsbehörde

⁷⁰ PETER, S. 20, N. 79.

⁷¹ PETER, S. 20, N. 80.

⁷² Vgl. BBl 1904 IV 121, AB 1905 S 1240 und BBl 1907 609, dazu PETER, S. 20, N. 81.

⁷³ So RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 547, N. 38.

⁷⁴ PETER, S. 20, N. 82; RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 547-548, N. 38.

⁷⁵ PETER, S. 20, N. 82; Die nachfolgende Darstellung des Kreisschreibens stützt sich stark auf die Darstellung von PETER, S. 20-21, N. 82-87. Das KS 1921 wurde in BBl 1921 II 309 ff. = SJZ 17 (1920/21), S. 350 ff. publiziert, dazu RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 214, N. 1; Vgl. für weitere Hintergründe zur Entstehung des KS 1921 auch RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 547, N. 38.

⁷⁶ ESA, Leitfaden, S. 2.

⁷⁷ KS 1921, S. 312, dazu PETER, S. 20-21, N. 83.

- 43 In *positiver Hinsicht* hält das Kreisschreiben fest, dass die Aufsichtsbehörde das Recht und die Pflicht hat, die Verwaltung der Stiftung ihrer Kontrolle zu unterwerfen. Sie kann Berichterstattung und Rechnungsablegung beanspruchen sowie die Stiftungsorgane auf eine festgestellte nicht zweckgemässe Verwendung des Stiftungsvermögens aufmerksam machen und allenfalls auch klagend gegen Stiftungsorgane vorgehen.⁷⁸ Positive Regelung der Kompetenzen der Aufsichtsbehörde
- 44 Nach der Praxis des EDI basiert(e) die Stiftungsaufsicht denn auch «normalerweise auf den von den Stiftungsorganen jährlich einzureichenden Berichten und Rechnungen».⁷⁹ Basis der Aufsicht
- 45 Der Aufsichtsbehörde wird im Weiteren auch eine allgemeine Weisungskompetenz zugestanden, womit die Aufsichtstätigkeit eine *ähnlich prophylaktische Gestalt* annehme wie diejenige der kantonalen Vormundschaftsorgane.⁸⁰ Prophylaktische Aufsichtstätigkeit
- 46 Schliesslich weist das Kreisschreiben darauf hin, dass die Aufsichtsführung im engeren Sinne (d.h. im Sinne von Art. 84 Abs. 2 ZGB) durch *diverse explizite gesetzliche Kompetenzen* der Aufsichtsbehörde betreffend Organisation, Aufhebung und Umwandlung konkretisiert wird.⁸¹ Weitere Konkretisierung der Aufsichtsführung
- 47 Das Kreisschreiben schliesst mit der klaren Aussage, dass es nicht notwendig sei, für die der *Aufsicht des Bundes unterstehenden Stiftungen nähere Vorschriften* über die Aufsichtsführung zu erlassen. Sofern die *Kantone solche Bestimmungen* erlassen wollen, seien sie vom Bundesrat *zu genehmigen*. Das EDI würde auch bei der Vorbereitung solcher Vorschriften helfen und für eine gewisse Einheitlichkeit sorgen können.⁸² Keine Notwendigkeit weiterer Vorschriften

d. Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven

- 48 Trotz der grossen Bedeutung von Art. 84 Abs. 2 ZGB ist die Bestimmung «wenig aussagekräftig ausgefallen»;⁸³ insbesondere hat sich der Bundesgesetzgeber jeder Äusserung darüber enthalten, auf welchem Wege, d.h. *mit welchen Mitteln*, die Aufsichtsbehörde ihre Aufgabe zu erfüllen habe. Weder die Rechte und Pflichten der Aufsichtsbehörden noch die entsprechenden Pflichten und Rechte der Stiftungsorgane haben eine ausdrückliche Regelung erfahren.⁸⁴ Aber nicht nur ist die Aussagekraft des Art. 84 Abs. 2 an sich gering, sondern es findet sich auch in den *Materialien nur* Wenig aussagekräftiger Art. 84 Abs. 2 ZGB

⁷⁸ KS 1921, S. 313, Bst. a., dazu PETER, S. 20, N 84 und RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 560, N 58.

⁷⁹ RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 560, N 58 mit umfangreichen Belegstellen.

⁸⁰ Bei Versicherungsstiftungen umfasse das Aufsichtsrecht auch die Prüfung der richtigen Erfüllung des Versicherungszweckes und könne die Kontrolle der sich stetig verändernden versicherungstechnischen Grundlagen notwendig machen (KS 1921, S. 312 f., Bst. b), dazu PETER, S. 20, N 84.

⁸¹ KS 1921, S. 313, Bst. c., dazu PETER, S. 21, N 85.

⁸² KS 1921, S. 313 f., dazu PETER, S. 21, N 87.

⁸³ RIEMER 1981, ZGB 84, S. 545, N 37.

⁸⁴ RIEMER 1981, ZGB 84, S. 545-546, N 37. Gemäss RIEMER wäre de lege ferenda eine für alle Aufsichtsbehörden in Bund und Kantonen einheitliche eidgenössische Stiftungsaufsichtsverordnung wünschenswert. A.M. PETER, S. 51, N 215: «Es ist weder ein Bedarf an Präzisierungen auf Gesetzesstufe noch ein Bedarf für eine ausführende Aufsichtsverordnung ersichtlich, genauso wie dies schon vor bald 100 Jahren beurteilt worden ist.»

sehr wenig, was zur Erhellung dieser Bestimmung beitragen könnte, da man sich über diese – zentrale – Vorschrift sowohl in der Expertenkommission als auch im Parlament kaum geäussert hatte.⁸⁵

- 49 Mit seinem Kreisschreiben 1921 hat der Bund hingegen schon sehr früh nach Inkrafttreten des ZGB versucht, den Inhalt der Grundnorm zur Stiftungsaufsicht «zu erhehlen».⁸⁶ Dabei hat er aber nicht den Begriff der zweckgemässen Verwendung des Stiftungsvermögens weiter *konkretisiert*, sondern vor allem klargemacht, dass die Aufgaben der Stiftungsaufsicht *klar und detaillierter geregelt* seien, als dies aus Art. 84 Abs. 2 ZGB hervorgehe. Zudem hat er aufgezeigt, mit *welchen Mitteln und Kompetenzen* die Stiftungsaufsicht ihre Aufgaben wahrnimmt.⁸⁷ Aber: Wichtiges Kreisschreiben 1921
- 50 Schon früh hat sich dabei der *Zusammenhang* zwischen der Berichterstattung an die Aufsichtsbehörde und deren Aufsichtstätigkeit herauskristallisiert.⁸⁸ Bedeutung
- 51 Das ZGB hat sich im Bereich des Stiftungsrechts während *rund hundert Jahren* nicht verändert. Erst ab 2006 wurde das Recht der gemeinnützigen Stiftungen erstmals teilrevidiert.⁸⁹ Im Folgenden ist daher zu prüfen, welche bundesrechtlichen Änderungen sich auf Grund dieser neueren Entwicklungen in der Rechtsetzung zur Stiftungsaufsicht bzw. zur Berichterstattung an die Aufsichtsbehörde ergeben haben. Prüfung neuerer legislativischer Entwicklungen

3. Änderungen per 2006 im Rahmen des Geschäfts «00.461 Pa.Iv. Revision des Stiftungsrechtes» (14.12.2000)

a. Vorgeschichte

- 52 Am 14. Dezember 2000 reichte Ständerat Fritz Schiesser (RL, GL) eine Parlamentarische Initiative in der Form eines ausgearbeiteten Entwurfs ein, mit dem Ziel, das geltende Stiftungsrecht, namentlich die Artikel 80ff. des Zivilgesetzbuchs (ZGB) und die einschlägigen Bestimmungen des Steuerrechts, zu revidieren. Das Ziel des Gesetzesentwurfs war insgesamt «die Liberalisierung des schweizerischen Stiftungsrechts mit der Absicht, die Stiftungsfreudigkeit zu erhöhen.»⁹⁰ Die Kontrolle der Stiftungen und damit eine erhöhte Transparenz könne durch das Einsetzen einer obligatorischen Pa IV SCHIESSER

⁸⁵ RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 546, N 36 m.w.H. auf «lediglich» Erl 1914 Bd. 1 S. 94 lit. C, wonach Inhalt des Aufsichtsrechts «die Sorge für die stiftungsgemässe Verwendung und Erhaltung des Vermögens» sei; ebenso StenBull BVers 15 (1905), StändeR, S. 1240 Sp 1.

⁸⁶ So PETER, S. 22–23, N 92.

⁸⁷ PETER, S. 22–23, N 92.

⁸⁸ N 44 vorne.

⁸⁹ Vgl. PETER, S. 6, N. 16.

⁹⁰ CURIA VISTA, Pa IV Schiesser, Ausgangslage. Schliesslich hält die Kommission fest, dass die Parlamentarische Initiative für dieses Anliegen sicher das geeignete Instrument ist, denn im Gegensatz zur Motion ermöglicht sie dem Parlament, die Federführung zu behalten und den Zeitplan festzulegen. Die Kommission möchte in diesem Zusammenhang daran erinnern, dass die letzte in Angriff genommene Reform des Stiftungsrechts (Entwurf der Arbeitsgruppe Riemer im Jahre 1993) nie zustande gekommen ist (CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 5). Vgl. für eine Übersicht zur Motivation der Pa IV Schiesser auch WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8154).

Rechnungsrevisionsstelle erreicht werden. Diese Transparenz schaffe Vertrauen gerade auch für Zuwendungen Dritter an die Stiftung.⁹¹

b. *Vorarbeiten in der WAK*

- 53 Dem Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben vom 3. Mai 2001 ist zu den hier interessierenden Fragen der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision sowie der Berichterstattung im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen: Mit dem Revisionsvorschlag wurde auch eine möglichst *weit gehende Privatisierung* der Stiftungsaufsicht angestrebt. Entsprechend der aktienrechtlichen Regelung wurde deshalb die Einführung einer Revisionsstelle vorgeschlagen. Diese sollte primär die Rechnungsführung und die Vermögenslage der Stiftung prüfen.⁹² Einführung einer Revisionsstelle
- 54 Da die Stiftung im Gegensatz zu anderen juristischen Personen nicht ein der Generalversammlung entsprechendes Organ aufweisen muss, das befugt ist, die Revisionsstelle zu überwachen und allenfalls abzusetzen, kann auf die staatliche Aufsicht indes *nicht vollständig verzichtet* werden. Diese sollte aber auf folgende Bereiche *beschränkt* werden: 1. Prüfung des Revisionsberichtes auf seine inhaltliche Vollständigkeit (formelle Prüfungsbefugnis; Art. 84 Abs. 3 Vorentwurf, VE⁹³) 2. Sicherstellung, dass der Stiftungszweck nicht verletzt wird (Art. 84 Abs. 2 ZGB), 3. Klagerecht gegen die Stiftung auf Abberufung eines Revisors, wenn dieser die Voraussetzungen nicht erfüllt oder wichtige Gründe vorliegen (Art. 84 Abs. 4 VE⁹⁴).⁹⁵ Reduzierte staatliche Aufsicht
- 55 Der Ständerat folgte dem Antrag seiner Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) und gab am 8. Juni 2001 der Initiative Schiesser einstimmig Folge.⁹⁶ Am 15. Mai 2003 nahm die Kommission Kenntnis vom Vorentwurf, der ihr von der zuständigen Subkommission vorgelegt worden war.⁹⁷ Gleichzeitig beschloss sie, eine *Vernehmlassung bei den Kantonen* durchzuführen. Gestützt auf die entsprechenden Ergebnisse *bereinigte die Kommission den Vorentwurf* und stimmte an ihrer Sitzung Vernehmlassung bei den Kantonen

⁹¹ CURIA VISTA, Pa IV Schiesser, Ausgangslage (CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 5).

⁹² CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 5, Endnote 1.

⁹³ Art. 84 Abs. 3 Vorentwurf, VE: «Die Aufsichtsbehörde prüft, ob der von der Revisionsstelle übermittelte Bericht den vom Gesetz verlangten Inhalt aufweist.» (CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 2). Der staatlichen Aufsichtsbehörde sollte nur ein formelles Prüfungsrecht zugestanden werden, um allfällige Doppelspurigkeiten mit der Tätigkeit der Revisionsstelle zu vermeiden (a.a.O., S. 6, Endnote 8).

⁹⁴ Art. 84 Abs. 4 VE: «Die Aufsichtsbehörde kann durch Klage gegen die Stiftung die Abberufung eines Revisors verlangen, wenn dieser die Voraussetzungen für das Amt nicht erfüllt oder wichtige Gründe vorliegen.» (CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 2). Da die Stiftung keine der Generalversammlung anderer juristischer Personen entsprechendes Oberorgan aufweist, das befugt ist, einen Revisor jederzeit abzuberufen (vgl. Art. 727 e Abs. 3 OR), sollte der Aufsichtsbehörde ein Klagerecht gegen die Stiftung auf Abberufung eines Revisors zugestanden werden. Die Klagegründe sollten entsprechend der Revisionsabsicht, die Befugnisse der staatlichen Aufsichtsbehörde zu beschränken, auf fehlende Voraussetzungen für das Amt oder wichtige Gründe beschränkt werden. Mit dem unbestimmten Rechtsbegriff des wichtigen Grundes wurde auf Art. 4 ZGB verwiesen. Die staatliche Aufsichtsbehörde sollte demgemäss insbesondere dann zur Klage legitimiert sein, wenn die Revisionsstelle rechtswidrig handelt und vom Stiftungsrat nicht abgesetzt wird. (a.a.O., S. 6, Endnote 9).

⁹⁵ CURIA VISTA, WAK-Bericht 2001, S. 5-6, Endnote 1.

⁹⁶ AB 2001 S 260, WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8155.

⁹⁷ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8155.

vom 23. Oktober 2003 dem Entwurf des WAK-Berichts 2003 mit 9 gegen 1 Stimme zu.⁹⁸

- 56 Auf die Frage, ob es angebracht sei, für die Stiftungen eine obligatorische Revisionsstelle vorzuschreiben, gaben *alle Kantone eine positive Antwort*. Durch die Schliessung dieser wichtigen Lücke werde die Transparenz und so auch die Glaubwürdigkeit der Stiftungen sowie das Vertrauen von Spendern und Destinatären erhöht. Weiter würden dadurch die Voraussetzungen für eine zunehmende Professionalisierung geschaffen. Dank ihrer Flexibilität erlaube schliesslich die neue Regelung Anpassungen an die unterschiedliche Komplexität der Struktur der einzelnen Stiftungen.⁹⁹ Obligatorische Revisionsstelle von Kantonen begrüsst
- 57 Zu den Art. 83 Abs. 2–4 (neu) ZGB war dem WAK-Bericht 2003 zu entnehmen, dass in der Botschaft des Bundesrats zur Revision des Obligationenrechts vom 19. Dezember 2001 (Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung) eine neue Regelung des Vorgehens bei Mängeln in der Organisation juristischer Personen vorgeschlagen werde, die für sämtliche Gesellschaftsformen des Obligationenrechts Anwendung finden soll. Für den Verein und die Stiftung werden Regelungen vorgeschlagen, die den Besonderheiten dieser Rechtsformen angepasst sind.¹⁰⁰ Da die Revision von Artikel 83 ZGB in engem Zusammenhang zur vorliegenden parlamentarischen Initiative steht, wird vorgesehen, den Vorschlag des Bundesrats zu übernehmen. Zu einem späteren Zeitpunkt muss der Entwurf für die Revision des Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung entsprechend angepasst werden.¹⁰¹ Allgemeines zu VE 83 Abs. 2–4 (neu) ZGB
- 58 Im Wesentlichen enthält Artikel 83 ZGB die folgenden Neuerungen: Die Aufsichtsbehörde kann nicht nur bei der Stiftungserrichtung die erforderlichen Massnahmen ergreifen, sondern auch, wenn zu einem späteren Zeitpunkt Mängel in der Organisation festgestellt werden.¹⁰² Artikel 83 ZGB soll ermöglichen, allen Formen von Mängeln abzuhelpen, die in der Organisation auftreten können. Dabei kann es sich um ein fehlendes Organ oder um ein Organ handeln, das nicht rechtmässig (nach den Vorschriften des Gesetzes, der Stiftungsurkunde und des Reglements) zusammengesetzt ist. Das Eingreifen der Aufsichtsbehörde ist insbesondere dann gerechtfertigt, wenn eine Revisionsstelle die Unabhängigkeitserfordernisse nicht erfüllt, die in Artikel 83a Absatz 2 ZGB festgelegt sind.¹⁰³ Neuerungen in VE Art. 83 ZGB (Abhilfe bei allen Formen von Mängeln)
- 59 Die Aufsichtsbehörde handelt von Amtes wegen. Gemäss Artikel 941a (neu) OR muss der Handelsregisterführer der zuständigen Aufsichtsbehörde Mitteilung machen, wenn er Mängel in der Organisation einer Stiftung feststellt.¹⁰⁴ Die Aufsichtsbehörde kann alle erforderlichen Massnahmen treffen, um dem Mangel in der Organisation der Stiftung abzuhelpen. In Artikel 83 Absatz 2 ZGB sind folgende Beispiele angeführt: Ansetzung einer Frist für die Stiftung, binnen derer der rechtmässige Zustand Erl. zu VE Art. 83 Abs 2 und 4 ZGB

⁹⁸ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8155.

⁹⁹ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8162.

¹⁰⁰ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8164.

¹⁰¹ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8164.

¹⁰² WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8164.

¹⁰³ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8164–8165.

¹⁰⁴ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8165.

wieder herzustellen ist; Ernennung des fehlenden Organs oder eines Sachwalters. Denkbar sind auch weitere geeignete Massnahmen wie eine Anpassung der Stiftungsurkunde oder des Reglements. Nach Artikel 83 Absatz 4 ZGB trägt die Stiftung die Kosten dieser Massnahmen.¹⁰⁵

- 60 Nach geltendem Recht kann das Stiftungsvermögen nicht einer anderen Stiftung mit gleichartigem Zweck zugewendet werden, wenn der Stifter dagegen Einspruch erhebt oder wenn die Stiftungsurkunde diese Möglichkeit ausschliesst. Einer im Vernehmlassungsverfahren geäusserten Anregung folgend wird in Artikel 83 Absatz 3 ZGB auf diese Einschränkung verzichtet. Hervorzuheben ist, dass auch die Änderung des Stiftungszwecks nach Artikel 86 ZGB gegen den Willen des Stifters bzw. entgegen einer verbietenden Klausel in der Stiftungsurkunde erfolgen kann. Für beide Tatbestände wird somit diesbezüglich dieselbe Regelung gelten.¹⁰⁶ Erl. zu VE Art. 83 Abs 3 ZGB
- 61 Zu Art. 83a ZGB (neu) hielt der WAK-Bericht 2003 fest, dass diese Bestimmung die Stiftungen zur Bezeichnung einer Revisionsstelle verpflichte und die Anforderungen an deren Unabhängigkeit und Befähigung festlege. Die Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle wurde bereits im Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993 sowie im Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) vom 29. Juni 1998 vorgeschlagen. In beiden Fällen wurde der Vorschlag im Vernehmlassungsverfahren positiv aufgenommen. Dabei sind nur die sogenannten klassischen Stiftungen zur Bezeichnung einer Revisionsstelle verpflichtet. Gemäss Artikel 87 Absatz 1^{bis} ZGB sind die Familienstiftungen und die kirchlichen Stiftungen von dieser Pflicht befreit. Sie können jedoch auf freiwilliger Basis eine Revisionsstelle bezeichnen.¹⁰⁷ Erl. zu Art. 83a ZGB (neu)
- 62 Gemäss Artikel 83a Absatz 2 ZGB müssen die mit der Revision beauftragten Personen von der Stiftung unabhängig sein (zum Aktienrecht vgl. Art. 727c OR). Der Entwurf setzt (unwiderlegbar) voraus, dass die Unabhängigkeit in bestimmten Situationen nicht gewährleistet ist. Dies gilt namentlich, wenn die mit der Revision beauftragten Personen einem anderen Organ der Stiftung angehören, in einem Arbeitsverhältnis zur Stiftung stehen (z.B. wenn sie die Buchhaltung der Stiftung führen), enge verwandtschaftliche Beziehungen zu Mitgliedern von Organen der Stiftung haben oder Destinatäre der Stiftung sind. Die Aufsichtsbehörde prüft die Einhaltung der Unabhängigkeitserfordernisse und kann gegebenenfalls gestützt auf Artikel 83 Absatz 2 ZGB eingreifen. Der Handelsregisterführer muss im Zeitpunkt, in dem die Eintragung beantragt wird, ebenfalls prüfen, ob die Gesetzesvorschriften eingehalten werden.¹⁰⁸ Zu Abs. 2
- 63 Laut Artikel 83a Absatz 3 ZGB kann sodann der Bundesrat die Voraussetzungen festlegen, unter denen die Stiftung ausnahmsweise einen besonders befähigten Revisor beziehen muss. Dieser Begriff stammt aus dem Aktienrecht. Die im Obligationenrecht vorgesehenen Grössekriterien lassen sich jedoch nicht auf die Stiftungen an- Zu Abs. 3

¹⁰⁵ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8165.

¹⁰⁶ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8165.

¹⁰⁷ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8165.

¹⁰⁸ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8165–8166.

wenden. Vielmehr muss den Besonderheiten der Stiftungen Rechnung getragen werden, indem auf Kriterien wie die Höhe des Dotationskapitals, die jährlichen Spendeneinnahmen oder den Betrieb eines kaufmännischen Unternehmens durch die Stiftung abgestellt wird.¹⁰⁹

- 64 Nach Artikel 83a Absatz 4 ZGB kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, die der Bundesrat in einer Verordnung festlegt. Mit dieser Bestimmung kann den *Bedürfnissen der Praxis* Rechnung getragen und gleichzeitig die Rechtssicherheit und eine einheitliche Praxis unabhängig von der zuständigen Aufsichtsbehörde gewährleistet werden. Die Befreiung sollte allerdings die Ausnahme darstellen und insbesondere für jene Stiftungen gelten, die nur ein sehr kleines Vermögen oder eine sehr beschränkte Geschäftstätigkeit aufweisen. Der Bundesrat muss zudem die Modalitäten und vor allem die Dauer der Befreiung regeln.¹¹⁰ Es wurde geprüft, ob im Gesetz eine Grenze des Dotationskapitals festzulegen wäre, unterhalb der die Stiftung automatisch von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit wäre. Diese Lösung wurde jedoch verworfen, da sie zu wenig differenziert wäre.¹¹¹ Zu Abs. 4
- 65 Artikel 83b ZGB regelt die Tätigkeit der Revisionsstelle. Diese prüft die Rechnungsführung und die Vermögenslage der Stiftung (vgl. Art. 728 OR zum Aktienrecht). Die mit der Revision beauftragten Personen müssen insbesondere überprüfen, ob die Jahresrechnung (vgl. dazu Art. 84b ZGB) gemäss den gesetzlichen Vorschriften und den Bestimmungen der Stiftungsurkunde erstellt wurde. Das Ergebnis der Prüfung wird in einem Bericht festgehalten. Dieser enthält auch die Namen der Personen, die die Revision vorgenommen haben, und bestätigt, dass diese Personen die Befähigungs- und Unabhängigkeitserfordernisse erfüllen. Der Revisionsbericht wird dem Stiftungsrat abgegeben. Neben ihrer Revisionstätigkeit im engeren Sinne übernimmt die Revisionsstelle auch bestimmte Aufgaben bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit (vgl. dazu Art. 84a ZGB).¹¹² Erl. zu VE Art. 83b ZGB (neu)
- 66 Zu Art. 84b ZGB (neu) führte die WAK Folgendes aus: Artikel 84b Absatz 1 ZGB sieht ausdrücklich vor, dass die Stiftungen zur Buchführung verpflichtet sind. Die Buchführung ist die unabdingbare Voraussetzung für die in Artikel 83a ZGB geforderte Revision der Jahresrechnung. Die Festschreibung dieser Pflicht im Gesetz ist umso wichtiger, als Stiftungen nach der heutigen Rechtsprechung des Bundesgerichts nur dann der Buchführungspflicht unterstehen, wenn sie im Sinne von Artikel 934 Absatz 1 OR ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.¹¹³ Abs. 2: Die Erstellung der Jahresrechnung ist in den Artikel 957 ff. OR geregelt, die sinngemäss Anwendung finden. Betreibt jedoch die Erl. zu VE Art. 84b ZGB (neu)

¹⁰⁹ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8166.

¹¹⁰ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8166.

¹¹¹ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8167.

¹¹² WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8167.

¹¹³ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8168.

Stiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die aktienrechtlichen Vorschriften (Art. 662 ff. OR) sinngemäss anwendbar.¹¹⁴

- 67 Die WAK stützte sich betreffend Anpassung der Bestimmungen des Zivilgesetzbuchs betreffend Stiftungen (Art. 80 ff.) ohne weitere Erklärungen auf Art. 122 Abs. 1 BV, wonach die Gesetzgebung auf dem Gebiet des Zivilrechts Sache des Bundes ist.¹¹⁵ Massgeblichkeit von Art. 122 BV

c. Stellungnahme des Bundesrates

- 68 Ganz allgemein *unterstützte* der Bundesrat die Bestrebungen nach einer Revision des Stiftungsrechts und konnte sich den mit der parlamentarischen Initiative verfolgten Zielen anschliessen (Verbesserung der Attraktivität des Stiftungsrechts sowie der Transparenz). Er unterstützte insbesondere die Einführung einer obligatorischen Revisionsstelle und die damit verbundene erhöhte Transparenz. Im Übrigen stellte der Bundesrat mit Genugtuung fest, dass die Kommission einige Elemente des Vorentwurfs aus dem Jahre 1993 übernommen hatte, die im damaligen Vernehmlassungsverfahren unumstritten geblieben waren.¹¹⁶ Grundsätzliche Unterstützung

- 69 Der Bundesrat schloss sich zudem den Ausführungen im Kommissionsbericht in Bezug auf die Darstellung der finanziellen und personellen Auswirkungen, des Verhältnisses zum europäischen Recht und der Verfassungsmässigkeit – also der Massgeblichkeit von Art. 122 BV – an.¹¹⁷ Massgeblichkeit von Art. 122 BV

d. Parlamentarische Debatte

- 70 Der *Ständerat* folgte am 18. Dezember 2003 diskussionslos dem Antrag seiner Kommission, Art. 83 Abs. 2–4 entsprechend der Version im Bundesblatt auszugestalten, nachdem der Kommissionsprecher WICKI darauf hingewiesen hatte, dass bei der ebenfalls in Beratung stehenden Revision des GmbH-Rechtes der hier vorgeschlagenen Neuformulierung von Artikel 83 ZGB Rechnung zu tragen sei.¹¹⁸ SR Art. 83 Titel, Abs. 2–4 ZGB

- 71 Der *Ständerat* befasste sich gleichentags auch mit Art. 83a ZGB. Kommissionsprecher WICKI führte zu Art. 83a aus, dass diese Bestimmung die Stiftungen zur Bezeichnung einer Revisionsstelle verpflichte. Sie lege die Anforderungen an deren Unabhängigkeit und Befähigung fest. In den Vernehmlassungen wurde dies positiv aufgenommen. Eine obligatorische Revisionsstelle schaffe auch mehr Transparenz. Die vorgeschlagene Regelung umschreibe die Qualifikation der Revisionsstelle nicht. Für Stiftungen mit einfachen Strukturen oder mit bescheidenem Vermögen sollte nach Absatz 4 die Möglichkeit bestehen, dass sie von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit würden. Die Voraussetzungen dazu würden in der bundesrätlichen Verordnung festgelegt. Die Kommission sei der Auffassung, dass diese Ausnahmemöglichkeit grosszügig gehandhabt werde. Zudem solle vor allem nach wie vor die Möglichkeit bestehen, dass für kleine, einfache Stiftungen weiterhin eh-
- Art. 83a ZGB: Votum WICKI

¹¹⁴ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8168.

¹¹⁵ WAK-Bericht 2003, BBl 2003 8180.

¹¹⁶ BBl 2003 8193.

¹¹⁷ BBl 2003 8197.

¹¹⁸ AB 2003 S 1217.

renamtliche und nicht professionelle Revisionsstellen zugelassen würden. In Absatz 3 habe die Kommission ausdrücklich das Wort «ausnahmsweise» eingesetzt. Besonders befähigte Revisoren müssten nur dort beigezogen werden, wo es diese besondere Fähigkeit auch zwingend braucht. Die Gewinnausschüttung einer Stiftung solle nicht zu einem namhaften Teil an die Revisoren gehen.¹¹⁹

- 72 Der Ständerat unterstützte diskussionslos den Antrag seiner Kommission zu den Artikeln 83a und 83b ZGB. Art. 83a und 83b ZGB
- 73 Ebenso folgte er dem Antrag der Kommission, Art. 84 Abs. 1^{bis} ZGB entsprechend dem BBI zu formulieren. Vorgängig wies Kommissionssprecher WICKI darauf hin, dass Absatz 1^{bis} von Artikel 84 neu sei und den Kantonen erlaube, die Stiftungsaufsicht zu zentralisieren und damit die von den Gemeinden ausgeübte Aufsicht abzuschaffen. Art. 84 Abs. 1^{bis} ZGB
- 74 Ständerätin SAUDAN ergänzte, dass sie das neue Gesetz sehr unterstütze. Dieses gehe in dieselbe Richtung wie auf globaler und europäischer Ebene. So sehr sie aber die Einrichtung der Revisionsstelle Artikel 83a für angebracht halte, möchte sie den Rat auf die Notwendigkeit der Stärkung der Überwachung von Stiftungen hinweisen, die ihrer Meinung nach nicht so sorgfältig gesichert sei, wie es hätte sein sollen. Die Probleme seien bekannt, mit denen die grossen Stiftungen dieses Landes konfrontiert seien. Sie wolle den Rat an die Schweizer Paraplegiker-Stiftung, die Rau-Stiftung und die Schweizerische Stiftung für die Unterstützung von Landminenopfern erinnern. Diese Stiftungen hätten ein Vermögen von mehreren hundert Millionen Franken und daher grosse Bedeutung. Bei der Überwachung dieser Stiftungen seien Probleme beobachtet worden, die auf eine unzureichende Aufsicht hinweisen würden. Sie glaube, dass der Rat nochmals darüber sprechen müsse, da einige Ereignisse, die diese Stiftungen betreffen, der Öffentlichkeit noch nicht bekannt seien.¹²⁰ Votum SAUDAN)
- 75 Art. 84a fand, wie von der Kommission beantragt, in der Version gemäss BBI diskussionslos Zustimmung im Ständerat.¹²¹ Auch Art. 84b wurde vom Ständerat gemäss Kommissionsantrag in der Fassung gemäss BBI diskussionslos angenommen, nachdem der Kommissionssprecher WICKI ausgeführt hatte, hier werde vorgeschrieben, dass die Stiftungen zur Buchführung verpflichtet würden. Bislang unterständen sie nur dann der Buchführungspflicht, wenn sie im Sinne von Artikel 934 Absatz 1 des Obligationenrechtes ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betrieben. Die Buchführung sei aber unabdingbare Voraussetzung für die nun in Artikel 83a des Zivilgesetzbuches von Ihnen beschlossene Revision der Jahresrechnung.¹²² SR Art. 84a und 84b ZGB
- 76 Der *Nationalrat* folgte am 17. Juni 2004 diskussionslos dem Antrag seiner Kommission dem ständerätlichen Beschluss zu Art. 83, Abs. 2–4.¹²³ Art. 83, Abs. 2–4 ZGB

¹¹⁹ AB 2003 S 1217.

¹²⁰ AB 2003 S 1217.

¹²¹ AB 2003 S 1217.

¹²² AB 2003 S 1217.

¹²³ AB 2004 N 1172.

- 77 Der Antrag der Kommission zu Art. 83a lautete dagegen: *Abs. 1–3 Zustimmung zum Beschluss des Ständerates Abs. 4 Streichen.*¹²⁴ NR Art. 83a ZGB
- 78 Bundesrat BLOCHER wies darauf hin, dass das Revisionsgesetz jetzt kurz vor der Verabschiedung im Bundesrat stehe. Im Revisionsgesetz könnten Kleinstgesellschaften und Kleinststiftungen, alle juristischen Personen, von der Revisionspflicht befreit werden. Er bat den Rat, hier der ursprünglichen Fassung zuzustimmen, wie sie der Ständerat beschlossen habe. Er forderte den Rat auf, auch im Sinne der Kohärenz des Stiftungsrechtes und im Kampf gegen übertriebene bürokratische Bestimmungen, hier ein Zeichen zu setzen. Der Bundesrat legt die Voraussetzungen der Befreiung fest, das sei im Sinne einer zweckmässigen Abwicklung. Der Rat meine immer, es gebe nur ganz grosse Stiftungen. In der Schweiz bestünden aber zum grössten Teil kleine Stiftungen: Da hätten Leute mit 5000 oder 6000 Franken eine Stiftung gegründet mit Erträgen, die weit unter 100 Franken lägen. Hier zwangsmässig eine offizielle Revisionsstelle vorzusehen, welche diesen Stiftungen sinnlos so im Jahr eine Rechnung von 400 oder 500 Franken stellen würden, sei übertrieben.¹²⁵ Votum BR BLOCHER
- 79 Nationalrätin LEUTENEGGER OBERHOLZER bat darum, dem Antrag der Kommission zuzustimmen und die Ausnahmebestimmung für die Revisionsstelle zu streichen. Es sei ein Unterschied, ob man eine Unternehmung oder eine kleine Organisation habe, die einem gehöre, oder ob man, wie es bei der Stiftung der Fall sei, ein verselbstständigtes Vermögen habe, das aus der Willkür des Stifters oder der Stifterin entlassen sei. Beim derzeitigen Wissensstand und der derzeitigen Gesetzgebung sei es richtig, wenn der Rat alle Ausnahmeregelungen streiche und die Frage der Revision mit der Vorlage des Gesetzes, die Bundesrat Blocher in Aussicht gestellt habe, nochmals überprüfe. Es sei ja selbstverständlich, dass die ganz grossen Stiftungen bereits heute Revisionsstellen haben. Gerade bei den kleineren Stiftungen bestehe aber die Gefahr, dass sie nicht ordentlich revidiert würden. Im Übrigen sei es auch kein grosser Aufwand, wenn eine obligatorische Revisionsstelle verlangt würde. Dies nütze vor allem den Stiftungen und erhöhe ihre Glaubwürdigkeit nicht nur gegenüber der Aufsicht, sondern auch gegenüber den Spenderinnen und Spendern.¹²⁶ Votum LEUTENEGGER OBERHOLZER
- 80 Nach der Ansicht von Kommissionssprecher BÜHRER sei in der Kommission auch diskutiert worden, ob hier den Kleinststiftungen, die für ein Altersheim oder für andere gute Zwecke ein paar Zehntausend Franken Vermögen angehäuft haben, eine grosse Bürokratie aufgebürdet werden solle, und das wolle man natürlich nicht. Aber es sei klar ausgeführt worden, dass auch für solche Kleinststiftungen Revisoren beigezogen werden können, wie man sich das bei Vereinen gewohnt sei. Die Revision sei hier wahrscheinlich in einer halben Stunde gemacht, wenn es nur wenige Ausgaben oder allenfalls Zins- oder andere Erträge zu kontrollieren gelte. Die Auffassung sei ganz klar gewesen, dass bei den Kleinststiftungen kein Luxusservice angestrebt werde, sondern handgestrickte, einfache Revisionsstätigkeit mit möglichst wenig Zeitauf-

¹²⁴ AB 2004 N 1173.

¹²⁵ AB 2004 N 1173.

¹²⁶ AB 2004 N 1173.

wand. Aufgrund dieser Überlegung empfehle die Kommission, diese Revisionspflicht beizubehalten.¹²⁷

- 81 Kommissionssprecher MAITRE ergänzte, dass in der Praxis bei sehr kleinen Stiftungen zu sehen sei, dass die Revisionsaufgabe extrem einfach sei und auf einen Bericht von wenigen Zeilen hinauslaufe. Es dauere eine Viertelstunde. Gemäss Erfahrung mit diesen kleinen Stiftungen werde diese Überprüfung oft auf freiwilliger Basis durchgeführt. Das werfe also keine besonderen Probleme auf. Dies sei der Grund, weshalb die Kommission entschieden habe, dass es besser sei, das Erfordernis einer Revision für alle Stiftungen beizubehalten, dagegen für Stiftungen von grosser Bedeutung und mit einer sehr grossen Vermögensmasse die zusätzliche Voraussetzung der Bestellung eines besonders qualifizierten Abschlussprüfers zu verlangen.¹²⁸ Votum
MAITRE
- 82 Der Nationalrat unterstützte schliesslich mehrheitlich den Antrag der Kommission.¹²⁹ Er folgte zudem diskussionslos dem Antrag seiner Kommission, betreffend Art. 83b; 84 Abs. 1^{bis}, dem Beschluss des Ständerates zuzustimmen,¹³⁰ und folgte zu den Art. 84a¹³¹ und 84b¹³² den Anträgen seiner Kommission. Entscheid NR
- 83 Der Ständerat befasste sich am 22. September 2004 mit der Differenzbereinigung. Die Kommission beantragte dabei, an Art. 83a Abs. 4 festzuhalten.¹³³ SR: Art. 83a
Abs. 4 ZGB
- 84 Kommissionssprecher WICKI erläuterte, dass die Kommission eindeutig an dieser Befreiungsmöglichkeit festhalte und kleinere Stiftungen vor zu grossem administrativem Aufwand und vor übermässigen Kosten verschonen wolle. Zudem seien diese Ausnahmemöglichkeit grosszügig zu handhaben. Auch solle die Möglichkeit bestehen, dass für kleine, einfache Stiftungen weiterhin ehrenamtliche und nichtprofessionelle Revisionsstellen zugelassen würden. In der Kommission habe die Verwaltung im Übrigen darauf hingewiesen, dass eine Neuregelung der Revisionsstelle im Gesellschaftsrecht im Gange sei und eine zwingende Revisionsstelle im Stiftungsrecht eher systemfremd wäre. Der Bundesrat schlage dem Parlament nämlich für kleine Unternehmen, sei dies in Form der Aktiengesellschaft oder der GmbH, eine Befreiung von der Revisionspflicht vor, wenn alle Gesellschafter einverstanden seien und das Unternehmen nicht mehr als zehn Mitarbeitende habe. Umso eigenartiger wäre es, wenn für Stiftungen nun generell eine Revisionsstelle obligatorisch vorgesehen würde. Kommissionssprecher WICKI ersuchte daher den Rat, am früheren Beschluss festzuhalten.¹³⁴ Votum WICKI
- 85 Bundesrat BLOCHER bekräftigte, dass der Entwurf zum Gesetz zu den Revisionsstellen für alle Gesellschaften, nicht nur für die Stiftungen, vorsehe, dass kleine Gesellschaften von dieser Revisionspflicht befreit werden könnten. Es gebe zahlreiche klei-
- Votum BLO-
CHER

¹²⁷ AB 2004 N 1173.

¹²⁸ AB 2004 N 1174.

¹²⁹ AB 2004 N 1174.

¹³⁰ AB 2004 N 1174.

¹³¹ AB 2004 N 1174.

¹³² AB 2004 N 1174.

¹³³ AB 2004 S 477.

¹³⁴ AB 2004 S 477.

ne Stiftungen in der Schweiz, die im Jahr vielleicht 50 bis 100 Franken abwerfen würden. Bei einer Revisionsstellenpflicht reiche der Ertrag nicht einmal für die Revisionskosten. Es solle bei diesem Konzept geblieben werden, um einen Widerspruch zu den Gesetzesbestimmungen betreffend die Revisionsstellen und über die Aufsicht aller Gesellschaften zu verhindern. Er bitte festzuhalten, wie das die Kommission beantrage.¹³⁵

- 86 Der Ständerat folgte schliesslich dem Antrag der Kommission.¹³⁶ Entscheid SR
- 87 Der Antrag der Kommission zu Art. 84a lautete: *Abs. 1* ... zur Prüfung vor. Verfügt die Stiftung über keine Revisionsstelle, so legt das oberste Stiftungsorgan die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde vor. *Abs. 2* ... Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde vor. (Rest des Absatzes streichen) *Abs. 2bis* Die Aufsichtsbehörde hält das oberste Stiftungsorgan zur Einleitung der erforderlichen Massnahmen an. Bleibt dieses untätig, so trifft die Aufsichtsbehörde die nötigen Massnahmen.¹³⁷ SR Art. 84a ZGB
- 88 Kommissionssprecher WICKI führte hierzu aus, dass bei Art. 84a Abs. 1 die Kommission auf Anregung der Verwaltung eine Ergänzung beantrage, um auch den Fall zu regeln, in dem die Stiftung keine Revisionsstelle habe und Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit vorliege. Aufgrund des Vorschlages der Verwaltung habe die Kommission den Abs. 2 in zwei Absätze aufgeteilt. Also gäbe es hier an sich nur eine redaktionelle Änderung.¹³⁸ Votum WICKI
- 89 Der Ständerat folgte auch diesem Antrag seiner Kommission.¹³⁹ Entscheid SR
- 90 Der Nationalrat beschäftigte sich am 4. Oktober 2004 mit der Differenzenbereinigung. Der Antrag der Kommission zu Art. 83a Abs. 4; 84a Abs. 1, 2, 2^{bis} lautete auf Zustimmung zum Beschluss des Ständerates.¹⁴⁰ NR Art. 83a Abs. 4; 84a Abs. 1, 2, 2^{bis} ZGB
- 91 Nationalrat MAITRE schlug vor, dem Ständerat zu folgen, zumal der Ständerat Artikel 84a Abs. 1 ergänzt habe, wonach – wenn eine kleine Stiftung keine Revisionsstelle habe und sich in einer Situation der Überschuldung oder Insolvenz befinde – der Stiftungsrat an die Aufsichtsbehörde gelangen müsse, damit die notwendigen Finanzprüfungen durchgeführt werden könnten.¹⁴¹ Votum MAITRE
- 92 Nationalrat BÜHRER hielt fest, dass hier in der Kommission das Argument für die Entlastung solcher Kleinststiftungen überwogen habe. Auch sonst werde immer von Entlastungen zugunsten der KMU gesprochen, und hier verhalte es sich ähnlich. Die Kommission beantrage, dem Ständerat zu folgen und diese Ausnahmeregelung zuzulassen.¹⁴² Votum BÜHRER

¹³⁵ AB 2004 S 477.

¹³⁶ AB 2004 S 477.

¹³⁷ AB 2004 S 477.

¹³⁸ AB 2004 S 477.

¹³⁹ AB 2004 S 477.

¹⁴⁰ AB 2004 N 1569.

¹⁴¹ AB 2004 N 1569.

¹⁴² AB 2004 N 1569.

- 93 Bundesrat BLOCHER empfahl, der Kommission zuzustimmen und wies darauf hin, dass – wenn dem Antrag der Kommission nicht gefolgt würde –, das Revisionsgesetz, das in Beratung sei, natürlich auch in der Luft hänge. Es sei störend, für Kleinststiftungen keine solche Ausnahme zuzulassen. Im Weiteren sei es richtig, eine saubere Regelung für Stiftungen ohne Revisionsstelle zu haben, falls sie überschuldet oder zahlungsunfähig seien.¹⁴³ Votum BLOCHER
- 94 Der Nationalrat folgte schliesslich dem Antrag seiner Kommission.¹⁴⁴ Entscheid NR
- 95 Die Schlussabstimmung (mit den Artikeln 83–84b) gemäss Schlussabstimmungstext¹⁴⁵ erfolgte in beiden Räten am 8. Oktober 2004.¹⁴⁶ Die amtlich publizierten¹⁴⁷ Art. 83–84b ZGB wurden auf den 1. Januar 2006 in Kraft gesetzt.¹⁴⁸ Schlussabstimmung/Inkraftreten
- e. Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven*
- 96 Mit dem Revisionsvorschlag wurde eine möglichst *weitgehende Privatisierung* der Stiftungsaufsicht angestrebt. Entsprechend der aktienrechtlichen Regelung wurde deshalb die *Einführung einer Revisionsstelle* vorgeschlagen. Diese sollte primär die *Rechnungsführung und die Vermögenslage* der Stiftung prüfen. WAK: allgemein
- 97 Da die Stiftung, im Gegensatz zu anderen juristischen Personen, kein der Generalversammlung entsprechendes Organ aufweisen muss, das befugt ist, die Revisionsstelle zu überwachen und allenfalls abzusetzen, kann auf die *staatliche Aufsicht* nicht vollständig verzichtet werden. Diese sollte aber auf folgende Bereiche beschränkt werden: 1. Prüfung des Revisionsberichtes auf seine inhaltliche Vollständigkeit 2. Sicherstellung, dass der Stiftungszweck nicht verletzt wird, 3. Klagerecht gegen die Stiftung auf Abberufung eines Revisors, wenn dieser die Voraussetzungen nicht erfüllt oder wichtige Gründe vorliegen. WAK: Reduzierte staatliche Aufsicht
- 98 Der Bundesrat unterstützte insbesondere die Einführung einer *obligatorischen Revisionsstelle und die damit verbundene erhöhte Transparenz*. Im Übrigen hat der Bundesrat mit Genugtuung festgestellt, dass die Kommission einige Elemente des Vorentwurfs aus dem Jahre 1993 übernommen hat, die im damaligen Vernehmlassungsverfahren unumstritten blieben. Bundesrat
- 99 Im Rahmen der Entstehung der Normen wurden folgenden Argumente vorgebracht, die letztlich überwogen: Ausschlaggebende Argumente in der parlamentarischen Debatte
- Die Ausnahmemöglichkeit von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle, die für Stiftungen mit einfachen Strukturen oder mit bescheidenem Vermögen besteht, wird *grosszügig gehandhabt*.

¹⁴³ AB 2004 N 1569.

¹⁴⁴ AB 2004 N 1569.

¹⁴⁵ BBI 2004 5435–5437.

¹⁴⁶ AB 2004 S 649/AB 2004 N 1759.

¹⁴⁷ AS 2005 4545–4547.

¹⁴⁸ AS 2005 4549.

- Zudem soll vor allem nach wie vor die Möglichkeit bestehen, dass für kleine, einfache Stiftungen weiterhin *ehrenamtliche und nicht professionelle Revisionsstellen* zugelassen werden.
- In der Praxis sei bei sehr kleinen Stiftungen zu erkennen, dass die Revisionsaufgabe *extrem einfach sei und auf einen Bericht von wenigen Zeilen* hinauslaufe.
- Bei den Kleinststiftungen wolle man *keinen Luxusservice*, sondern *handgestrickte, einfache Revisionstätigkeit* mit möglichst wenig Zeitaufwand.
- Auch sonst werde immer von Entlastungen zugunsten der KMU gesprochen, und hier (bei kleinen Stiftungen) verhalte es sich ähnlich.
- Ein *Widerspruch zu den Gesetzesbestimmungen betreffend die Revisionsstellen und über die Aufsicht aller Gesellschaften* (der damalige Gesetzesentwurf zum Gesetz zu den Revisionsstellen sah für alle Gesellschaften, nicht nur für die Stiftungen, vor, dass kleine Gesellschaften von dieser Revisionspflicht zu befreien) sollte verhindert werden.
- Es sei aber richtig, eine *saubere Regelung für Stiftungen ohne Revisionsstelle* zu haben, falls sie überschuldet oder zahlungsunfähig seien.
- Im Grundsatz gelte, dass die Stiftung eine Revisionsstelle bezeichne. Für anspruchsvolle Dinge brauche es einen besonders befähigten Revisor, und bei ganz kleinen Stiftungen, bei denen sich der Aufwand nicht lohne, *trügen die Stiftungsorgane die Verantwortung*.

100 Als kritisches Argument wurde erwähnt, dass gerade bei den kleineren Stiftungen die Gefahr bestehe, dass sie *nicht ordentlich revidiert* werden. Im Übrigen sei es auch kein grosser Aufwand, wenn eine obligatorische Revisionsstelle verlangt werde. Dies nütze vor allem den Stiftungen und erhöhe ihre Glaubwürdigkeit nicht nur gegenüber der Aufsicht, sondern auch gegenüber den Spenderinnen und Spendern. Contra-Argumente

101 Die staatliche Aufsicht über die Stiftungen sollte *beibehalten werden*, da sie notwendig ist. Sie sollte aber auf drei Kernbereiche *reduziert* werden (1. Prüfung des Revisionsberichtes auf seine inhaltliche Vollständigkeit, 2. Sicherstellung, dass der Stiftungszweck nicht verletzt wird, 3. Klagerecht gegen die Stiftung auf Abberufung eines Revisors, wenn dieser die Voraussetzungen nicht erfüllt oder wichtige Gründe vorliegen). Im Weiteren sollten *Kleinststiftungen in Bezug auf die Revision administrativ entlastet* werden. Kernerkenntnis

4. Änderungen per 2008 im Rahmen des Geschäfts «OR. Revision (GmbH sowie Revisionsrecht)» (19.12.2001)

a. Entwurf und Botschaft

102 Der Bundesrat sah 2004 folgende Änderungen vor: «Art. 83a (neu) ¹Das oberste Stiftungsorgan führt die Geschäftsbücher der Stiftung nach den Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung. ²Betreibt die Stiftung für ihren Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die Vorschriften des Entwurf Art. 83a ZGB

Obligationenrechts über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung für Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar.¹⁴⁹

- 103 Art. 83b (neu) ¹Das oberste Stiftungsorgan bezeichnet eine Revisionsstelle. ²Die Aufsichtsbehörde kann eine Stiftung von der Pflicht befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Der Bundesrat legt die Voraussetzungen der Befreiung fest. ³Soweit für Stiftungen keine besonderen Vorschriften bestehen, sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar. ⁴Für Stiftungen, die gesetzliche Aufgaben wahrnehmen, kann die Eidgenössische Finanzkontrolle oder eine kantonale Finanzkontrolle als Revisionsstelle bezeichnet werden.»¹⁵⁰ Entwurf Art. 83b ZGB
- 104 Art. 83c (neu) «Die Revisionsstelle übermittelt der Aufsichtsbehörde eine Kopie des Revisionsberichts sowie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung.»¹⁵¹ Entwurf zu Art. 83c ZGB
- 105 Der Bundesrat hielt dazu in der Zusatzbotschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren u.a. fest: Art. 83a Buchführung Absatz 1 sieht vor, dass das oberste Stiftungsorgan die Geschäftsbücher der Stiftung führt. Stiftungen werden damit ausdrücklich zur Buchführung verpflichtet, was eine unabdingbare Voraussetzung für die Revision der Jahresrechnung gemäss Artikel 83c E ZGB darstellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts zum geltenden Recht sind Stiftungen trotz des Wortlauts von Artikel 957 OR nur dann buchführungspflichtig, wenn sie ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (im Sinne von Art. 934 Abs. 1 OR und Art. 52 ff. HRegV) betreiben. Dies vermag allerdings sachlich kaum zu befriedigen: Zur Absicherung ihrer Zweckerfüllung haben Stiftungen auch dann zumindest eine einfache Rechnung zu erstellen, wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. Der Entwurf sieht daher eine Buchführungspflicht für alle Stiftungen vor. Inhaltlich richtet sich diese nach den Vorschriften von Artikel 957 ff. OR. Für Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, vermögen diese geringen Anforderungen jedoch nicht zu genügen; nach Absatz 2 finden daher die aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung (Art. 662 ff. und 697h OR) entsprechende Anwendung. Diese einlässlichere Regelung ist gerechtfertigt, weil Begünstigte, Gläubigerinnen und Gläubiger sowie Spenderinnen und Spender in diesen Fällen ein erhöhtes Interesse an einem Nachweis der Verwendung der eingenommenen Mittel haben. Die vorliegende Bestimmung wurde im Wesentlichen dem Vorentwurf entnommen, der die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates im Rahmen der Arbeiten an der parlamentarischen Initiative «Schiesser» zur Revision des Stiftungsrechts vorgelegt hat. Im Vernehmlassungsverfahren wurden dazu keine grundsätzlichen Einwände geltend gemacht.¹⁵² Botschaft Art. 83a ZGB

¹⁴⁹ BBl 2004 4132–4133.

¹⁵⁰ BBl 2004 4133.

¹⁵¹ BBl 2004 4133.

¹⁵² BBl 2004 4052–4053.

Weiter führt der Bundesrat zu Art. 83b aus, dass gemäss dessen Absatz 2 die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien kann, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, die der Bundesrat in einer Verordnung festlegt. Die Befreiung von der Revision wird allerdings die Ausnahme darstellen und nur für jene Stiftungen möglich sein, die nur ein kleines Vermögen oder eine sehr beschränkte Geschäftstätigkeit aufweisen. Mit der Bestimmung von Absatz 2 kann den Bedürfnissen der Praxis Rechnung getragen; wo eine Revision nach den Umständen nicht erforderlich ist, kann davon abgesehen werden. Soweit für Stiftungen keine besonderen Vorschriften bestehen, sind nach Absatz 3 die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 727 ff. E OR) sinngemäss anwendbar. Es handelt sich dabei um eine sog. *dynamische Verweisnorm* (s. die Ausführungen zu Art. 818 E OR). Aus dieser Verweisung ergeben sich die zwingenden gesetzlichen Anforderungen an die Revision; so richtet sich beispielsweise die Art der Revision (ordentliche oder eingeschränkte Revision) nach den Bestimmungen des Aktienrechts. *Die Frage der Revisionspflicht wird in Artikel 83b Absätze 1 und 2 E ZGB abschliessend geregelt; es steht den Stiftungen also nicht offen, vom Opting-out in Artikel 727a Absatz 2 E OR Gebrauch zu machen.* Die Aufsichtsbehörde kann zwar eine Stiftung von der allgemeinen Revisionspflicht befreien. Falls die Voraussetzungen eines Verzichts auf die Revision nicht gegeben sind, kann sie aber die zwingenden gesetzlichen Anforderungen an die Revision nicht modifizieren, weil dadurch die Revision ihre Verlässlichkeit für Dritte einbüßen würde. Die inhaltlichen Vorschriften zur Revision sind daher auch für die Aufsichtsbehörde verbindlich. Die Stiftung muss ihre Buchführung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten ordentlich prüfen lassen, wenn zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 und 727b Abs. 2 E OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 E ZGB): – eine Bilanzsumme von 6 Millionen Franken; – ein Umsatzerlös von 12 Millionen Franken; – 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Überschreitet eine Stiftung diese Schwellenwerte nicht, so muss sie ihre Jahresrechnung eingeschränkt durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen lassen (Art. 727a und 727c E OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 E ZGB). Vorbehalten bleibt dabei die Befreiung von der Revision durch die Aufsichtsbehörde. Auf Grund der Verweisung von Absatz 3 gelten für die Revisionsstelle der Stiftung auch die Anzeigepflichten von Artikel 728c und 729c E OR sinngemäss. Artikel 728c Absatz 2 E OR betreffend Meldepflichten an die Generalversammlung kann allerdings nicht zur Anwendung gelangen, weil ein entsprechendes Organ bei der Stiftung fehlt. Die Verstösse, die gemäss dieser Bestimmung der Generalversammlung gemeldet werden müssten, sind aber in jedem Fall in den Revisionsbericht aufzunehmen (Art. 728b Abs. 1 und Abs. 2 Ziff. 1, bzw. 729b Abs. 1 Ziff. 2 E OR). Die Aufsichtsbehörde erhält dadurch Kenntnis davon, ohne dass eine besondere Anzeigepflicht an die Aufsichtsbehörde erforderlich wäre (s. Art. 83c E ZGB).¹⁵³

Der hielt zum Verhältnis zur Aufsichtsbehörde weiter fest, dass die Aufsichtsbehörden oft nicht in der Lage sind, ihre Aufgaben ohne Unterstützung durch eine Revisionsstelle zu bewältigen. Der Entwurf schreibt daher vor, dass die Revisionsstelle der

¹⁵³ BBl 2004 4053–4054.

Aufsichtsbehörde eine Kopie des Revisionsberichts übermittelt. Wurde von der Revisionsstelle eine ordentliche Revision durchgeführt, so ist unter dem Revisionsbericht der umfassende Revisionsbericht zu verstehen (s. Art. 728b Abs. 1 E OR). Hat die Revisionsstelle eingeschränkt geprüft, so hat sie der Aufsichtsbehörde den zusammenfassenden Revisionsbericht zuzustellen (s. Art. 729b E OR). Im Vernehmlassungsverfahren zur parlamentarischen Initiative Schiesser ist dieser Bestimmung kein Widerspruch mehr erwachsen. Die Revisionsstelle übermittelt der Aufsichtsbehörde zudem eine Kopie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung. Hierunter fallen die Meldungen im Rahmen der Anzeigepflichten gemäss Artikel 728c Absätze 1 und 2 E OR, aber auch andere wichtige Mitteilungen. Was die Anzeigepflicht der Revisionsstelle an das Gericht im Falle der Überschuldung betrifft, wird mit der Vorlage zur parlamentarischen Initiative Schiesser eine besondere Regelung geschaffen.¹⁵⁴

- 108 Der Bundesrat stützte sich auf Artikel 122 (Zivilrecht) betreffend die Vorschriften zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und im Zivilgesetzbuch.¹⁵⁵ Massgeblichkeit von Art. 122 BV
- b. Parlamentsdebatte*
- 109 Der Nationalrat befasste sich am 2. März 2005 mit der Vorlage. Er folgte betreffend Art. 83a dem Antrag der Kommission (*Abs. 1, 2 Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates; Abs. 3, 4 Aufheben*).¹⁵⁶ NR Art. 83a ZGB
- 110 Nachdem die Kommissionmehrheit in den Artikeln 69b und 83b ZGB die Absätze 4 ganz gestrichen und durch Artikel 730 Absatz 2^{bis} OR ersetzt und damit auch für die kommunalen Finanzkontrollen eine gesetzliche Grundlage geschaffen hatte, zog Nationalrätin HUBMANN ihre Minderheitsanträge im Zusammenhang mit der Bezeichnung von öffentlichen Finanzkontrollen als Revisionsstellen zurück, da ihr Anliegen damit erfüllt wurde.¹⁵⁷ Der Nationalrat folgte schliesslich dem Antrag der Mehrheit.¹⁵⁸ NR Art. 83b ZGB
- 111 Der Ständerat befasste sich am 15. Juni 2005 mit der Vorlage und stimmte dem Beschluss des Nationalrates zu Art. 83a stillschweigend zu.¹⁵⁹ SR Art. 83a ZGB
- 112 Im Ständerat lautete am 15. Juni 2005 der Antrag zu Art. 83b ZGB wie folgt: Ziff. 1 Art. 83b Abs. 3^{bis} *Antrag der Kommission* Ist die Stiftung zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet, so kann die Aufsichtsbehörde eine ordentliche Revision verlangen, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist.¹⁶⁰ SR Art. 83b ZGB

¹⁵⁴ BBl 2004 4055.

¹⁵⁵ BBl 2004 4111.

¹⁵⁶ AB 2005 N 92.

¹⁵⁷ AB 2005 N 85.

¹⁵⁸ AB 2005 N 92.

¹⁵⁹ AB 2005 S 623 «Sofern nichts anderes vermerkt ist, stimmt der Rat dem Beschluss des Nationalrates zu.»

¹⁶⁰ AB 2005 S 635.

- 113 Kommissionssprecher **INDERKUM** führte dazu aus, dass die Kommission des Ständerates, im Unterschied zu Bundesrat und Nationalrat, etwas Neues beantrage. Stiftungen unterliegen grundsätzlich immer einer Revision, grössere einer ordentlichen und kleinere einer eingeschränkten Revision. Die Aufsichtsbehörde könne aber eine Stiftung von der Pflicht befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen gemäss Artikel 83b Absatz 2. Im Übrigen werde für die Revision der Stiftungen auf die einschlägigen Vorschriften des OR über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften verwiesen. Diese Bestimmungen könnten aber nicht in jeder Hinsicht zur Anwendung kommen. So mache insbesondere bei Stiftungen die Möglichkeit, dass eine Minderheit, die 10 Prozent des Kapitals vertrete, eine ordentliche Revision verlangen kann, keinen Sinn, weil es ja bei der Stiftung gar keine Beteiligten gebe. Auf der anderen Seite sollte aber die Aufsichtsbehörde unter allen Umständen verlangen können, dass eine kleinere und nur zur eingeschränkten Revision verpflichtete Stiftung ausnahmsweise eine ordentliche Revision durchzuführen hat, wenn dies aus aufsichtsrechtlichen Gründen geboten erscheint. Daher werde dieser Absatz 3^{bis} vorgeschlagen mit dem klaren Hinweis, dass die eingeschränkte Revision die Regel und die ordentliche Revision wirklich lediglich die Ausnahme darstellen müsse.¹⁶¹ Der Ständerat folgte dem Antrag der Kommission.¹⁶²
- 114 Der Nationalrat folgte diesem ständerätlichen Entscheid entsprechend dem Antrag seiner Kommission am 28. September 2005.¹⁶³
- 115 Bereits diskussionslos gefolgt war der Nationalrat am 2. März 2005 dem Antrag seiner Kommission auf Zustimmung zum Entwurf des Bundesrats zu Art. 83c.¹⁶⁴ Der Ständerat befasste sich am 15. Juni 2005 mit Art. 83c ZGB.
- 116 Bundesrat **BLOCHER** hielt im Eingangsvotum im Ständerat 15. Juni 2005 fest, dass es keine materielle Änderung gebe. Auch sei Artikel 83c ZGB, wonach der Revisionsbericht einzureichen ist, nicht bekämpft worden. Er habe auch nichts dagegen, ihn zu streichen. Nur, die Aufsichtsstelle werde den Revisionsbericht natürlich auch verlangen, wenn man ihn nicht schicke. Er habe hier keine Mühe; das sei in der Kommission aber auch weder kritisiert worden, noch sei ein Antrag gestellt worden. Da werde einfach vorgesehen, dass die Stiftung der staatlichen Aufsichtsbehörde auch den Revisionsbericht einzureichen habe. Wenn der Rat den Artikel streichen wolle, könne er ihn streichen, dann müsse halt die Aufsichtsbehörde den Bericht verlangen. Der Artikel sei als zweckmässig erachtet worden, damit die Aufsichtsbehörde nicht bei jeder Stiftung verlangen müsse, dass man den Revisionsbericht einreiche; das betrachte er eigentlich als normal. Diese Revisionsberichte seien ja in der Regel die letzte oder die erste Seite des Geschäftsberichtes. Sie seien allerdings meistens so nichtssagend gehalten, dass es fast auf das Gleiche herauskomme, ob sie beiliegen oder nicht.¹⁶⁵

Votum IN-
DERKUM

NR Art. 83b
ZGB

Art. 83c ZGB

Votum BLO-
CHER

¹⁶¹ AB 2005 S 635.

¹⁶² AB 2005 S 635.

¹⁶³ AB 2005 N 1263.

¹⁶⁴ AB 2005 N 92.

¹⁶⁵ AB 2005 S 622–623.

- 117 Der Ständerat stimmte dem Beschluss des Nationalrates stillschweigend zu.¹⁶⁶ Entscheid SR
- 118 Die Schlussabstimmung (mit Art. 83a, 83b und Art. 83c) gemäss Schlussabstimmungstext¹⁶⁷ erfolgte in beiden Räten am 16. Dezember 2005.¹⁶⁸ Die amtlich publizierten¹⁶⁹ Art. 83a, 83b und 83c wurden auf den 1. Januar 2008 in Kraft gesetzt.¹⁷⁰ Die Fassungen von Art. 83b und 83c gelten auch heute noch. Es wurden *Übergangsregelungen* geschaffen, wonach die Bestimmungen der Änderung betreffend die Buchführung und die Revisionsstelle vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes oder danach beginnt gelten.¹⁷¹ Schlussabstimmung/
Inkrafttreten/
Übergangsbestimmungen

c. Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven

- 119 Bereits der Bundesrat wies in seiner Botschaft darauf hin, dass die *Revision der Jahresrechnung ein unentbehrliches Instrument zur Beaufsichtigung der Stiftungen* darstelle. An gleicher Stelle hielt er fest, dass die *direkte Weiterleitung des umfassenden Revisionsberichts* an die zuständige Stiftungsaufsicht für deren Effizienz unabdingbar erscheine.¹⁷² Im Vernehmlassungsverfahren zur parlamentarischen Initiative Schiesser sei der vorliegenden Bestimmung kein Widerspruch mehr erwachsen. Entwurf/
Botschaft
- 120 Weder Art. 83b ZGB noch Art. 83c ZGB waren im Parlament grundsätzlich bestritten. Bundesrat BLOCHER gab im Zusammenhang mit Art. 83c ZGB zu bedenken, dass diese Revisionsberichte häufig «nichtssagend» gehalten seien. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass der erforderliche Inhalt der Revisionsberichte klar geregelt ist. Der Ständerat fügte den heutigen Absatz 4 ein «mit dem klaren Hinweis, dass die eingeschränkte Revision die Regel und die ordentliche Revision wirklich lediglich die Ausnahme darstellen» müsse. Parlamentarische Debatte
- 121 Der Gesetzgeber anerkennt die *Notwendigkeit der automatischen Information* der Aufsichtsbehörde für deren Aufsichtstätigkeit. Der Gesetzgeber wollte aber die Stiftungen *im Sinne des Regelfalls der eingeschränkten Revision administrativ entlasten*. Kernerkenntnis

5. Änderungen per 2013 im Rahmen des Geschäfts «08.011 Geschäft des Bundesrates OR. Aktien- und Rechnungslegungsrecht» (21.12.2007)

a. Entwurf und Botschaft

- 122 Der Bundesrat sah 2008 vor, Art. 957 OR wie folgt zu ändern: «Art. 957 ¹Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen, die sich ins Handelsregister eintragen lassen müssen (Unternehmen), unterliegen der Pflicht zur Entwurf zu
Art. 957 OR

¹⁶⁶ AB 2005 S 623 «Sofern nichts anderes vermerkt ist, stimmt der Rat dem Beschluss des Nationalrates zu.»

¹⁶⁷ BBl 2005 7340.

¹⁶⁸ AB 2005 N 1995; AB 2005 S 1218.

¹⁶⁹ AS 2007 4841–4842.

¹⁷⁰ AS 2007 4839.

¹⁷¹ Art. 6c SchlT ZGB, AS 2007 4843, vgl. dazu RIEMER, 2012, ZGB 83a, S. 192, N 3.

¹⁷² Siehe auch CAVEGN, 36 ff.

Buchführung und Rechnungslegung gemäss den nachfolgenden Bestimmungen.² Einzelunternehmen, Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, müssen lediglich Buch führen über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage. Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gelten sinngemäss.³ Spezialgesetzliche Bestimmungen bleiben vorbehalten, sofern die wirtschaftliche Lage des Unternehmens gleichwertig dargestellt wird.»¹⁷³

- 123 In seiner Botschaft hielt der Bundesrat fest: «Die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung wird neu rechtsformüberschreitend konzipiert und erfasst nach Absatz 1 grundsätzlich alle Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristischen Personen, die verpflichtet sind, sich in das Handelsregister eintragen zu lassen. Als juristische Personen werden auch Vereine und Stiftungen einbezogen (s. Art. 69a und 83a E ZGB). Der Entwurf verwendet für alle von der gesetzlichen Regelung erfassten Einheiten, ungeachtet ihrer Rechtsform, den Sammelbegriff des «Unternehmens». Für Einzelunternehmen (s. Art. 36 ff. HRegV), Vereine (s. Art. 61 ZGB) und Stiftungen (s. Art. 52 Abs. 2 ZGB), die sich nicht von Gesetzes wegen in das Handelsregister eintragen lassen müssen, genügt eine einfache Buchhaltung, welche die Einnahmen und Ausgaben erfasst sowie die Vermögenslage wiedergibt (sog. «Milchbüchlein-Rechnung», Abs. 2). In der Vernehmlassung wurde zu Recht darauf hingewiesen, dass eine solche Buchhaltung nicht völlig nach Belieben des jeweiligen Unternehmens erfolgen darf. Auch eine «Milchbüchlein-Rechnung» muss sich an gewisse Mindestvorgaben, die sogenannten Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung, halten (s. Art. 957a Abs. 2). Die freiwillige Eintragung eines Unternehmens in das Handelsregister hat keine Auswirkungen auf die Frage der Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht. Die Bestimmungen von Artikel 957 ff. dürfen aber freiwillig befolgt werden. In der Lehre wird teilweise die Auffassung vertreten, dass nicht kaufmännisch tätige Personengesellschaften trotz Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister nicht buchführungspflichtig seien, weil sie kein kaufmännisches Gewerbe betreiben. Für die Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung ist jedoch nicht das Betreiben eines kaufmännischen Gewerbes entscheidend, sondern die Pflicht zur Eintragung in das Handelsregister. Nachdem alle Kollektiv- und Kommanditgesellschaften hierzu verpflichtet sind (s. Art. 552 Abs. 2 und Art. 594 Abs. 3 OR), sind sie somit auch buchführungs- und rechnungslegungspflichtig. Gemäss Absatz 3 gehen spezialgesetzliche Bestimmungen den Vorschriften der Artikel 957 ff. vor, sofern die wirtschaftliche Lage des Unternehmens (s. Art. 957a Abs. 1) (mindestens) gleichwertig dargestellt wird. Der Vorentwurf hat demgegenüber «strengere spezialgesetzliche Bestimmungen» vorbehalten (s. Art. 957 Abs. 3 VE OR). In der Vernehmlassung wurde jedoch richtigerweise bemängelt, dass nicht immer klar sei, welche Vorschriften als «strenger» zu gelten hätten. Die neue Formulierung des Entwurfs ist in dieser Hinsicht verständlicher. Es besteht zwar Raum für spezialgesetzliche Vorschriften, soweit diese aus sachlichen Gründen erforderlich sind, doch darf das generell mass-

Botschaft zu
Art. 957 OR

¹⁷³ BBl 2008 1787.

- gebende Anforderungsniveau des OR nicht unterlaufen werden. Eine Privilegierung bestimmter Branchen wäre materiell und rechtspolitisch nicht zu vertreten.»¹⁷⁴
- 124 Der Bundesrat sah ebenso vor, das ZGB wie folgt zu ändern: «Art. 83a Das oberste Stiftungsorgan führt die Geschäftsbücher der Stiftung. Die Vorschriften des Obligationenrechts über kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung gelten sinngemäss. Entwurf von Art. 83a ZGB
- 125 Art. 84b Das oberste Stiftungsorgan muss der Aufsichtsbehörde jährlich die Summe der ihm ausgerichteten Vergütungen bekannt geben. Gibt es eine Geschäftsleitung, so müssen auch die Vergütungen an diese bekannt gegeben werden.»¹⁷⁵ Entwurf von Art. 84b ZGB
- 126 In den zugehörigen Erläuterungen hält der Bundesrat fest: Wie Vereine müssen Stiftungen ihre Geschäftsbücher künftig nach den Vorschriften des OR führen (s. Art. 957 ff. E OR). Dies gilt weitgehend schon im geltenden Recht (s. Art. 84b ZGB). Diese Bestimmung wird mit dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts am 1. Januar 2008 aus gesetzessystematischen Gründen durch Artikel 83a ZGB ersetzt (s. BBl 2005 7339).¹⁷⁶ Für Stiftungen, die nicht im Handelsregister eingetragen sind, sieht Artikel 957 Absatz 2 Erleichterungen bei der Buchführung und Rechnungslegung vor. So müssen sie lediglich Buch führen über Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage. Es genügt eine sogenannte «Milchbüchlein-Rechnung». Botschaft zu Art. 83a ZGB
- 127 Der Entwurf sieht vor, dass das oberste Stiftungsorgan gegenüber der Aufsichtsbehörde jährlich die Summe der ihm ausgerichteten Vergütungen offenlegt. Existiert eine Geschäftsleitung, so sind auch deren Entschädigungen der Aufsichtsbehörde bekannt zu geben (Art. 84b E ZGB). Diese wird in der Regel von sich aus die Offenlegung der Höhe der Bezüge verlangen, um ihrer Kontrollfunktion nachzukommen. Eine Klarstellung im Gesetz erscheint aber sinnvoll. Die Offenlegungspflicht erfasst unter anderem Honorare und Darlehen. Massgeblich ist die Auflistung in Artikel 697^{quater}. Verfügt die Stiftung über keine Aufsichtsbehörde, so erfolgt keine Offenlegung, es sei denn, die Stiftung unterliegt der ordentlichen Revision.¹⁷⁷ Botschaft zu Art. 84b ZGB
- 128 Der Gesetzesentwurf stützte sich auf Artikel 122 BV, der dem Bund die Zuständigkeit im Bereich des Zivilrechts überträgt.¹⁷⁸ Massgeblichkeit von Art. 122 BV
- b. Parlamentarische Debatte*
- 129 Der Ständerat befasste sich am 11. Juni 2009 mit den hier interessierenden Artikeln der Vorlage. Der Ständerat folgte dem Antrag seiner Kommission auf Streichung von Ziff. 2 Einleitung; Art. 957; 957a; 958; 958a–958f; 959; 959a–959c; 960; 960a–960f; 961; 961a–961d; 962; 962a; 963; 963a; 963b.¹⁷⁹ SR Diverse Artikel OR

¹⁷⁴ BBl 2008 1696–1697

¹⁷⁵ BBl 2008 1813.

¹⁷⁶ BBl 2008 1738, Fn 242.

¹⁷⁷ BBl 2008 1738

¹⁷⁸ BBl 2008 1748.

¹⁷⁹ AB 2009 S 712 mit Hinweis «siehe Entwurf 2».

- 130 Der Ständerat befasste sich darauf am 3. Dezember 2009 erneut mit der Vorlage. Die Anträge zu Art. 957 lauteten dann: Art. 957, Antrag der Mehrheit: *Abs. 1* Der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss den nachfolgenden Bestimmungen unterliegen: 1. Einzelunternehmen und Personengesellschaften, die einen Umsatzerlös von mindestens 250 000 Franken erzielen; 2. juristische Personen. *Abs. 2* Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 250 000 Franken Jahresumsatz sowie diejenigen Vereine und Stiftungen, die ... *Abs. 3* Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates;¹⁸⁰ Antrag der Minderheit I (Marty Dick, Berset, Janiak, Savary): *Abs. 1, 2* Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates;¹⁸¹ Antrag der Minderheit II (Diener, Inderkum, Luginbühl, Schweiger): *Abs. 2* ... sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, sowie Stiftungen, die nach Artikel 83b Absatz 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, müssen lediglich...¹⁸² Anträge
- 131 Kommissionssprecher JANIAK hielt fest, dass bei der Beratung dieses Geschäfts in der Kommission die sogenannten Schwellenwerte in verschiedenen Artikeln ein Thema waren. Darüber habe die Kommission für Rechtsfragen immer wieder debattiert, übrigens in Kenntnis des Umstandes, dass die derzeit gültigen Werte erst vor vier Jahren, am 16. Dezember 2005, von den Räten verabschiedet worden und erst am 1. Januar 2008 in Kraft getreten seien. Votum JANI-
AK
- 132 Ständerätin SAVARY machte darauf aufmerksam, dass es bestimmte sehr kleine Kapitalgesellschaften gebe, welche unter der Schwelle von 250 000 Franken lägen und daher verpflichtet seien, eine Buchhaltung zu führen, was für sie ein echtes Problem darstelle. Die Eintragung in das Handelsregister sehe eine Schwelle von 100 000 Franken vor, genau wie bei der Berechnung der Mehrwertsteuer. Sei wirklich ein Buchhaltungsrecht gewollt, das sich völlig von dem im Handelsregister vorgesehenen unterscheide? Um die Verfahren zu vereinfachen und sicherzustellen, dass Unternehmen über öffentliche Partner verfügen, die eine relativ einfache Sprache sprechen, sollten konsistente Rechtsvorschriften bestehen. Das Ziel von Minderheit I sei diese Kohärenz und auch die Vermeidung von Ungleichbehandlung. Sie lade ein, den Vorschlag der Minderheit I anzunehmen.¹⁸³ Votum
SAVARY
- 133 Ständerätin DIENER führte aus, dass seit der Revision des Stiftungsrechts im Jahre 2004 grundsätzlich alle Stiftungen einem Revisionsstellenobligatorium unterstünden, ausgenommen die Familien- und kirchlichen Stiftungen. Das Ziel dieser Regelung sei, die Kontrolle über Stiftungen zu verbessern und das Vertrauen in den Stiftungsstandort Schweiz zu stärken. Der Gesetzgeber habe aber mit Artikel 83b Absatz 2 ZGB zu Recht eine Ausnahme von diesem Obligatorium für kleine Stiftungen beziehungsweise für Kleinststiftungen vorgesehen. Sinn und Zweck dieser Ausnahme bestehe darin, kleine Stiftungen, die über bescheidene Vermögen verfügen, von administrativen Lasten und übermässigen Kosten im Zusammenhang mit der Revision zu befreien. Diese Ausnahmeregelung sei damals, im Jahre 2004, im Ständerat und im Nationalrat unbestritten gewesen. Bis heute unterstünden kleine Stiftungen dem Votum DIE-
NER

¹⁸⁰ AB 2009 S 1189–1190.

¹⁸¹ AB 2009 S 1190.

¹⁸² AB 2009 S 1190.

¹⁸³ AB 2009 S 1190–1191.

Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht gemäss den Artikeln 957ff. des Obligationenrechts. Für kleine Stiftungen habe sich dieses System bewährt. Das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht sei wesentlich komplexer. Das Gros der kleinen Stiftungen werde unter dem neuen Recht voraussichtlich gezwungen sein, die Buchhaltung durch externe Dienstleistungsunternehmen erstellen zu lassen. Die Minderheit II finde das eine unsachliche Überregulierung. Für kleine Stiftungen mit einfachen finanziellen Verhältnissen sei es schlicht nicht erforderlich und es bringe keinen erkennbaren Nutzen, komplexe Jahresabschlüsse zu erstellen. Kleine Stiftungen verfügten über einfache Vermögensverhältnisse und überschaubare Buchhaltungen. Es wäre unangemessen, diese jetzt diesem neuen Rechnungslegungsrecht zu unterstellen. Die Stiftungsaufsicht verfüge über die Möglichkeit, auch kleine Stiftungen im Einzelfall dem neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht zu unterstellen, wenn diese ihre Buchführung pflichtwidrig vernachlässigen.¹⁸⁴

- 134 Kommissionsprecher JANIÁK entgegnete, dass die Mehrheit der Auffassung sei, dass der Antrag selbst für kleine klassische Stiftungen zu weit gehe. Gerade bei Stiftungen, die von der Revisionspflicht befreit seien, sei eine transparente Jahresrechnung und insbesondere Bilanz sehr wichtig. Eine solche Rechnungslegung sei auch die Bedingung für die Beurteilung der Frage, ob eine Stiftung von der Revisionspflicht überhaupt befreit werden kann. Eine Stiftung weise im Unterschied zu Aktiengesellschaften keine Gesellschafter aus; aus diesem Grund gibt es auch keine gesellschaftsinterne Kontrolle. Der Aufsichtsmechanismus laufe im Stiftungsrecht eben anders und sei deshalb unter anderem auch der Ersatz für das Fehlen von Gesellschaftern. Die Aufsichtsfunktion durch die Stiftungsaufsichtsbehörde könne nur mit einer transparenten und aussagekräftigen Jahresrechnung bewerkstelligt werden. Die Verwaltung habe zum Einwand, dass der Aufwand zu hoch sei, auch noch Rücksprache mit der eidgenössischen Stiftungsaufsichtsbehörde genommen, und da sei klar die Auffassung vertreten worden, dass es selbst für kleine Stiftungen mit einem durchaus vertretbaren Aufwand verbunden ist, eine Bilanz zu erstellen. Oftmals bildeten die flüssigen Mittel das einzige Aktivum und die einzige entscheidende Position in der Bilanz. Zudem gebe es auch Musterjahresabrechnungen, die zur Verfügung gestellt würden. Der Hauptgrund für die Mehrheit sei eben, dass, wenn man nicht einmal eine Revisionspflicht habe, zumindest die Rechnungslegung ordentlich erfolgen muss, auch im Konnex mit der Aufsichtsregelung im Stiftungsrecht.¹⁸⁵

Votum JANIÁK

- 135 Ständerat GRABER führte aus, dass er sich bei Absatz 2 der Minderheit II (Diener) anschliessen werde, weil die Argumentation der Kommissionsmehrheit aus seiner Sicht nicht ganz stichhaltig sei. Wenn man schon auf eine Revision verzichte, heisse das auch, dass man hier eine Spezialbehandlung vorsehe. Er verstehe nicht, dass eine Verschärfung vorgenommen würde, ohne dass nachgewiesen sei, dass Missbrauch getrieben wurde oder grössere Probleme entstanden wären. Es bestehe keine Revisionspflicht. Weshalb sollten diese kleinen Stiftungen dazu gezwungen, etwas einzuführen, mit dem sie bis heute eigentlich nicht arbeiten mussten?¹⁸⁶

Votum GRABER

¹⁸⁴ AB 2009 S 1191.

¹⁸⁵ AB 2009 S 1191.

¹⁸⁶ AB 2009 S 1192.

- 136 Bundesrätin WIDMER-SCHLUMPF äusserte sich zum Antrag der Minderheit II (Diener) wie folgt: Der Antrag gehe zu weit. Gerade bei Stiftungen, die ja von der Revisionspflicht befreit seien, sei eine transparente und aussagekräftige Jahresrechnung, insbesondere auch eine Bilanz, wichtig. Eine solche Rechnungslegung sei eine *Conditio sine qua non*, damit die Stiftungsaufsichtsbehörde überhaupt beurteilen könne, ob eine Stiftung von der Revisionspflicht befreit bzw. ob ihre Befreiung aufrechterhalten werden könne. Eine Stiftung habe im Gegensatz zur Aktiengesellschaft keine Gesellschafter. Es gebe also keine entsprechende gesellschaftsinterne Kontrolle. Der Aufsichtsmechanismus im Stiftungsrecht sei deshalb eigentlich ein Ersatz, ein Surrogat, für das Fehlen von Gesellschaftern. Der vorliegende Minderheitsantrag könnte sich auch kontraproduktiv auswirken, da eine Freistellung von der Revisionspflicht nur gestützt auf eine saubere Buchführung und Rechnungslegung erfolgen kann. Es könnte hier also auch zu Schwierigkeiten kommen.¹⁸⁷
- 137 Der Ständerat folgte schliesslich der Minderheit II (Diener).¹⁸⁸
- 138 Betreffend «Art. 83a Ziff. 2» folgte der Ständerat dem Antrag der Kommission auf Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates mit Ausnahme von Art. 69a und 83a (Streichen).¹⁸⁹
- 139 Der Nationalrat beriet am 20. September 2010 über die Vorlage. Die Anträge zu Art. 957 lauteten wie folgt: Antrag der Mehrheit *Abs. 1 ... 1. ... 250 000 Franken im letzten Geschäftsjahr erzielt haben; ... Abs. 2 ... mit weniger als 250 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr sowie diejenigen Vereine und Stiftungen, die ... Abs. 3 Streichen*; Antrag der Minderheit (Leutenegger Oberholzer, Daguet, Jositsch, Sommaruga Carlo, Thanei) *Abs. 1, 2 Zustimmung zum Entwurf des Bundesrates*; Antrag Loepfe *Abs. 1... 1. ... 500 000 Franken im letzten Geschäftsjahr erzielt haben; ... Abs. 2 ... mit weniger als 500 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr sowie diejenigen Vereine und Stiftungen, die ...*¹⁹⁰
- 140 Zu den ständerätlichen Erleichterungen für Kleinstiftungen äussere sich Bundesrätin WIDMER-SCHLUMPF erneut in dem Sinne, dass der Aufsichtsmechanismus im Stiftungsrecht ein Surrogat für das Fehlen von Gesellschaftern sei. Die Aufsichtsfunktion könne von den Stiftungsaufsichtsbehörden aber nur mit einer transparenten und aussagekräftigen Jahresrechnung wahrgenommen werden. Würde auf eine solche Rechnungslegung verzichtet, so bestünde die latente Gefahr einer Staatshaftung. Gemäss Rücksprache mit der Eidgenössischen Stiftungsaufsichtsbehörde sei es selbst für kleine Stiftungen mit keinem grossen Aufwand verbunden, eine Bilanz zu erstellen. Oft

Votum WID-
MER-
SCHLUMPF

Entscheid SR

SR Art. 69a
und 83a ZGB

Diverse An-
träge im NR

Votum WID-
MER-
SCHLUMPF

¹⁸⁷ AB 2009 S 1192.

¹⁸⁸ AB 2009 S 1192.

¹⁸⁹ AB 2009 S 717. Der Beschluss erfolgte im Rahmen der «Änderung bisherigen Rechts». Die dort im Zusammenhang mit Art. 69a und 83a erwähnte «Ziff. 2» entsprach noch der Gliederung im Gesetzesentwurf («2. Zivilgesetzbuch», siehe BBl 2008 1812–1813). Daher sind die Art. 69a und 83a ZGB gemeint. Die Auswirkungen dieses mit Hinweis auf den «Entwurf 2» gefällten ständerätlichen Beschlusses sind etwas missverständlich, da dieser auch so interpretiert werden kann, dass die Art. 69a und 83a ZGB (definitiv) gestrichen wurden, was jedoch nicht der Fall sein kann, weil Art. 69a und 83a ZGB schliesslich (im Rahmen des Entwurfs 2) geltendes Recht wurden (vgl. AS 2012 4840–4841).

¹⁹⁰ AB 2010 N 1374.

mals bildeten die flüssigen Mittel die einzige entscheidende Position in der Bilanz. Sie möchte daher bitten, den Minderheitsantrag anzunehmen und den Einzelantrag abzulehnen.¹⁹¹

- 141 Der Nationalrat stimmte schliesslich dem Antrag LOEPFE zu¹⁹² und bestätigte damit die Ergänzung gemäss Antrag DIENER. Er folgte weiter am 8. Dezember 2010 dem Antrag der Kommission, d.h. der Zustimmung zum Beschluss des Ständerates zu «Ziff. 1» (Art. 69a und 83a).¹⁹³ Entscheid NR
- 142 Der Ständerat befasste sich am 16. März 2011 mit der Differenzbereinigung. Die Anträge zu Art. 957 lauteten wie folgt: Antrag der Mehrheit: *Abs. 1 Ziff. 1* 1. ... 250 000 Franken im letzten Geschäftsjahr erzielt haben; *Abs. 2* Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 250 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr sowie diejenigen Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, sowie Stiftungen, die nach Artikel 83b Absatz 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, müssen lediglich Buch führen über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage. Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gelten sinngemäss. *Abs. 3* Zustimmung zum Beschluss des Nationalrates; Antrag der Minderheit (Freitag, Luginbühl, Schweiger): *Abs. 1 Ziff. 1* Zustimmung zum Beschluss des Nationalrates; *Abs. 2* Einzelunternehmen und Personengesellschaften mit weniger als 500 000 Franken Umsatzerlös im letzten Geschäftsjahr sowie diejenigen Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, sowie Stiftungen, die nach Artikel 83b Absatz 2 ZGB von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, müssen lediglich Buch führen über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage. Die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung gelten sinngemäss.¹⁹⁴ Anträge SR
zu Art. 957
OR
- 143 Kommissionssprecher JANIAK führte aus, dass es hier um den Schwellenwert im Zusammenhang mit der Pflicht zur Rechnungslegung gehe. Der Bundesrat habe die Schwelle bei 100 000 Franken angesetzt, der Ständerat habe den Schwellenwert für Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei 250 000 Franken angesetzt, und der Nationalrat wolle jetzt noch weiter gehen, und zwar bis 500 000 Franken. Er wolle also, dass Inhaber von Einzelunternehmen und Personengesellschaften bei einem Umsatzerlös von einer halben Million Franken nur eine sogenannte Milchbüchleinrechnung erstellen müssen. Sie hätten folglich nur einen Nachweis über die Ausgaben und Einnahmen sowie über die Vermögenslage ihres Unternehmens zu erbringen. Die nationalrätliche Schwelle sei sehr hoch angesetzt, vor allem weil im Zusammenhang mit der Milchbüchleinrechnung im Gesetz keine einschlägigen Bewertungsvorschriften bestehen. Das erst kürzlich revidierte Mehrwertsteuergesetz sehe eine Schwelle von 100 000 Franken vor. Das sei auch der Grund gewesen, weshalb der Bundesrat Votum JANI-
AK

¹⁹¹ AB 2010 N 1375

¹⁹² AB 2010 N 1376.

¹⁹³ AB 2010 N 1921. Ohne explizit genannt zu werden, bezieht sich die «Ziff. 1» auf das ZGB (Art. 69a und 83a), wie dies gemäss dortiger Gliederung auch in der schliesslich amtlich publizierten Fassung der Fall ist (AS 2012 6698).

¹⁹⁴ AB 2011 S 256.

ursprünglich den Antrag gestellt hat, diesen Betrag auch hier vorzusehen. Das sei geändert worden. Gemäss Artikel 70 des Mehrwertsteuergesetzes habe die steuerpflichtige Person ihre Geschäftsbücher und Aufzeichnungen nach den handelsrechtlichen Grundsätzen zu führen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung könne darüber hinaus noch Aufzeichnungspflichten erlassen, wenn dies für die ordentliche Erhebung der Mehrwertsteuer notwendig ist. Eine normale Rechnungslegung gemäss den Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts wäre nach Auffassung der Mehrheit auch einem kleineren Unternehmen zumutbar, und zwar beim Wert, den ja der Ständerat schon auf 250 000 Franken erhöht hat. Das sei der Grund, weshalb die Mehrheit Festhalten am Betrag beantrage; ansonsten stimme die Kommission bezüglich Formulierung dem Beschluss des Nationalrates zu.¹⁹⁵

- 144 Bundesrätin SOMMARUGA machte geltend, dass auch solche Unternehmer, die mit dem persönlichen Vermögen haften würden, Angestellte hätten. Diese hätten auch ein Interesse daran, dass eine minimale ordentliche Rechnungslegung gemacht werde. Es gehe also nicht nur darum, wer für das Vermögen hafte, sondern es geht auch darum, dass Angestellte betroffen seien. Wenn der Schwellenwert auf eine halbe Million Franken erhöht würde, hätten folglich all diese Unternehmen nur gerade einen Nachweis über die Ausgaben, die Einnahmen und die Vermögenslage ihres Unternehmens zu erbringen. Der Ständerat aber habe sich – und an ihrer letzten Sitzung zum zweiten Mal auch die RK-SR – für eine Schwelle von 250 000 Franken entschieden. Die Minderheit Freitag wolle sich jetzt der nationalrätlichen Schwelle von einer halben Million Franken anschliessen. Die nationalrätliche Schwelle sei sehr hoch angesetzt. Sie erinnere, dass für eine Milchbüchleinrechnung im Gesetz keine einschlägigen Bewertungsvorschriften vorgegeben würden. Das Mehrwertsteuergesetz, das erst kürzlich revidiert und in Kraft gesetzt worden sei, sehe eine Schwelle von 100 000 Franken vor. Dies sei der Schwellenwert, den der Bundesrat in der Botschaft ursprünglich hinsichtlich der Buchführung und Rechnungslegung für Inhaber von Einzelunternehmen vorgeschlagen habe. Eine normale Rechnungslegung gemäss den Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechtes, also nicht das Erstellen einer blossen Milchbüchleinrechnung, sei aus Sicht des Bundesrates auch einem kleineren Unternehmen wirtschaftlich zuzumuten.¹⁹⁶

Votum SOM-
MARUGA

- 145 Der Ständerat folgte schliesslich dem Antrag der Minderheit.¹⁹⁷

Entscheid SR

¹⁹⁵ AB 2011 S 256–257.

¹⁹⁶ AB 2011 S 257.

¹⁹⁷ AB 2011 S 257.

- 146 Die Schlussabstimmung (mit Art. 957 OR und Art. 83a ZGB) gemäss Schlussabstimmungstext¹⁹⁸ erfolgte in beiden Räten am 23. Dezember 2011.¹⁹⁹ Die amtlich publizierten Art. 957 OR²⁰⁰ und Art. 83a ZGB²⁰¹ wurden auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt.²⁰² Diese Fassungen von Artikel 957 OR und Art. 83a ZGB gelten auch heute noch. Es wurden jedoch *Übergangsregelungen* für die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung geschaffen,²⁰³ so dass für klassische Stiftungen die neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften nach den Art. 957ff. des OR ab 1. Januar 2015 gelten.²⁰⁴

Schlussabstimmung/Inkrafttreten/Übergangsbestimmungen

c. Fazit zu den gesetzgeberischen Motiven

- 147 Die auf Grund des Antrags DIENER eingeführte Ergänzung von Art. 957 Abs. 2 Ziff. 3 war in der Botschaft des Bundesrates noch nicht vorgesehen. Für diese Ergänzung überwogen im Parlament die folgenden Argumente:

Parlamentarische Debatte: Pro-Argumente

- Das neue Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht *sei wesentlich komplexer*. Das Gros der kleinen Stiftungen werde unter dem neuen Recht voraussichtlich gezwungen sein, die Buchhaltung durch *externe Dienstleistungsunternehmen* erstellen zu lassen.
- Kleine Stiftungen verfügten über *einfache Vermögensverhältnisse* und überschaubare Buchhaltungen. Es wäre unangemessen, diese jetzt diesem neuen Rechnungslegungsrecht zu unterstellen.
- Die Stiftungsaufsicht verfüge über die Möglichkeit, auch *kleine Stiftungen im Einzelfall dem neuen Buchführungs- und Rechnungslegungsrecht zu unterstellen*, wenn diese ihre Buchführung pflichtwidrig vernachlässigen.
- Die einfache Buchführung sei «kein Freipass». Die wichtigen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung sind auch in diesem Bereich anwendbar, so dass die *Jahresrechnungen kleiner Stiftungen weiterhin aussagekräftig* bleiben.

- 148 Die folgenden Contra-Argumente wurden vorgebracht:

Parlamentarische Debatte: Contra-Argumente

- Gerade bei Stiftungen, die von der Revisionspflicht befreit sind, sei eine transparente und aussagekräftige Jahresrechnung, insbesondere auch eine Bilanz, wichtig.
- Eine solche Rechnungslegung sei eine *Conditio sine qua non*, damit die Stiftungsaufsichtsbehörde überhaupt beurteilen könne, ob eine Stiftung von der Revisionspflicht befreit bzw. ob ihre Befreiung aufrechterhalten werden könne.

¹⁹⁸ BBI 2012 64 (Art. 957 OR); BBI 2012 64 (Art. 83a).

¹⁹⁹ AB 2011 S 1304; AB 2011 N 2278.

²⁰⁰ AS 2012 6680.

²⁰¹ AS 2012 6698.

²⁰² AS 2012 6697.

²⁰³ AS 6696–6697.

²⁰⁴ Vgl. BSABB, Rechnungslegung; BVS, S. 1.

- Der Aufsichtsmechanismus im Stiftungsrecht sei ein *Surrogat für das Fehlen* von Gesellschaftern.
- Die Aufsichtsfunktion könne von den Stiftungsaufsichtsbehörden aber nur mit einer transparenten und aussagekräftigen Jahresrechnung wahrgenommen werden.
- Würde auf eine solche Rechnungslegung verzichtet, so bestünde die latente Gefahr *einer Staatshaftung*.
- Selbst für kleine Stiftungen sei es mit keinem grossen Aufwand verbunden, eine Bilanz zu erstellen. Oftmals bilden die flüssigen Mittel die einzige entscheidende Position in der Bilanz.

149 Kleine Stiftungen sollen administrativ entlastet werden. Die einfache Buchführung ist aber «kein Freipass». Denn die wichtigen Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung sind auch in diesem Bereich anwendbar, sodass die Jahresrechnungen kleiner Stiftungen *weiterhin aussagekräftig bleiben* sollen. Kernerkenntnis

6. Geplante Änderungen im Rahmen des Geschäfts «Parlamentarische Initiative Schweizer Stiftungsstandort. Stärkung» (09.12.2014)

150 Die Initiative bezweckt eine Verbesserung der Datenlage im Gemeinnützigkeitsrecht, punktuelle Reformen im Stiftungsrecht sowie steuerrechtliche Optimierungen im Bereich der Gemeinnützigkeit.²⁰⁵ Ziel

151 Nachdem die Rechtskommission des Nationalrats am 3. November 2016 der Initiative nicht zugestimmt hatte, musste sich die Kommission für Rechtsfragen des Ständerats im Jahr 2017 abermals mit der Initiative befassen. Auf die erneute Empfehlung der Kommission des Ständerats hin entschied das Plenum des Ständerats am 12. September 2017, der Initiative Folge zu geben.²⁰⁶ Nun befürwortete auch die Rechtskommission des Nationalrats am 19./20. Oktober 2017 im zweiten Zustimmungsverfahren den Entscheid des Ständerats. Damit kam die parlamentarische Initiative im Oktober 2017 zustande. Die Rechtskommission des Ständerats hat nun den Auftrag, innert zwei Jahren einen Entwurf auszuarbeiten (Art. 111 Abs. 1 ParlG). Dieser Entwurf wird beiden Räten zur Abstimmung vorgelegt und muss von einem Bericht begleitet sein, der den Anforderungen an eine Botschaft des Bundesrats entspricht (Art. 111 Abs. 3 ParlG).²⁰⁷ Aktueller Stand

7. Geplante Änderungen im Rahmen des Geschäft «OR. Aktienrecht» (23.11.2016)

152 Der Bundesrat schlug 2017 vor, Art. 84b ZGB wie folgt neu zu fassen: «Das oberste Stiftungsorgan muss der Aufsichtsbehörde jährlich den Gesamtbetrag der ihm und der Entwurf

²⁰⁵ Näheres unter CURIA VISTA: Schweizer Stiftungsstandort.

²⁰⁶ AB 2017 S 582.

²⁰⁷ Zum Ganzen prägnant SWISSFOUNDATIONS/ZENTRUM FÜR STIFTUNGSRECHT AN DER UNIVERSITÄT ZÜRICH/CEPS, S. 16.

allfälligen Geschäftsleitung direkt oder indirekt ausgerichteten Vergütungen im Sinne von Artikel 734a Absatz 2 des Obligationenrechts gesondert bekannt geben.»²⁰⁸

- 153 Die zugehörigen Ausführungen in der Botschaft legten dar, dass das oberste Stiftungsorgan gegenüber der Aufsichtsbehörde jährlich die Summe der ihm direkt oder indirekt ausgerichteten Vergütungen (s. Art. 734a Abs. 2) offenlegen müsse. Existiere eine Geschäftsleitung, so seien auch deren Vergütungen der Aufsichtsbehörde gesondert bekanntzugeben. Die Aufsichtsbehörde werde in der Regel bereits heute von sich aus die Offenlegung der Höhe der Bezüge verlangen, um ihrer Kontrollfunktion nachzukommen. Eine Klarstellung im Gesetz erscheine aber dennoch sinnvoll.²⁰⁹ Botschaft (Klarstellung im Gesetz notwendig)
- 154 Die Vorlage ist derzeit noch nicht abschliessend beraten: Der Nationalrat unterstütze die Vorlage am 16. Juni 2018.²¹⁰ Der Ständerat wies die Vorlage am 11. Dezember 2018 an die Kommission zurück.²¹¹ Vorlage noch hängig

8. Ergänzende bundesrechtliche Regelungen

a. Revisionspflicht und Rechenschaftspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde

- 155 Gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung von der Pflicht befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen.²¹² Der Bundesrat legt hierzu die Voraussetzungen fest. Das hat er mit der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen getan (SR 211.121.3). Die Befreiung ist nach Abs. 1 der Verordnung möglich, sofern a) die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als 200 000 Franken ist, b) die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft, und c) die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist. Nach Abs. 3 entbindet die Befreiung von der Revisionspflicht die Stiftung nicht von ihrer Pflicht, der Aufsichtsbehörde *Rechenschaft abzulegen*.²¹³ Der Verordnungsgeber bringt damit zum Ausdruck, dass die Rechenschaftspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde eine *Grund- bzw. Daueraufgabe* darstellt, die *unabhängig von der formellen Revision* wahrzunehmen ist. Rechen-schaftspflicht auch ohne Revisions-pflicht

b. Aktuelle Kurzwürdigung der Kodifikation der Aufsichtsmittel

- 156 Die Aufsichtsmittel sind in Art. 84 nach wie vor *nicht kodifiziert*, «was aber allgemein nicht als eine Verletzung des verwaltungsrechtlichen Legalitätsprinzips angesehen wird, indessen im Interesse der Information aller Interessierter sinnvoll wäre.»²¹⁴ Grundsatz: keine Kodifikation

²⁰⁸ BBl 2017 744.

²⁰⁹ BBl 2017 629.

²¹⁰ AB 2018 N 1150.

²¹¹ AB 2018 S 1008.

²¹² Vgl. N 103 und 106 vorne.

²¹³ Erläuterungen zu dieser Verordnung sind gemäss schriftlicher Auskunft des Bundesamtes für Justiz vom 5.2.2019 nicht vorhanden.

²¹⁴ RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 218, N 14.

- 157 Nach ARTER/CINCELLI ist indessen «die bisherige gesetzliche Grundlage für die Ergriffung von repressiven – anders für präventive – Aufsichtsmittel durch die ESA mit dem Legalitätsprinzip nicht vereinbar.²¹⁵ Auch das Bundesverwaltungsgericht anerkennt, dass sog. präventive Aufsichtsmittel, die nicht kodifiziert sind, das Legalitätsprinzip nicht verletzen.²¹⁶ Ebenso bezeichnet das Bundesgericht als präventives Mittel der Aufsichtsbehörde u.a. die Pflicht zu *regelmässiger Berichterstattung und Rechnungsablage*, wobei «wie für Verwaltungsmassnahmen schlechthin die Grundsätze der Verhältnismässigkeit und der Subsidiarität gelten.»²¹⁷ Diese Rechenschaftspflicht wurde nun selbst bei Fehlen der Revisionspflicht auf Verordnungsstufe festgehalten.²¹⁸
- 158 Eine Kodifikation der Aufsichtsmittel enthalten nun aber Art. 62 Abs. 1 und besonders Art. 62a Abs. 1 und 2 BVG in der Fassung vom 19. März 2010 (Strukturreform).²¹⁹ PETER gibt hier zu bedenken, dass «die rechtliche Erfassung eines sehr offenen Bereiches, wie der überaus diversifizierten Stiftungswelt, mit einer offenen gesetzlichen Formulierung viel besser» gelinge «als mit detaillierten Normierungen, die in vielen konkreten Fällen wiederum zu Unsicherheiten und Auslegungsschwierigkeiten führen würden. Gerade in diesem Punkt unterscheiden sich die Bereiche der gemeinnützigen Stiftungen und der Personalvorsorgeeinrichtungen fundamental.»²²⁰ Darüber hinaus ist allerdings auch Art. 83d ZGB (samt seiner Auslegung und Ergänzung) im Zusammenhang mit Art. 84 Abs. 2 entsprechend anwendbar, ferner sind weitere Vorschriften betr. *Spezialaufgaben der Stiftungsaufsichtsbehörden* zu beachten.²²¹ Diese Bestimmungen (insbesondere die BVG-Bestimmungen, wobei hier die spezifischen der beruflichen Vorsorge naturgemäss auszuklammern sind, insbesondere die sich auf den Experten für berufliche Vorsorge oder auf bestimmte BVG-Vorschriften beziehenden) enthalten insgesamt die *meisten der allgemein anerkannten Aufsichtsmittel* zu Art. 84 Abs. 2 ZGB.²²²
- 159 Hinzu kommt, dass die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde eine Kopie des Revisionsberichts sowie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung übermitteln muss.²²³ Nach Abs. 3 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen entbindet die Befreiung von der Revisionspflicht die Stiftung nicht von ihrer Pflicht, der Aufsichtsbehörde Rechenschaft abzulegen.²²⁴ Somit ist festzuhalten, dass ein guter Teil des Kernstücks der präventiven Aufsichtsmassnahmen (= u.a. zeitnahe Informationspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde) in den letzten Jahren kodifiziert wurde.

Spezialitäten beider Kodifikation von präventiven/repressiven Aufsichtsmitteln

Kodifikation in anderen Bereichen

Neuere gesetzliche Präzisierungen der Rechenschaftspflicht

²¹⁵ ARTER/CINCELLI, S. 30, Rz 83 m.w.H.

²¹⁶ BVGer-Urteil B-1703/2013 vom 31. Juli 2013 E. 2.5 m.w.H.

²¹⁷ BG-Urteil 5A_274/2008 vom 19. Januar 2009, E. 5.1 m.w.H. auf die Rechtsprechung und auf RIEMER, 1981, ZGB 84, N. 37 und 88.

²¹⁸ Vgl. dazu auch das BVGer-Urteil B-1703/2013 vom 31. Juli 2013 E. 2.5.

²¹⁹ RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 218, N 14.

²²⁰ PETER, S. 48, N 208.

²²¹ RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 218, N 14 m.w.H.

²²² RIEMER, 2012, ZGB 84, S. 218, N 14.

²²³ Art. 83c ZGB; vgl. dazu N 104 und 107 vorne.

²²⁴ N 155 vorne.

III. Weitere ausgewählte Entwicklungen auf Bundesebene

1. Projekt eESA

- 160 Auf Bundesebene sind Tendenzen zur *Digitalisierung der Stiftungsaufsicht* zu erkennen. So will die Eidgenössische Stiftungsaufsicht ESA ihre Abläufe und Kundenkontakte künftig primär elektronisch abwickeln. Um dieses Ziel zu erreichen, hat sie das Projekt «eESA» gestartet. Tendenzen zur Digitalisierung
- 161 Ziel des Projekts ist es, die gesetzlichen Aufsichtsarbeiten der Stiftungsaufsicht künftig soweit möglich *auf elektronischem Weg und automatisiert abwickeln* zu können. So sollen die ESA und die Stiftungen statt in Papierform und per Post über elektronische Kanäle kommunizieren können. Sodann soll die *risikoorientierte Aufsicht – IT-gestützt – systematisiert* werden. Auch die die *Abwicklung formaler Geschäfte sowie von Aufsichtsmaßnahmen sollen weitestmöglich elektronisch* erfolgen. Ersatz von Post und Papier
- 162 Vom Projekt eESA wird somit eine deutliche Effizienzsteigerung sowohl für die ESA als auch für die Stiftungen selbst erwartet. Insbesondere soll die *jährliche Berichterstattung medienbruchfrei elektronisch* erfolgen. Mittels automatisierter Triage sollen die Stiftungen auf der Grundlage der vorliegenden Informationen und gestützt auf eine Risikobeurteilung in unterschiedliche Bearbeitungsstufen – von automatisch bis manuell – eingeteilt und bearbeitet werden.²²⁵ Effizienzsteigerung, individuellere Risikobeurteilung
- 163 Ob und inwieweit sich diese Entwicklungen auf Bundesebene dereinst auf die Arbeit der Stiftungsaufsicht durch die Kantone auswirken werden, wird sich weisen. Der Trend in Richtung Digitalisierung ist jedoch unverkennbar. Die BSABB hält aktuell am postalischen Weg fest: «Alle Unterlagen sind grundsätzlich im Original und per Post einzureichen (die Aufsichtsbehörde ist aktenführungspflichtig). Elektronisch eingereichte Unterlagen lösen Zusatzaufwand und Kosten für die betreffende Stiftung aus; zudem müssen häufig Originalunterlagen (Stiftungsratsbeschlüsse etc.) nachverlangt werden.»²²⁶ Kant. Auswirkungen

2. ESA: Umwandlung in öffentlich-rechtliche Anstalt

- 164 Der Bundesrat sah 2016 vor, die ESA aus dem Generalsekretariat des EDI auszulagern und in eine öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes umzuwandeln. Dies hat der Bundesrat im November 2015 im Rahmen des Stabilisierungsprogramms 2017–2019 entschieden und einen Gesetzesentwurf vorgelegt. Sowohl der Nationalrat wie auch der Ständerat sind jedoch 2017 auf die Vorlage nicht eingetreten.²²⁷ Damit bleibt es vorläufig beim Status Quo. Vorläufig keine Änderung

²²⁵ ESA, Digitalisierung.

²²⁶ BSABB, Informationsschreiben, S. 3.

²²⁷ Zum Ganzen CURIA VISTA, Stabilisierungsprogramm 2017-2019.

IV. Haftung

- 165 An den Gutachter wurden auch Fragen gestellt, welche die Haftung der Stiftungsorgane bzw. der Aufsichtsbehörde betreffen. Daher sind die entsprechenden Grundlagen in der gebotenen Kürze darzustellen. Hintergrund
- 166 Jedermann kann eine Anzeige an die Aufsichtsbehörde machen, auch ohne Nachweis eines rechtlichen Interesses. Die Aufsichtsbehörde muss die Anzeige prüfen und von Amtes wegen die notwendigen Massnahmen zur Korrektur eines Missstandes ergreifen.²²⁸ Anzeiger haben in diesem Verfahren keinerlei Parteirechte. Die *Haftung der Aufsichtsbehörde* richtet sich nach Art. 61 Abs. 1 OR und öffentlichem Recht. Der *Bund haftet aufgrund des Verantwortlichkeitsgesetzes*.²²⁹ Haftung der Aufsichtsbehörde
- 167 Es gibt im Stiftungsrecht *keine Décharge-Erteilung*, weder durch die Aufsichtsbehörde noch durch ein anderes Stiftungsorgan. Insbesondere bedeutet auch die Abnahme der Jahresrechnung durch die Aufsichtsbehörde nicht, dass der Stiftungsrat nun für Fehler und Pflichtverletzungen im entsprechenden Geschäftsjahr nicht mehr zur Verantwortung gezogen werden könnte.²³⁰ Neben der *zivilrechtlichen Verantwortlichkeit* existiert eine *strafrechtliche*, insbesondere wegen ungetreuer Geschäftsbesorgung (Art. 158 StGB), Veruntreuung (Art. 138 StGB) und Betrug (Art. 146 StGB).²³¹ Haftung der Stiftungsorgane
- 168 Besteht der Verdacht oder die Gewissheit, dass strafbare Handlungen begangen wurden (und zwar abgesehen von einem Verstoß gegen Art. 292 StGB), so hat die Aufsichtsbehörde Strafanzeige zu erstatten, sei es gegen die Stiftungsorgane oder das Stiftungspersonal, sei es gegenüber Dritten (z.B. Destinatären, Organen oder Personal der Stifterfirma, dem Stifter usw.). Dabei führt ein Freispruch oder eine Einstellung der Strafuntersuchung nicht *notwendigerweise zu einem Verzicht auf aufsichtsrechtliche Sanktionen*.²³² Strafanzeige gegen Stiftungsorgane oder Dritte
- 169 Nach dem Kreisschreiben der EDI von 1921²³³ kann die Aufsichtsbehörde, «wenn sie die Entdeckung macht, dass das Stiftungsvermögen nicht seinen Zwecken gemäss verwendet wird, ... gegebenenfalls klagend gegen die Organe vorgehen».²³⁴ Diese hier erwähnte Kompetenz des ordentlichen Zivilrichters kann sich aber nur auf *Schadenersatzforderungen* der Stiftung gegenüber ihren Organen (sei es aufgrund unmittelbarer Schadenszufügung durch diese, z.B. bei stiftungswidrigen Leistungen, die nicht mehr zurückgefordert werden können, sei es, nachdem die Stiftung wegen einer Schädigung Dritter i.S.v. Art. 55 Abs. 2 ZGB in Anspruch genommen worden ist) erstrecken.²³⁵ Schadenersatzklagen gegen Stiftungsorgane

²²⁸ BGE 112 Ia 180 E. 3; 107 II 385 E. 3, dazu AEBERSOLD/LEIMER, 2016, ZGB 84, S. 220, N 8.

²²⁹ AEBERSOLD/LEIMER, 2016, ZGB 84, S. 220, N 8 m.w.H.

²³⁰ AEBERSOLD/LEIMER, 2016, ZGB 84, S. 221, N 13.

²³¹ AEBERSOLD/LEIMER, 2016, ZGB 84, S. 221, N 13.

²³² RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 584, N 103 m.w.H.

²³³ N 39–47 vorne.

²³⁴ KS 1921 S. 312, dazu RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 584, N 104 m.w.H.

²³⁵ Eingehend RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 584, N 104 m.w.H.

V. Fazit zum bundesrechtlichen Rahmen

- 170 Die Materialien zu den gesetzgeberischen Tätigkeiten ab 2006 zeigen auf, dass der Gesetzgeber kleinere Stiftungen von administrativem Aufwand betreffend Rechnungslegung möglichst entlasten wollte. Der Bundesgesetzgeber hat für einige kleine Stiftungen im Ergebnis *zwei administrative Entlastungen betreffend Revisionspflichten* vorgesehen: Einerseits die *Befreiung* von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen.²³⁶ Diese Befreiung führt andererseits dazu, dass lediglich über die *Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage* Buch geführt werden muss («Milchbüchlein-Rechnung»)²³⁷ Diese beiden Entlastungen beziehen sich auf die *Qualität* der Revision. Der Gesetzgeber hat indessen *nicht vorgesehen*, für Stiftungen von den für die Rechnungslegung üblichen Jahresrechnungen oder von der Frist zur Einreichung des Geschäftsberichts innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres²³⁸ abzuweichen.
- 171 Das Bundesrecht sieht auch eine von *der Revisionspflicht unabhängige, automatische Information* der Aufsichtsbehörde vor: So muss die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde ohnehin eine Kopie des (jährlichen) Revisionsberichts zustellen.²³⁹ Die Befreiung von der Revisionspflicht entbindet die Stiftung zudem nicht von ihrer Pflicht, der Aufsichtsbehörde Rechenschaft abzulegen.²⁴⁰
- Administrative Entlastungen betreffend Revisionspflichten
- Automatische Information der Aufsichtsbehörde

²³⁶ Art. 83b ZGB; vgl. dazu N 103 und 106 vorne.

²³⁷ Art. 957 Abs. 2 Ziff. 3 OR; vgl. dazu N 123 und 125 vorne.

²³⁸ Vgl. Art. 958 OR.

²³⁹ Art. 83c ZGB.

²⁴⁰ Abs. 3 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen.

C. Kantonalrechtlicher Rahmen der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung

I. Einleitung

- 172 Im Folgenden ist das kantonale Recht im Lichte des eben dargelegten bundesrechtlichen Rahmens der Stiftungsaufsicht, der Rechnungslegung, der Revision und der Berichterstattung zu betrachten. Kantonales Recht im Lichte des Bundesrechts

II. Frühere Entwicklungen im Bereich der kantonalen Zusatzregelungen

- 173 Seit je ist allgemein anerkannt, dass solche kantonalen Zusatzregelungen *zulässig* sind,²⁴¹ wie auch, dass es sich dabei um kantonales *öffentliches* Recht handelt.²⁴² Ein stillschweigender Vorbehalt aufgrund von Art. 5 Abs. 1 ZGB zugunsten des kantonalen Privatrechts wird «nirgends in Betracht gezogen.»²⁴³ Zulässigkeit kantonaler Zusatzvorschriften
- 174 Aufgrund der nur rudimentären Regelung in Art. 84 Abs. 2 ZGB erliessen viele Kantone *Ausführungsbestimmungen zur Stiftungsaufsicht*.²⁴⁴ Mit Verweis auf Art. 52 SchlT ZGB hielt das Kreisschreiben 1921 fest, dass diese Anordnungen zu ihrer Gültigkeit der Genehmigung des Bundesrats bedürfen.²⁴⁵ Einer bundesrätlichen Genehmigung bedurften früher aber nur Ergänzungen, die *notwendig* waren.²⁴⁶ Durch die Einführung des Gesetzes über die Genehmigung kantonalen Erlasses wurde die Genehmigungsverpflichtung *modifiziert und inhaltlich abgeschwächt* (vgl. Art. 52 SchlT ZGB).²⁴⁷ Bundesrätliche Genehmigung
- 175 Der Erlass von kantonalen Ausführungsbestimmungen zur Stiftungsaufsicht war hingegen *nicht erforderlich*. Dies zeigt sich schon daran, dass einige Kantone²⁴⁸ keine solche erlassen haben und der Bund diesen Kantonen auch keine Ersatzverordnungen aufgezwungen hat.²⁴⁹ Auch das Memorial des EJPD an die Kantone vom 24. Juli 1908,²⁵⁰ das sich mit dem notwendigen und dem fakultativen Erlass kantonalen Anordnungen zur Ausführung des ZGB befasste, erwähnte die Stiftungsaufsicht nicht als Keine kantonalen Zusatzregelungen notwendig

²⁴¹ BGE 40 I 262-263, dazu PETER, S. 22, N 89 und RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 548, N 39.

²⁴² RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 548, N 39 mit vielen Hinweisen auf die Materialien.

²⁴³ So RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 548, N 39.

²⁴⁴ PETER, S. 21, N 88; vgl. zu den Entwicklungen RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 548-549, N 38, für eine Darstellung der früheren kantonalen Regelungen a.a.O., S. 560-561, N 60-61.

²⁴⁵ KS 1921, S. 313 f., dazu PETER, S. 21, N 88.

²⁴⁶ PETER, S. 22, N 89; RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 548, N 39 m.w.H.

²⁴⁷ Fassung gemäss Ziff. II 21 des BG vom 15. Dez. 1989 über die Genehmigung kantonalen Erlasses durch den Bund, in Kraft seit 1. Febr. 1991 (AS 1991 362; BBl 1988 II 1333), vgl. dazu PETER, S. 22, N, 89, FN 95.

²⁴⁸ PETER, S. 21, N 89 mit Hinweisen auf die Beispiele Basel-Stadt und St. Gallen.

²⁴⁹ PETER, S. 22, N 89 mit Hinweis auf die ausführliche Darstellung bei Riemer, 1981, ZGB 84, N 39.

²⁵⁰ Vgl. Kreisschreiben des Bundesrats an sämtliche Kantonsregierungen betreffend die Einführung des schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 24. Juli 1908 (KS 1908), in: BBl 1908 IV 503 ff., dazu PETER, S. 22, N. 89.

notwendigerweise auszuführendes Thema, sondern nur im Zusammenhang mit deren Zuständigkeit.²⁵¹

- 176 Betreffend die Buchführungs- und Berichterstattungspflicht haben die meisten Kantone von ihren Stiftungen ausdrücklich jährlich *Bericht und Rechnung* verlangt; der Kanton Aargau eine detaillierte Rechnung, die Kantone Appenzell Innerrhoden, Graubünden, Schwyz und Zürich verlangten einen Vermögensausweis. Die Kantone Basel-Landschaft, Nidwalden und Bern wünschten überdies, eine Übersicht über die Verwendung des Vermögens samt Zinsen zu sehen, während der Kanton Luzern eine Orientierung über die Verwendung und den Bestand des Stiftungsvermögens verlangte.²⁵²
- Kantonal
statuierte
Buchführungs-
und
Berichterstat-
tungspflicht

III. Möglicher materieller Zusatzgehalt kantonaler Regelungen im Bereich der Stiftungsaufsicht

- 177 Bereits nach früherer Terminologie (als es bei der kantonalen Ausführung zu Abs. 2 von Art. 84 *nicht* um eine *notwendige* Ergänzung i.S.v. Art. 52 Abs. 2 SchlT ZGB ging) war dieses kantonale *öffentliche Recht* inhaltlich unter dem Gesichtswinkel von Art. 6 Abs. 1 ZGB zu beurteilen und «ist dann und nur dann rechtsbeständig, wenn es nicht gegen die Grundsätze verstösst, welche Rechtsprechung und Wissenschaft über die Frage des Verhältnisses zwischen Bundeszivilrecht und kantonalem öffentlichem Recht entwickelt haben.»²⁵³ Denn die Tatsache, dass keine Ergänzungen im kantonalen Recht *notwendig* waren (und sind), bedeutet, dass die bundesrechtlichen Vorgaben (inkl. Rechtsprechung und KS 1921²⁵⁴) genügen, um den Regelungsgegenstand abschliessend zu ordnen; es dürfen mithin auch keine kantonalen Regelungen getroffen werden, die dem Sinn und Geist des einschlägigen Bundesrechts widersprechen.
- 178 Kantonales öffentliches Recht ist zunächst ausgeschlossen, wenn das *Bundeszivilrecht* für die betreffende Materie eine *abschliessende Regelung* geschaffen hat, d.h. wenn für den fraglichen Bereich – aus grundsätzlichen Erwägungen, namentlich zum Schutz der individuellen Freiheit – keine andern Rechte, Pflichten, Prinzipien, Institute oder Verfahren als die vom Bundeszivilrecht vorgesehenen gelten sollen.²⁵⁵ Ob dies der Fall ist, muss durch *Auslegung* ermittelt werden, wobei auch zu berücksichtigen ist, dass das Bundeszivilrecht aufgrund von Tradition, Sachzusammenhang oder besonderen Gesetzgebungskompetenzen des Bundes durchaus auch *öffentliche Interessen berücksichtigen und öffentliches Recht enthalten kann*.²⁵⁶
- Notwendiges/nichtnotwendiges kantonales Recht
- Einschränkungen

²⁵¹ KS 1908, BBl 1908 IV 511, dazu PETER, S. 22, N 89.

²⁵² PETER, S. 22, N 90.

²⁵³ RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 550-551, N 42 m.w.H.

²⁵⁴ N 39 - 47 vorne.

²⁵⁵ MARTI, S. 45, N 5; vgl. auch HAUSHEER/JAUN, S. 219, N 14.

²⁵⁶ MARTI, S. 45, N 5.

- 179 Der Bundesgesetzgeber hat – wie ausführlich dargelegt wurde²⁵⁷ – in den letzten Jahren *administrative Entlastungen* betreffend Revisionspflichten von kleinen Stiftungen sowie die *automatische Information der Aufsichtsbehörde* statuiert.²⁵⁸ Der Gesetzgeber hat indessen *nicht vorgesehen, für Stiftungen von den für die Rechnungslegung üblichen Jahresrechnungen oder von der Frist zur Einreichung des Geschäftsberichts innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Geschäftsjahres*²⁵⁹ abzuweichen. Klare bundesrechtliche Vorgaben
- 180 Bereits die früheren kantonalen Ausführungsordnungen zu Art. 84 Abs. 2 ZGB waren (und sind) «nicht als notwendig, sondern allenfalls als erklärend» zu betrachten.²⁶⁰ Die Aufgaben einer kantonalen Stiftungsaufsicht können durch eine *weniger weitgehende kantonale Aufsichtsordnung* denn auch nicht eingeschränkt werden.²⁶¹ Wie erwähnt basiert(e) die Stiftungsaufsicht nach Praxis des EDI «normalerweise auf den von den Stiftungsorganen jährlich einzureichenden Berichten und Rechnungen».²⁶² Es ist zwar fraglich, ob diese *blasse Praxis des EDI* eine abschliessende bundesrechtliche Vorgabe für einen Einjahresturnus für die Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen zu begründen vermag. So betrachtet wäre die kantonale rechtliche Einführung eines Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht per se nicht bundesrechtswidrig. Diese Frage kann aber letztlich offen bleiben: Denn selbst wenn im Zuge der Einführung eines auf kantonales Recht (BS und BL) gestützten Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht die bundesrechtlichen Vorgaben zur Rechnungslegung bzw. zur Revision beibehalten würden, käme es zur paradoxen Situation, dass den Aufsichtsbehörden im Ergebnis die im Rahmen der Aufsichtstätigkeit notwendige zeitnah-jährliche Auswertung des von Bundesrechts wegen automatisch an sie zu übermittelnden jährlichen Revisionsberichts (unabhängig von seinem tatsächlichen Gehalt im Einzelfall) bzw. der jährlichen Rechenschaft *untersagt* werden müsste. Kaum zusätzliche materielle kantonale Regelungsmöglichkeiten

IV. Aktuelles kantonales Recht in den Kantonen BL und BS

1. Relevante Artikel in den Einführungsgesetzen

- 181 Das EGZGB des Kantons BS äussert sich u.a. zum Rhythmus der Berichterstattung *explizit materiell*, weshalb in dieser Hinsicht die Frage nach der Vereinbarkeit der Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER mit dem Bundesrecht geprüft werden muss. Das EG ZGB des Kantons BS regelt die Aufsicht über die Stiftungen in den § 17–18a. Die vorliegend interessierenden Absätze der § 17–18a sind die folgenden: Nach § 18 Abs. 3 haben die Organe der Stiftung der Aufsichtsbehörde jährlich Bericht und Rechnung einzureichen. Gemäss § 18 Abs. 3 ist die Aufsichtsbehörde berechtigt, Einsicht in die Bücher, Belege und Korrespondenzen der Stiftungsverwaltungen zu nehmen und alle zweckdienlichen Aufschlüsse von ihnen zu verlangen. § 18a sieht vor, dass die erforderlichen Vorschriften über die Durchführung der Stiftungskontrol- Kanton BS

²⁵⁷ N 121 und 149 vorne.

²⁵⁸ N 121 vorne.

²⁵⁹ Vgl. Art. 958 OR.

²⁶⁰ So PETER, S. 23, N 93.

²⁶¹ PETER, S. 23, N 93 m.H.a. RIEMER, 1981, ZGB 84, N 42 m.w.H.

²⁶² N 44 vorne.

le und über die für die Aufsichtstätigkeit zu erhebenden Gebühren die BSABB für die ihr unterstellten Stiftungen erlässt.²⁶³

- 182 Das EGZGB des Kantons BL äussert sich zum Rhythmus der Berichterstattung nicht materiell, weshalb sich die Frage nach der Vereinbarkeit der Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER mit dem Bundesrecht in dieser Hinsicht ohnehin nicht stellt. Das EG ZGB des Kantons BL regelt die Aufsicht über die Stiftungen in § 52. Im Gegensatz zum EG ZGB des Kantons BS regelt § 52 des EG ZGB des Kantons BL nur die *innerkantonalen Zuständigkeiten* von Regierungsrat, Gemeinderat und BSABB im Zusammenhang mit der Aufsicht über die Stiftungen. So ist nach § 52 Abs. 2 lit. a die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel (BSABB) u.a. zuständig für die Aufsicht über die Stiftungen des Kantons (Artikel 84 ZGB).²⁶⁴ Kanton BL

2. Relevante Artikel im BVG-und Stiftungsaufsichtsvertrag

- 183 Da die Höhe der Gebühren ebenfalls Gegenstand der Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER bildet,²⁶⁵ werden die einschlägigen Normen an dieser Stelle in der gebotenen Kürze dargestellt. § 17 des BVG-und Stiftungsaufsichtsvertrags regelt die Gebühren: Nach Abs. 1 erhebt die BSABB für ihre Tätigkeit Gebühren. Gemäss Abs. 2 decken die Gebühren die Kosten (einschliesslich der Einlagen in den Reservefonds) und bestehen aus: a. einer jährlichen Aufsichtsgebühr; b. Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen. Die Aufsichtsgebühr wird nach Abs. 3 aufgrund des Bruttovermögens bemessen. Die Gebühren für Verfügungen und Dienstleistungen werden den Vorsorgeeinrichtungen und Stiftungen nach effektivem Aufwand in Rechnung gestellt.²⁶⁶ Gebührenregelung

3. Relevante Artikel in der Ordnung über die Stiftungsaufsicht

- 184 Die Ordnung über die Stiftungsaufsicht beinhaltet explizit materielle Regelungen zu den Anforderungen an die Rechnungsablage, weshalb diesbezüglich die Frage nach der Vereinbarkeit der Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER mit dem Bundesrecht geprüft werden muss. § 8 regelt die Anforderungen an die Rechnungsablage. Nach Abs. 1 reicht der Stiftungsrat der BSABB *jährlich innert längstens sechs Monaten nach Abschluss des Rechnungsjahres* die Berichterstattung ein. Allfällige Fristerstreckungsgesuche sind rechtzeitig, schriftlich und mit einer kurzen Begründung versehen einzureichen. Die Berichterstattung umfasst nach Abs. 2 folgende Unterlagen: a) die vom Stiftungsrat genehmigte, rechtsgültig unterzeichnete Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz und Betriebsrechnung mit den Vorjahreszahlen und Anhang b) das Protokoll betreffend die Genehmigung der Jahresrechnung c) den Bericht der Revisionsstelle, soweit die Stiftung nicht nach § 9 davon befreit ist d) den Bericht über die Rechnungsablage

²⁶³ Kanton BS, 211.100 - Gesetz betreffend die Einführung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 27.04.1911, in Kraft seit: 01.01.1912

²⁶⁴ Kanton BL, SGS 211 - Gesetz über die Einführung des Zivilgesetzbuches vom 16.11.2006, in Kraft seit: 1.8.2007.

²⁶⁵ N 3 vorne.

²⁶⁶ Vertrag über die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel (BVG-und Stiftungsaufsichtsvertrag) vom 14. Juni 2011 (Stand 1. Januar 2012).); SG BS 833.100; SGS BL 211.2.

Tätigkeit der Stiftung e) allfällige weitere von der BSABB einverlangte Unterlagen, insbesondere den umfassenden Bericht bei Vorliegen einer ordentlichen Revision. Abs. 3 hält fest, dass die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung sinngemäss gelten. Gemäss Abs. 4 sind die Berichterstattungsunterlagen im Original und rechtsgültig unterzeichnet einzureichen.

- 185 Die Ordnung über die Stiftungsaufsicht sieht ebenso explizit materielle Regelungen den Revisionsstellen vor, weshalb diesbezüglich die Frage nach der Vereinbarkeit der Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER mit dem Bundesrecht zu analysieren ist. § 9 beinhaltet die Regelungen der Revisionsstelle. Nach Abs. 1 kann die BSABB die Stiftung von der Pflicht befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, wenn die Voraussetzungen nach Art. 83b ZGB sowie der Verordnung über die Revisionsstellen von Stiftungen erfüllt sind und einfache finanzielle Verhältnisse vorliegen. Diese Befreiung ist jederzeit widerrufbar. Nach Abs. 2 ist das Gesuch um Befreiung der BSABB spätestens drei Monate vor dem Rechnungsabschluss der Stiftung einzureichen. Die Befreiung erfolgt mit Wirkung für das nächste Rechnungsjahr. Abs. 3 sieht vor, dass wenn die Stiftung von der Pflicht befreit ist, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, sie bestätigen muss, dass a) die Jahresrechnung vollständig ist und alle relevanten Geschäftsfälle und Sachverhalte gesetzeskonform abbildet (Vollständigkeitserklärung); b) die Bilanz zu Verkehrswerten erstellt ist; c) das Vermögen dem Zweck entsprechend verwendet worden ist und d) die Voraussetzungen für die Befreiung weiterhin gegeben sind.²⁶⁷

Revisionsstelle

- 186 Die konkrete Höhe der einzelnen Gebühren ist im *Anhang* zur Ordnung über die Stiftungsaufsicht geregelt.

Gebühren im Anhang

V. (Künftige) kantonale Regelungen in BL und BS im Lichte des Gleichbehandlungsgebots

- 187 Eine der Fragen an den Gutachter lautet: «Hält der Gutachter die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) für vereinbar mit dem Gleichbehandlungsgebot?». Somit sind im Folgenden die entsprechenden Grundlagen des Gleichbehandlungsgebots in der gebotenen Kürze darzulegen.
- 188 Das Gebot der rechtsgleichen Behandlung (Art. 8 BV) ist verletzt, wenn etwa ein Erlass hinsichtlich einer entscheidungswesentlichen Tatsache rechtliche Unterscheidungen trifft, für die ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen nicht ersichtlich ist, oder wenn er Unterscheidungen unterlässt, die sich aufgrund der Verhältnisse aufdrängen. Gleiches muss nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt werden. Die Frage, ob für eine rechtliche Unterscheidung ein vernünftiger Grund in den zu regelnden Verhältnissen ersichtlich ist, kann zu verschiedenen Zeiten unterschiedlich beantwortet werden, je nach den herrschenden Anschauungen und Verhältnissen. Dem Gesetzgeber

Bilanzsumme und Gleichbehandlungsgebot

Grundlagen

²⁶⁷ BS 212.910 - Ordnung über die Stiftungsaufsicht vom 23.01.2012, in Kraft seit: 01.01.2012 (Stand 01.01.2018).

bleibt im Rahmen dieser Grundsätze und des Willkürverbots ein weiter Gestaltungsspielraum.²⁶⁸

- 189 Der Bundesgesetzgeber hat – wie dargelegt – für *kleine Stiftungen* administrative Entlastungen betreffend Revisionspflichten vorgesehen (Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen).²⁶⁹ Diese «Spezialbehandlung» der kleinen Stiftungen gegenüber den grösseren Stiftungen entspringt einer vom Bundesgesetzgeber gewollten *Wertung*. Auf Verordnungsstufe wurden die Bedingungen, die eine Stiftung für die Befreiung von der Revisionspflicht erfüllen muss, konkretisiert.²⁷⁰ Diese Verordnung, mithin das Bundesrecht, sieht für die mögliche Befreiung einer Stiftung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, als eine der drei kumulativ²⁷¹ zu erfüllenden Voraussetzungen vor, dass die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als 200 000 Franken sein muss. Bundesrechtliche Vorgaben
- 190 Soweit mit den politischen Vorstössen in den Kantonen BL und BS die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 200'000 erreicht werden soll, ist die Vereinbarkeit mit dem übergeordneten Bundesverordnungsrecht zumindest fraglich. Denn diesfalls würden u.a. auch *grössere Stiftungen* durch die Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, administrativ entlastet, als es das Bundesverordnungsrecht vorsieht. Dies würde letztlich der erwähnten bundesgesetzgeberischen und vom Bundesverordnungsgeber konkretisierten Wertung zur «Spezialbehandlung» von kleinen Stiftungen gegenüber den grösseren Stiftungen widersprechen. Das Rechtsgleichheitsproblem bestünde nun darin, dass neben der bundesrechtlich bezeichneten Gruppe der kleinen Stiftungen eine bloss kantonrechtlich bezeichnete zusätzliche Gruppe geschaffen würden, für die sich keine vergleichbaren Argumente für die Vereinfachung finden lassen wie für die bundesrechtlich definierten Kleinstiftungen. Ein sachlicher und vernünftiger Grund, die Stiftungen mit einer Bilanzsumme zwischen 200'000 und 500'000 anders zu behandeln als jene mit einer höheren Bilanzsumme, lässt sich nicht ausmachen, zumal es sich um eine sehr grosse Gruppe von Stiftungen handelt. Höhe der massgeblichen Bilanzsumme

²⁶⁸ BGE 144 I 113 E. 5.1.1, S. 115 m.w.H.

²⁶⁹ N 103 und 106 vorne.

²⁷⁰ Art. 1 der Bundesverordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen.

²⁷¹ Der Verordnungstext von Art. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen trennt die einzelnen Buchstaben bzw. Bedingungen mit Semikola (inkl. ein «und» vor Buchstabe c ab. Gemäss Angaben der ESA kann die Befreiung der Stiftung von der Revision durch die Aufsichtsbehörde erfolgen, «wenn während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Bilanzsumme kleiner als CHF 200'000 ist **und** die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft **und** die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist» (so der Text auf ESA: Befreiung von der Revisionspflicht).

- 191 Dazu kommt eine weitere Überlegung zur Rechtsgleichheit: Die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) würde dazu führen, dass rund ein Drittel der beaufsichtigten Stiftungen nur noch alle zwei Jahre beaufsichtigt würden.²⁷² Dadurch gibt es zunächst Abstriche beim *zeitlichen Element* der Stiftungsaufsicht, was per se und allgemein betrachtet tendenziell zu einer Abnahme der Wirksamkeit der Stiftungsaufsicht führen dürfte. Dies gilt hier im Konkreten umso mehr, da laut BSABB die Quote der beanstandeten Fehler und Unzulänglichkeiten gerade bei den kleineren Stiftungen relativ hoch ist.²⁷³ Die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen würde also eine Verminderung des *qualitativen Elementes* der Stiftungsaufsicht nach sich ziehen. Daher wäre insgesamt bei kleineren klassischen Stiftungen mit einer *erheblichen Schwächung der Wirksamkeit der Stiftungsaufsicht gegenüber allen anderen Stiftungen* zu rechnen. Diese Konsequenz ist nach Ansicht des Gutachters auch mit dem Gleichbehandlungsgebot nicht vereinbar.

Problematische Reduktion der Wirkung der Stiftungsaufsicht nur bei kleinen Stiftungen

VI. Fazit zum kantonalrechtlichen Rahmen

- 192 Im Kanton BS stützen sich die kantonalen Stiftungsaufsichtserlasse auf ein Einführungsgesetz mit entsprechender *Delegationsnorm*, (§18a Abs. 1: «Die erforderlichen Vorschriften über die Durchführung der Stiftungskontrolle und über die für die Aufsichtstätigkeit zu erhebenden Gebühren erlässt die BSABB für die ihr unterstellten Stiftungen»), weshalb sich die Frage ohnehin nicht stellt, ob es sich hier «nur» um unzulässiges blosses Verordnungsrecht handelt.²⁷⁴
- 193 Im Kanton BL sind demgegenüber im EG ZGB *blosse Zuständigkeiten geregelt* (§ 52 Abs. 2: «Die BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel [BSABB] ist zuständig für die: a. Aufsicht über die Stiftungen des Kantons [Artikel 84 ZGB]»). Das EGZGB des Kantons BL äussert sich zum Rhythmus der Berichterstattung nicht materiell.
- 194 Die Ordnung zur Stiftungsaufsicht sieht gegenwärtig – in Übereinstimmung mit den bundesrechtlichen Vorgaben (Art. 958 Abs. 3 OR) – in § 8 Abs. 1 vor: Der Stiftungsrat reicht der BSABB jährlich innert längstens sechs Monaten nach Abschluss des Rechnungsjahres die Berichterstattung ein. Die politischen Vorstösse in den Kanonen BS und BL zielen auf die Änderung des *BVG- und Stiftungsaufsichtsvertrags* bzw. auf die Änderung der *Aufsichtsordnung (inklusive Anhang)* ab. Selbst wenn diese Regelwerke im Sinne der Urheber der Vorstösse geändert würden, wäre das Ziel (noch) nicht erreicht. Denn im *übergeordneten kantonalen Recht* (EG ZGB BS) bliebe die Vorgabe in § 18 Abs. 3 («Die Organe der Stiftung haben der Aufsichtsbehörde jährlich Bericht und Rechnung einzureichen.») bestehen. Diese müsste im *ordentlichen Gesetzgebungsverfahren* geändert werden.

Normstufe/Delegation snorm BS

Nur Zuständigkeiten BS

Notwendigkeit der Änderung des EG ZGB BS

²⁷² N 5 vorne.

²⁷³ N 4 vorne.

²⁷⁴ RIEMER, 1981, ZGB 84, S. 550, N 41 am Beispiel des früheren Recht (aArt. 52 SchIT ZGB).

D. Beantwortung der Fragen an den Gutachter

I. Frage 1

- 195 *Hält der Gutachter die politischen Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER für vereinbar mit*
- a. *den bundesrechtlichen Bestimmungen zur Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen?*
 - b. *den bundesrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung, im Speziellen bezüglich Stiftungen?*
 - c. *den EGZGB-Bestimmungen der Kantone Basel-Stadt bzw. Basel-Landschaft zur Stiftungsaufsicht?*
 - d. *der Ordnung zur Stiftungsaufsicht der BSABB vom 23. Januar 2012, Stand 1. Januar 2018?*
- 196 Nach Ansicht des Gutachters sind die politischen Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER mit den bundesrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung bezüglich Stiftungen nicht vereinbar. Diese bundesrechtlichen und materiell abschliessenden Vorgaben lassen keine abweichenden kantonalen Regelungen zu.²⁷⁵
- 197 Es ist nach Ansicht des Gutachters zwar fraglich, ob sich eine abschliessende bundesrechtliche Vorgabe für einen Einjahresturnus für die Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen begründen lässt. So betrachtet wäre die kantonalrechtliche Einführung eines Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht per se nicht bundesrechtswidrig. Diese Frage kann aber letztlich offen bleiben: Denn selbst wenn im Zuge der Einführung eines auf kantonales Recht (BS und BL) gestützten Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht die bundesrechtlichen Vorgaben zur Rechnungslegung bzw. zur Revision beibehalten würden, käme es zu einer paradoxen Situation, da der Aufsichtsbehörde im Ergebnis die im Rahmen der Aufsichtstätigkeit notwendige zeitnah-jährliche *Auswertung* des von Bundesrechts wegen automatisch an die Aufsichtsbehörde zu übermittelnden jährlichen Revisionsberichts (unabhängig von seinem tatsächlichen Gehalt im Einzelfall) bzw. der jährlichen Rechenschaft untersagt werden müsste.²⁷⁶
- 198 Die politischen Vorstösse EICHNER/STÜCKELBERGER würden mit den *EGZGB-Bestimmungen* des Kantons BL keinen inhaltlichen Konflikt bewirken, da sich das EGZGB des Kantons BL zum Rhythmus der Berichterstattung nicht materiell äussert. Das EGZGB BS müsste aber im ordentlichen Gesetzgebungsverfahren geändert werden, weil dort die jährliche Berichterstattung explizit statuiert ist.²⁷⁷

²⁷⁵ N 177–180 vorne.

²⁷⁶ N 180 vorne.

²⁷⁷ N 181 vorne.

- 199 Die *Ordnung zur Stiftungsaufsicht* sieht gegenwärtig – in Übereinstimmung mit den bundesrechtlichen Vorgaben (Art. 958 Abs. 3 OR) – in § 8 Abs. 1 vor: Der Stiftungsrat reicht der BSABB jährlich innert längstens sechs Monaten nach Abschluss des Rechnungsjahres die Berichterstattung ein. Somit müsste für einen Zweijahresturnus auch § 8 Abs. 1 der *Ordnung zur Stiftungsaufsicht* geändert werden.

II. Frage 2

- 200 *Hält der Gutachter die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) für vereinbar mit dem Gleichbehandlungsgebot?*
- a. *Gilt diese Einschätzung auch unter Berücksichtigung, dass in der BSABB 32% des Bestandes an beaufsichtigten Stiftungen eine Bilanzsumme zwischen CHF 100'000 und 500'000 aufweisen?*
- 201 Soweit mit den politischen Vorstössen in den Kantonen BL und BS die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 200'000 erreicht werden soll, ist die Vereinbarkeit mit dem übergeordneten Bundesverordnungsrecht zumindest fraglich. Denn diesfalls würden u.a. auch grössere Stiftungen durch die Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, administrativ entlastet, als es das Bundesverordnungsrecht vorsieht. Dies würde letztlich der erwähnten bundesgesetzgeberischen und vom Bundesverordnungsgeber konkretisierten Wertung zur «Spezialbehandlung» von kleinen Stiftungen gegenüber den grösseren Stiftungen widersprechen.
- 202 Dazu kommt eine weitere Überlegung zur Rechtsgleichheit: Die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen (Bilanzsumme CHF 100'000–500'000) würde dazu führen, dass rund ein Drittel der beaufsichtigten Stiftungen nur noch alle zwei Jahre beaufsichtigt würden. Dadurch gibt es zunächst Abstriche beim zeitlichen Element der Stiftungsaufsicht, was per se und allgemein betrachtet tendenziell zu einer Abnahme der Wirksamkeit der Stiftungsaufsicht führen dürfte. Dies gilt hier im Konkreten umso mehr, da laut BSABB die Quote der beanstandeten Fehler und Unzulänglichkeiten gerade bei den kleineren Stiftungen relativ hoch ist. Die Eingrenzung des Zweijahresturnus auf kleine Stiftungen würde also eine Verminderung des qualitativen Elementes der Stiftungsaufsicht nach sich ziehen. Daher wäre insgesamt bei kleinen klassischen Stiftungen mit einer erheblichen Schwächung der Wirksamkeit der Stiftungsaufsicht gegenüber allen anderen Stiftungen zu rechnen, womit diese Gruppe qualitativ schlechter beaufsichtigt würde. Diese Konsequenz ist nach Ansicht des Gutachters mit dem Gleichbehandlungsgebot nicht vereinbar.²⁷⁸

²⁷⁸ N 189–191 vorne.

III. Frage 3

- 203 *Wie schätzt der Gutachter eine allfällige präjudizielle Wirkung der Umsetzung eines Zweijahresturnus für die Berichterstattung von klassischen Stiftungen auf den (jährlichen) Berichterstattungsturnus von (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen ein?*
- 204 Die Einführung eines Zweijahresturnus für die Berichterstattung von klassischen Stiftungen hat wahrscheinlich zumindest insoweit eine präjudizielle Wirkung auf den (jährlichen) Berichterstattungsturnus von (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen, als mit entsprechenden *politischen Vorstößen* zu rechnen wäre. Allerdings gelten die vom Gutachter vertretenen Argumente gegen einen Zweijahresturnus für die Berichterstattung von klassischen Stiftungen gleichermassen für den Berichterstattungsturnus von (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen. In diesem Bereich der (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen wären die notwendigen bundesgesetzgeberischen Arbeiten jedoch (noch) umfangreicher als bei den klassischen Stiftungen, da im Bereich der (kleinen) Vorsorgeeinrichtungen die Aufsichtsmittel tendenziell stärker bundesgesetzlich kodifiziert sind als im Bereich der klassischen Stiftungen.²⁷⁹

IV. Frage 4

- 205 *Welche Auswirkungen hat die Einführung eines Zweijahresturnus auf die Haftung der BSABB für ihre Aufsichtstätigkeit, namentlich im Bereich der klassischen Stiftungen?*
- 206 Die Einführung eines Zweijahresturnus wäre eine aufgrund einer politisch motivierten Risikoabwägung gefällte Entscheidung der zuständigen rechtsetzenden Behörde. Dies würde, im Vergleich zum Einjahresturnus, zwangsläufig zu einer Abnahme der Wirksamkeit der Aufsicht durch die BSABB führen. Insbesondere würde ein Zweijahresturnus ein zeitnahes Einschreiten der BSABB tendenziell erschweren. Dafür kann die BSABB jedoch nicht zur Verantwortung gezogen werden, sofern sie die konkreten Aufsichtshandlungen mit der gewohnten Sorgfalt durchführt, wenn auch nur noch alle zwei Jahre.²⁸⁰

V. Frage 5

- 207 *Wie beurteilt der Gutachter die Geltendmachung von allfälligen Verantwortlichkeitsansprüchen gegenüber von Stiftungsorganen bei einem Zweijahresturnus?*
- 208 Der Aufsichtsmechanismus im Stiftungsrecht ist ein Ersatz, ein Surrogat, für das Fehlen von Gesellschaftern. Diese Stiftungsaufsicht ist grundsätzlich eine *staatliche Aufgabe*, welche nach Art. 84 Abs. 2 ZGB von einer staatlichen Behörde wahrgenommen wird und nicht an Stiftungsorgane delegiert werden kann. Wenn sich also die staatliche Aufsichtsbehörde aus der Aufsichtstätigkeit teilweise zurückziehen muss, kann die entsprechende Reduktion der Aufsichtstätigkeit und -Verantwortung nicht den (nichtstaatlichen) Stiftungsorganen überbürdet werden. Die Stiftungsorgane werden

²⁷⁹ N 158 vorne.

²⁸⁰ Vgl. N 5 vorne.

also auch bei einem Zweijahresturnus *im bisherigen Umfang* verantwortlich bleiben.²⁸¹ Nicht geklärt ist damit jedoch die Frage einer allfälligen (Ausfall-)Haftung des Kantons.

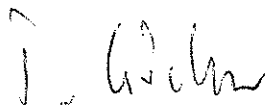
VI. Frage 6

209 *Sieht der Gutachter andere Lösungsansätze, um die Anliegen der politischen Vorstösse umzusetzen? Welche?*

210 Der Gutachter sieht im Wesentlichen zwei Möglichkeiten:

- Die Sicherstellung einer schlanken Organisationsstruktur in der BSABB sowie die *laufende Überprüfung und gegebenenfalls Anpassung der Höhe der Gebühren* sind im Sinne einer Daueraufgabe beizubehalten.
- Mittelfristig sieht der Gutachter eine administrative Entlastung darin, zunehmend auf *digitale und medienbruchfreie Kommunikation* zu setzen, wie sie auf Bundesebene von der ESA im Rahmen eines Projektes evaluiert wird. Der Gutachter ist sich wohl bewusst, dass dies einen erheblichen Initialaufwand erforderlich macht, der aber letztlich auf Grund der allgemeinen Entwicklungen in Richtung Digitalisierung unvermeidbar erscheint.²⁸²

Zürich, 3. April 2019



Prof. Dr. iur. Thomas Gächter



Dr. iur. Kaspar Gerber, LL.M.

²⁸¹ N 165–169 vorne.

²⁸² N 160–163 vorne.