JONAS KIPFER-BERGER
SEBASTIAN RIEGER

DIE PFLICHTEN DES STIFTUNGSRATS IN KRISENZEITEN

Hinweise zur Bewältigung von krisenbedingten Problemen gemeinnütziger Stiftungen

Die Geschehnisse der vergangenen Monate haben der Welt einmal mehr vor Augen geführt, wie plötzlich und mit welch drastischen Folgen das gesellschaftliche Leben von einer Krise getroffen werden kann. Auch für gemeinnützige Stiftungen können solche Veränderungen des gesellschaftlichen und wirtschaftlichen Umfelds mit grossen Herausforderungen einhergehen.

1. SONDERPROBLEME FÜR GEMEINNÜTZIGE STIFTUNGEN IN KRISENZEITEN

Für den Stiftungsrat, das oberste Organ der Stiftung, stellt sich in Krisenzeiten unweigerlich die Frage nach den Handlungsmöglichkeiten zur Lösung von krisenbedingten Sonderproblemen, aber auch nach den Pflichten und rechtlichen Schranken, die im Rahmen solcher Massnahmen zu beachten sind. Mit Krisenzeiten sind hier nicht etwa kritische Situationen aufgrund hausgemachter, interner Probleme gemeint, in die einzelne Organisationen hin und wieder geraten können. Nachfolgende Abhandlung befasst sich vielmehr mit unerwarteten Veränderungen des Stiftungsumfelds, die ausserhalb des Machtbereichs der jeweiligen Organisation eintreten, jedoch die bisher gewohnte Stiftungstätigkeit einschränken, erschweren oder verunmöglichen, temporär oder dauerhaft.

Nach schweizerischem Recht erlaubt die Organisationsform Stiftung als einzige privatrechtliche Rechtsform, ein Zweckvermögen dauerhaft mit einer eigenen Rechtspersönlichkeit einem besonderen Zweck zu widmen. Die Stiftung hat einerseits keinen als oberstes Organ konstituierten Eigentümer, der das Handeln und die Strategie der Stiftung festlegt, sondern nur einen Stiftungsrat, der den Vollzug des Stifterwillens sicherzustellen hat [1]. Aus dieser organisationsrechtlichen Besonderheit erwachsen zahlreiche Sonderfragen, die sich im Rahmen des Handelns des Stiftungsrats in Krisenzeiten stellen können [2]. Erstens kann sofortiges Handeln notwendig sein, das nicht klar durch den Stiftungszweck gedeckt ist, woraus sich Auslegungsfragen und allenfalls die Frage nach einer Zweckänderung ergeben kann. Die Stiftung kann in Extremfällen krisenbedingt in finanzielle Schieflage geraten. Ebenfalls denkbar ist, dass eine wegen gemeinnütziger Zweckverfolgung steuerbefreite Stiftung ihren Zweck temporär nicht weiterverfolgen kann und deshalb der Stiftungsrat eine Aberkennung der Steuerbefreiung befürchtet [3]. Eine weitere Herausforderung kann bei weitreichenden Krisen eine temporäre Veränderung der Rechtslage sein, wie die zahlreichen Sonderverordnungen des Bundesrats zu COVID-19 gezeigt haben [4]. Oftmals sind derartige Rechtsquellen in ihrer Ausgestaltung nicht auf gemeinnützige Organisationen ausgerichtet, gelten aber gleichwohl auch für diese, was mit weiteren Unklarheiten verbunden sein kann.

2. KONTAKTAUFNAHME MIT ZUSTÄNDIGEN BEHÖRDEN

Da sich die Stiftung selbst gehört und nicht etwa von einem oder mehreren Eigentümern in ihrem Handeln kontrolliert wird, überwacht die Stiftungsaufsicht als staatliches Kontrollorgan das Handeln des Stiftungsrats. Aussergewöhnliche, unvorhergesehene, drastische Veränderungen erfordern u. U. ein ebensolches Handeln des Stiftungsrats. Gerade in

JONAS KIPFER-BERGER,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
STUDER ANWÄLTE & NOTARE

SEBASTIAN RIEGER,
MLAW, ADVOKAT, DUFOUR ADVOKATUR/PROFONDS,
DACHVERBAND GEMEINNÜTZIGER STIFTUNGEN DER SCHWEIZ

diesen Fällen kann es empfehlenswert sein, die Stiftungsaufsicht in die Pläne des Stiftungsrats zur Krisenbewältigung miteinzubeziehen. Besonders wichtig ist die gesetzlich gemäss Art. 84a ZGB vorgeschriebene Kontaktaufnahme mit der Aufsichtsbehörde bei allenfalls erforderlichen Sanierungsmassnahmen, einer drohenden Überschuldung oder einem nicht mehr abzuwendenden Konkurs. Doch auch wenn sich der Stiftungsrat nicht sicher ist, ob geplante Massnahmen zur Krisenbekämpfung durch den Stiftungszweck bzw. den in der Stiftungsurkunde niedergelegten Stifterwillen gedeckt sind, ist es ratsam, den Kontakt mit der Aufsichtsbehörde zu suchen. Im Fall einer notwendigen Zweckänderung ist die Kontaktaufnahme gesetzlich vorgeschrieben (Art. 86 ff. ZGB). U. U. kann es auch notwendig sein, den Kontakt mit der zuständigen kantonalen Steuerverwaltung zu suchen, wenn der Stiftungszweck krisenbedingt über längere Zeit nicht mehr verfolgt werden kann. Wenn die Zweckverfolgung krisenbedingt verunmöglicht wird, worauf noch zurückzukommen ist, ist nur in Extremfällen von einem steuerrechtlich relevanten Sachverhalt auszugehen.

3. DER HANDLUNGSSPIELRAUM DES STIFTUNGSRATS IN KRISENZEITEN

3.1 Die Stiftungsurkunde als Ausgangspunkt. Der Umstand, dass der Stifter seinen Willen im Zeitpunkt des Errichtungsakts in der Stiftungsurkunde manifestiert, haben Veränderungen des Stiftungsumfelds für die Tätigkeit des Stiftungsrats besonders gravierende Folgen. Während in sämtlichen anderen Organisationsformen das oberste Organ der Organisation grundsätzlich jederzeit einen Richtungswechsel im Sinne einer Zweckänderung vorgeben kann, muss der Stiftungsrat prinzipiell den einmal geäusserten, für immer verewigten Stifterwillen vollziehen [5]. Bei einer drastischen Veränderung des Stiftungsumfelds stellt sich die Frage, wie der einmal geäusserte und in der Stiftungsurkunde manifestierte Stifterwille unter Berücksichtigung der neuen Gegebenheiten auszulegen ist. Dabei ist zu beachten, dass von einem klaren Wortlaut im Zuge der Auslegung grundsätzlich nicht abgewichen werden darf [6]. Allerdings ergibt eine streng sprachlich-grammatikalische Auslegung nur in seltenen Fällen ein eindeutiges Ergebnis, was Raum für inhaltliche Interpretation lässt [7]. In letzterem Fall ist der historische Stifterwille zu eruieren, unter Berücksichtigung mannigfaltiger Umstände wie allenfalls vorhandene historische Dokumente zu Gründungszeiten oder die gelebte Stiftungspraxis in der Vergangenheit, sofern der Stifter selbst bspw. als Stiftungsrat die gelebte Praxis der Stiftung mitprägte . Der Stiftungsrat darf im Zuge der Auslegung auch in Krisenzeiten keinen hypothetischen Stifterwillen annehmen, sofern damit eine Änderung des tatsächlichen, historischen Stifterwillens einhergeht. Allerdings ist zu konstatieren, dass ein allzu starres Stiftungsverständnis zu einer Lähmung der Stiftungstätigkeit führen kann. Eine zeitgemässe Fortentwicklung des historischen Stifterwillens ist für das Funktionieren der Stiftungstätigkeit und der auch für NPO oftmals unerlässlichen Entwicklung von dynamischen Fähigkeiten unabdingbar und deshalb zuzulassen [8]. Sollte der Stiftungsrat durch Auslegung der Stiftungsurkunde zum Schluss kommen, dass eine Lücke vorliegt oder ein Konflikt mit dem subjektiv-historischen Stifterwillen gegeben ist, so ist eine allenfalls dringend notwendige Änderung des Tätigkeitsfelds der Stiftung auch dann rechtlich unzulässig, wenn sich der Stiftungsrat einig ist, dass der Stifter unter den veränderten Umständen der gewollten Tätigkeit zugestimmt hätte [9]. Das Ausmass an Handlungsmöglichkeiten des Stiftungsrats innerhalb der geltenden, den Handlungsrahmen vorgebenden Stiftungsurkunde ist demnach weitgehend durch deren Formulierung vorgegeben.

3.2 Umwandlung von der Kapitalerhaltungs- in eine Verbrauchsstiftung. Besonders in Krisenzeiten dürfte sich für den Stiftungsrat in gewissen Fällen die Frage aufdrängen, ob bei fehlenden Erträgen das Stiftungsvermögen selbst für die Zweckverwirklichung verwendet werden kann [10]. Aus dem fehlenden Selbstauflösungsrecht der Stiftung [11] ergibt sich das Gebot der Substanzerhaltung, welches besagt, dass das Vermögen der Stiftung zu erhalten ist, sofern die Stiftungsurkunde keine gegenteiligen Bestimmungen enthält [12]. In der Praxis sind Verbrauchsstiftungen jedoch immer häufiger anzutreffen [13]. Teilweise schreibt der Stifter den Verbrauch des Stiftungskapitals statutarisch vor, manchmal wird dem Stiftungsrat die diesbezüglich Kompetenz im Bedarfsfall statutarisch eingeräumt [14].

Aufgrund krisenbedingter Ertragsausfälle kann die Zweckerfüllung erschwert werden, wenn die Stiftungsurkunde dem obersten Organ keine Möglichkeit einräumt, auf das Stiftungsvermögen zurückzugreifen. Dies kann dazu führen, dass entweder der massgebliche Stifterwille bezüglich Substanzerhaltung missachtet werden oder mangels ausreichender Mittel die Stiftungstätigkeit eingeschränkt, allenfalls sogar eingestellt werden muss [15]. Ob der Stiftungsrat in solchen Fällen das Substanzerhaltungsgebot verletzen darf, um die Zweckverfolgung der Stiftung sicherzustellen, ist unklar. Der Vermögenserhalt kann für sich allein aber nicht Zweck einer gemeinnützigen Stiftung sein. Die Zweckerfüllung muss für eine gemeinnützige Stiftung oberste Priorität haben.

Die Wandlung einer Kapitalerhaltungs- in eine Verbrauchsstiftung kann u. U. krisenbedingte, schwerwiegende Finanzierungsprobleme erheblich abschwächen und damit die weitere Zweckverfolgung sicherstellen, ohne dass dabei vom Stiftungszweck an sich abgewichen werden muss. Auch das steuerrechtliche Thesaurierungsverbot für gemeinnützige Stiftungen spricht dafür, im Zweifel das Kapital einer Stiftung anzugreifen, wenn dies zur weiteren Zweckverfolgung der Stiftung notwendig wird [16]. Entsprechend ist die Praxis der Aufsichtsbehörden in dieser Hinsicht auch eher liberal. Jedenfalls ist die Zusammenarbeit mit den Aufsichtsbehörden in derartigen Fällen unabdingbar. Eine faktische Umwandlung in eine Verbrauchsstiftung auf dem Weg der Auslegung der Stiftungsurkunde im Alleingang ist nicht zu empfehlen. In diesem Fall droht den Stiftungsräten allenfalls sogar ein gewisses Haftungsrisiko. Die Umwandlung von einer Kapitalerhaltungs- in eine Verbrauchsstiftung ist deshalb auf dem Weg der Urkundenänderung gemäss Art. 86 ff. ZGB zu erwirken.

3.3 Urkundenänderung. Das starre Wesen der Stiftung kann dazu führen, dass sich der Stiftungszweck vom ursprünglich geäusserten Willen des Stifters durch veränderte Umstände entfremdet hat und eine Weiterverfolgung des Stiftungszwecks in seiner ursprünglichen Form nicht mehr möglich ist oder nicht mehr als geboten erscheint. Die Stiftungsurkunde muss den neuen Bedürfnissen angepasst werden, weshalb der Gesetzgeber die Möglichkeit vorsah, den Stiftungszweck oder die Organisation den veränderten Verhältnissen anzupassen [17].

Sollte der Stiftungsrat zum Schluss gelangen, dass auf dem Weg der Auslegung der Stiftungsurkunde aufgrund der krisenbedingten Veränderungen die Stiftungstätigkeit nicht sinnvoll weitergeführt werden kann, muss eine Urkundenänderung in Betracht gezogen werden. Das Gesetz unterscheidet zwischen wesentlichen (Art. 86 ZGB) und unwesentlichen (Art. 86 b ZGB) Urkundenänderungen [18]. Eine den Zweck und mithin das Wesen der Stiftung betreffende Abänderung der Stiftungsurkunde widerspricht an sich dem Trennungs- und Erstarrungsprinzip, weshalb Art. 86 ZGB hohe Anforderungen an eine wesentliche Urkundenänderung stellt [19]. Grundvoraussetzung für eine solche ist erstens eine mit den veränderten äusseren Umstände einhergehende Mutation der Bedeutung und Wirkung der Stiftung. Zweitens muss eine Entfremdung der Stiftung vom ursprünglichen Stifterwillen stattgefunden haben [20]. Nach herrschender Ansicht hat der neue Stiftungszweck dem bisherigen möglichst ähnlich zu sein [21]. Eine unwesentliche Urkundenänderung liegt dann vor, wenn sich am Wesen der Stiftung infolge der Urkundenrevision nichts Grundlegendes ändert und keine nach dem mutmasslichen Willen des Stifters als unabänderlich anzusehende Bestimmung betroffen ist. Die Änderung muss begründet werden und darf Rechte Dritter nicht beeinträchtigen.

In Krisenzeiten besonders bedeutsam ist die Frage, ob auch eine vorübergehende Zweckänderung möglich ist. Die Möglichkeit einer dauerhaften Zweckänderung impliziert eine nur vorübergehende, weshalb nichts dagegenspricht, eine solche zuzulassen [22]. In Krisenzeiten dürfte insbesondere diese Möglichkeit der Urkundenänderung in gewissen Fällen prüfenswert sein. Dies auch mit Blick auf eine allenfalls bereits bestehende Steuerbefreiung wegen gemeinnütziger Zwecksetzung.

3.4 Ungültigkeit von Erbstiftungen? Bei vielen Menschen besteht der Wunsch, Teile des Vermögens nach dem Tod einem gemeinnützigen Zweck zu widmen. Stiftungen werden demnach sehr oft durch eine letztwillige Verfügung, d. h. in Testamenten oder Erbverträgen errichtet [23]. Es kann vorkommen, dass eine Person urteilsunfähig wird, nachdem sie eine Stiftungserrichtung letztwillig verfügt hat und anschliessend krisenbedingt grosse Veränderungen eingetreten sind. Die letztwillig verfügte Stiftungserrichtung kann in diesen Fällen als irrtümlich erscheinen, wenn der Stifter im Zeitpunkt der letztwillig verfügten Stiftungserrichtung von einer anderen, für die Stiftungserrichtung wesentlichen Sachlage ausgegangen ist, die sich durch die Krise jedoch nachträglich drastisch verändert. Der allenfalls zur Ungültigkeit der letztwillig errichteten Stiftung führende Irrtum liegt demnach im Auseinanderklaffen zwischen dem testamentarisch niedergelegten Stiftungszweck und der zwischenzeitlich unvorhergesehen veränderten Realität. Im Rahmen einer Ungültigkeitsklage gemäss Art. 519 Abs. 2 ZGB [24] hätte die klagende Partei zu beweisen, dass der Erblasser die Aufhebung der Stiftungserrichtung ihrem Bestand vorgezogen hätte [25]. Davon dürfte gerade bei Stiftungserrichtungen nur äusserst selten auszugehen sein. Vielmehr ist anzunehmen, dass der Stifter bzw. der Erblasser in Kenntnis der gesetzlichen Möglichkeit der Zweckänderung die testamentarisch verfügte Errichtung der Stiftung einer Zuwendung an die Erben vorgezogen hätte. Schliesslich hat der Stiftungsrat die Möglichkeit, eine entsprechende Zweckänderung bei der Aufsichtsbehörde zu beantragen, sodass seinem ursprünglichen Willen durch Errichtung der Erbstiftung und anschliessende Zweckanpassung Rechnung getragen werden kann.

3.5 Handlungspflichten des Stiftungsrats bei finanziellen Problemen. Krisensituationen können für Stiftungen potenziell in unvorhergesehener Weise grosse Finanzierungsprobleme zur Folge haben. Denkbar ist insbesondere, dass über Spenden finanzierte, operativ tätige Stiftungen ihre Verbindlichkeiten nicht mehr erfüllen können, wenn Spendengelder in grösserem Masse ausbleiben. Das Stiftungsrecht sieht im Fall einer begründeten Besorgnis, dass eine Überschuldung besteht oder Verbindlichkeiten längerfristig nicht mehr erfüllt werden können, diverse Pflichten des obersten Stiftungsorgans, i. d. R. des Stiftungsrats, vor (vgl. Art. 84 a ZGB). Das oberste Stiftungsorgan hat in einem solchen Fall auf Grundlage der Veräusserungswerte eine Zwischenbilanz zu erstellen und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorzulegen. Werden finanzielle Probleme festgestellt, so muss die Stiftung an die Aufsichtsbehörde gelangen. Der Stiftungsrat darf in diesen Fällen nicht selbstständig Massnahmen ergreifen [26]. Diese werden von der Aufsichtsbehörde angeordnet und vom Stiftungsrat umgesetzt. Das Gesetz sagt nichts zum Inhalt der zu ergreifenden Massnahmen. Aufsichtsrechtlich kommen nur zivilrechtliche Massnahmen wie die Einschränkung des Stiftungszwecks, eine Reduktion der Verwaltungskosten oder ein qualifizierter Rangrücktritt in Betracht. Die Stiftung untersteht der Konkurs- und der Wechselbetreibung (Art. 39 Abs. 1 Ziff. 12 SchKG). Wird eine Überschuldung festgestellt, so ist der Konkurs über die Stiftung zu eröffnen. Die Konkurseröffnung wird durch das Gericht ausgesprochen. Ab diesem Zeitpunkt findet die Zuständigkeit der Aufsichtsbehörde ein Ende und das weitere Schicksal der Stiftung fällt in den Kompetenzbereich der Konkursverwaltung.

3.6 Auswirkungen auf die Steuerbefreiung gemeinnütziger Stiftungen. Die tatsächliche Verfolgung des Stiftungszwecks kann, wie bereits dargelegt, in Krisenzeiten erschwert oder verunmöglicht werden. Dennoch muss der Zweck erfüllt werden. Er ist das das Wesen der Stiftung prägende Merkmal und begründet die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit. Das Erfordernis der Zweckerfüllung ist

IRZ – Die Fachzeitschrift für Internationale Rechnungslegung

Bestens gerüstet für die Praxis der internationalen Rechnungslegung

[redacted]

[redacted]

EXPERT SUISSE

damit einerseits stiftungs-, andererseits steuerrechtlich relevant. Der gemeinnützige Zweck bleibt grundsätzlich auch dann bestehen, wenn die Zweckerfüllung aufgrund einer das jeweilige Stiftungsumfeld beeinträchtigenden Krise (vorübergehend) verunmöglicht sein sollte und damit eine tatsächliche Zweckerfüllung nicht erfolgt bzw. erfolgen kann. Nichtsdestotrotz besteht ein Gebot zur Stiftungsrealisierung. Demnach reicht es nicht aus, wenn die Statuten einen gemeinnützigen Zweck vorsehen. Der gemeinnützige Stiftungszweck muss auch tatsächlich erfüllt werden. Dies wird von der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Aufsichtstätigkeit auch überprüft. Befindet sich ein Stiftungsrat in diesem unauflöslichen Spannungsverhältnis, so ist es ratsam, die zuständige Aufsichtsbehörde zu kontaktieren und weitere Massnahmen, wie etwa eine Urkundenänderung, zu prüfen.

Des Weiteren ist die tatsächliche Zweckerfüllung auch steuerrechtlich von herausragender Bedeutung. Die ESTV hat bereits im KS Nr. 12 vom 8. Juli 1994 festgelegt, dass Stiftungen, deren Hauptzweck die blosse Kapitalansammlung darstellt, indem sie aus Erträgen Rücklagen bilden, die in keinem vernünftigen Verhältnis mehr zu allfällig zukünftigen Aufgaben stehen (sog. Thesaurus-Stiftungen), keinen Anspruch auf Steuerbefreiung haben [27]. Eine Thesaurierung von Erträgen auf dem Stiftungsvermögen ist demnach der Steuerbefreiung abträglich [28]. Freilich ist der Übergang von einer noch angemessenen Rücklagenbildung zur verpönten Thesaurierung fliessend [29]. Eine einstmalig erteilte Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit kann nachträglich also entzogen werden, wenn der gemeinnützige Zweck nicht mehr erfüllt wird und lediglich eine verpönte Thesaurierung erfolgt. Steuerrechtlich rechtfertigt die Existenz eines gemeinnützigen Zwecks die Steuerbefreiung für sich alleine nicht. Die Gemeinnützigkeit muss auch tatsächlich gelebt werden (Stiftungsrealisierung). Die obigen Ausführungen haben gezeigt, dass die Stiftung durch die krisenbedingte Veränderung des Stiftungsumfelds temporär oder dauerhaft an der tatsächlichen Zweckverwirklichung gehindert werden kann, ohne dass den Stiftungsrat ein Verschulden trifft. Gewisse Massnahmen, wie z. B. die (wesentliche) Zweckänderung, brauchen Zeit und müssen wohlüberlegt sein, sofern die Aufsichtsbehörde einer solchen Urkundenänderung überhaupt zustimmt. Auch die Wandlung einer Kapitalerhaltungs- in eine Verbrauchsstiftung ist als Urkundenänderung genehmigungsbedürftig und bedarf eines formellen Stiftungsratsbeschlusses. Eine vorübergehende, durch äussere, ausserhalb des Machtbereichs des Stiftungsrats befindliche Umstände bedingte Einstellung der Stiftungstätigkeit, darf nicht per se zur Aberkennung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit führen. Besteht das Risiko einer dauerhaften Beeinträchtigung der Zweckerfüllung, sind entsprechende Massnahmen zu ergreifen.

4. DAS WICHTIGSTE IN KÜRZE

Bei der Stiftung handelt es sich um eine privatrechtliche Anstalt, bei der das einem bestimmten Zweck gewidmete Vermögen rechtlich verselbstständigt wird, ohne dass die Stiftung Mitglieder oder Gesellschafter hat. Die Stiftung gehört sich somit selbst und die Organe sind nicht an der Willensbildung beteiligt. Entsprechend ist der in der Stiftungsurkunde manifestierte Wille für den Stiftungsrat die einzige Leitlinie. Ergibt dieser keinen Aufschluss, wie die Stiftung in einer Krisensituation zu führen ist, muss geprüft werden, ob durch die Auslegung der Statuten, die nur in einem sehr engen Rahmen zulässig ist, Abhilfe geschaffen werden kann. Ist dies nicht möglich, so muss geprüft werden, ob eine Urkundenänderung eine tatsächliche Stiftungstätigkeit im Rahmen der veränderten Umstände ermöglicht. Eine solche muss von den Behörden verfügt werden. Gerät die Stiftung infolge der Krisensituation in eine finanzielle Schieflage, so muss zwingend die Aufsichtsbehörde kontaktiert werden. Der Stiftungsrat darf nicht ohne deren Anordnungen tiefgreifende Massnahmen ergreifen. Oberste Priorität für den Stiftungsrat muss eine Stiftungsrealisierung sein. Ist dies nicht möglich, muss er die aufgezeigten Möglichkeiten prüfen. In diesen Situationen empfiehlt sich auch, einen Experten beizuziehen, schliesslich können sich die Stiftungsräte einem Haftungsrisiko aussetzen. ■

Fussnoten: 1) Statt Vieler Grüninger, H., in: Thomas Geiser/Christiana Fountoulakis (Hrsg.), Basler Kommentar zum ZGB I, 6. Aufl., Basel 2018, Vor Art. 80–89bis, N 28; vgl. auch Rieger, S./Kipfer-Berger, J., Gemeinnützige Stiftungen und Vereine, in: COVID-19, Ein Panorama der Rechtsfragen zur Corona-Krise, Basel 2020, Rz 9. **2)** Vgl. hierzu auch das Interview mit Rieger, S. in: Die Stiftung Schweiz 1/2020, S. 20 f. **3)** Ausführlich Rieger/Kipfer-Berger, Rz 1 ff. **4)** Siehe zur Anwendbarkeit der Verordnungen des Bundesrates zu COVID-19 auf gemeinnützige Stiftungen und Vereine eingehend Rieger S./Kipfer-Berger J., Gemeinnützige Stiftungen und Vereine, Rz 42 ff. **5)** Grüninger, BSK-ZGB I, Art. 83, N 10. **6)** Entscheid des BGer 8C.655/2017 vom 3. 7. 2018, E. 4.1. **7)** M. w. Verw. Rieger/Kipfer-Berger, Rz 15. **8)** So auch Jakob, D., Schutz der Stiftung. Die Stiftung und ihre Rechtsverhältnisse im Widerstreit der Interessen, Tübingen 2006, S. 204 ff.; von Orelli, L., Zur Auslegung des Stifterwillens, in: Jakob D./von Orelli L. (Hrsg.), Der Stifterwille: Ein Phänomen zwischen Vergangenheit, Gegenwart und Ewigkeit, Bern 2014, S. 125 ff., 147 ff. **9)** Rieger/Kipfer-Berger, Rz 21. **10)** Rieger/Kipfer-Berger, Rz 37 ff. **11)** BGE 115 II 415, E. 3a. **12)** Von Orelli, S. 139 f. **13)** Jakob, D., Ein Stiftungsbegriff für die Schweiz, in: ZSR 2013 II, S. 185 ff., 282. **14)** Vgl. Sprecher, T. Die Verbrauchsstiftung und andere Möglichkeiten der Stiftungsgestaltung, in: Jusletter 31, Mai 2010, Verbrauchsstiftung, Rz. 9. **15)** Grüninger, BSK ZGB I, Art. 80 N. 3. **16)** Rieger/Kipfer-Berger, Rz. 38. **17)** Riemer, H. M., Berner Kommentar, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80–89bis ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch, Einleitung und Personenrecht, Die juristischen Personen, 3. Aufl., Bern 1981, Art. 85/86 N. 2. **18)** Die wesentliche Zweckänderung nach Art. 86 ZGB kann als gesetzlich vorgesehene «clausula rebus sic stantibus» verstanden werden, siehe dazu Jentsch, Die Stiftung als Rechtsinstitut zwischen Fortentwicklung und Respektierung des Stifterwillens, I, SJZ 116/2020 S. 79 ff., 80. **19)** BSK ZGB I-Grüninger, Art. 85/86 N. 1; zur Anwendbarkeit der clausula rebus sic stantibus auf Stiftungsurkunden in Krisenzeiten ausführlich Rieger/Kipfer-Berger, Rz 22 ff. **20)** Jakob, D., Der Stiftungsbegriff, ZSR 2013/II, S. 285 ff., S. 288; Grüninger, BSK ZGB I, Art. 85/86 N. 7; BK-Riemer, Art. 85/86 N 6 ff. **21)** BK-Riemer, Art. 85/86 N. 11; Grüninger, BSK ZGB I, Art. 85/86 N. 8. **22)** BK-Riemer, Art. 85/86 N. 12. **23)** Gemäss Art. 493 Abs. 1 ZGB kann der Erblasser im Umfang des verfügbaren Teils seines Nachlasses durch letztwillige Verfügung eine Stiftung errichten, wobei ihm sämtliche Verfügungsformen offenstehen. Siehe zu den verschiedenen Arten der Errichtung m. w. Verw. Zeiter, in: Abt, D./Weibel, T., Praxiskommentar Erbrecht – Nachlassplanung, Nachlassabwicklung, Willensvollstreckung, Prozessführung, Internationales Privatrecht, Steuerrecht, 3. Auflage, Basel 2015, Art. 493 ZGB, N 8 ff. **24)** Eingehend Abt, PraxKomm Erbrecht, Art. 519, N 56 ff. **25)** M. w. H. Zeiter, Praxkomm Erbrecht, Art. 469, N 4; Urteil des BGer 5A_795/2013 vom 27. Februar 2014, E. 7.2. **26)** Urteil des Bundesgerichts 6B_893/2018 vom 2. April 2019; E. 2.2.3. **27)** KS-Nr. 12, S. 2. **28)** Sprecher, Verbrauchsstiftung, Rz. 18. **29)** Entscheid des KGer BL (810 18 211) vom 9. Januar 2019, E. 6.3; vgl. auch Pezzoli, P., Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für natürliche Personen bei der Einkommenssteuer (DBG und StHG), StR 67/2012, S. 780 ff.