

SANDRA-JANE
MARKOWITSCH
ROMAN BAUMANN
LORANT

DIE GEMEINNÜTZIGE GMBH

Auslegeordnung einer kaum genutzten Alternative zur Stiftung

Für die Verwirklichung gemeinnütziger Aktivitäten wird oft die Stiftung gewählt. Gibt es Alternativen dazu? Seit einigen Jahren kann eine GmbH wie eine Stiftung gemeinnützig tätig sein. Die Praxis zeigt, dass die gemeinnützige GmbH bisher ein Mauerblümchendasein gefristet hat. Dies muss nicht sein, wie die Ausführungen darlegen.

1. RECHTLICHE GRUNDLAGEN

Die gemeinnützige *Gesellschaft mit beschränkter Haftung* (GmbH) unterscheidet sich von der gewöhnlichen GmbH dadurch, dass sie keinen wirtschaftlichen bzw. keinen Erwerbs- oder Selbsthilfeszweck verfolgt und daher von der Steuer befreit werden kann. Die im *Obligationenrecht* (OR) geregelten Bestimmungen zur GmbH (Art. 772 ff. OR) gelten uneingeschränkt und unabhängig vom Vorliegen des steuerrechtlichen Merkmals der Gemeinnützigkeit.

Die Stiftung ist demgegenüber im *Zivilgesetzbuch* (ZGB) geregelt (Art. 80 ff. ZGB). Im Gegensatz zu den Regelungen der gemeinnützigen GmbH sind diejenigen zur Stiftung eher rudimentär. Während beispielsweise das OR festhält, welche Bestimmungen die Statuten einer GmbH zwingend oder bedingt notwendig enthalten müssen (Art. 776 f. OR), finden sich im ZGB keine ausdrücklichen Vorschriften zum Inhalt der Statuten einer Stiftung. Dies birgt zum einen gewisse Unsicherheiten in sich, führt zum anderen jedoch zu einer grösseren Gestaltungsfreiheit.

Eine ebenfalls verbreitete Rechtsform für die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ist der Verein (Art. 60 ff. ZGB). Beim Verein handelt es sich im Unterschied zur Stiftung – gleich wie bei der GmbH – um eine körperschaftliche Personenverbindung. Um den Rahmen des vorliegenden Artikels nicht zu sprengen, wird im Folgenden jedoch nicht näher auf den Verein eingegangen.

2. DIE GEMEINNÜTZIGE GMBH IM VERGLEICH ZUR STIFTUNG

2.1 Rechtspersönlichkeit. Die gemeinnützige GmbH ist eine Körperschaft, d. h. eine Verbindung einer oder mehrerer natürlicher oder juristischer Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit. Jeder Gesellschafter muss mit mindestens einem Stammanteil am Gesellschaftskapital beteiligt sein, wobei der Nennwert des Stammanteils mindestens CHF 100 betragen muss. Zentraler Gedanke der GmbH ist es, die Haftungsbeschränkung einer juristischen Person mit der persönlichen Geschäftsführung durch die Gesellschafter zu verbinden [1].

Im Gegensatz zu der gemeinnützigen GmbH handelt es sich bei der Stiftung 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 selbst. Die Organe der Stiftung sind lediglich die ausführende Gewalt. Sie sind im Vergleich zu den Organen der gemeinnützigen GmbH nicht an der Willensbildung beteiligt. Ihre Aufgabe besteht vielmehr darin, den in der Stiftungsurkunde verankerten Stifterwillen umzusetzen. Im Unterschied zu den für die Stiftung tätigen Personen sind die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH nicht nur ideell, sondern auch über ihre finanziellen Einlagen mit der Gesellschaft verbunden. Die Anteile, die ein Gesellschafter hält,



SANDRA-JANE
MARKOWITSCH,
RECHTSANWÄLTIN,
DUFOUR ADVOKATUR
NOTARIAT, BASEL,
SANDRA-JANE.
MARKOWITSCH@DUFO.CH



ROMAN BAUMANN LORANT,
DR. IUR.,
RECHTSANWALT,
DUFOUR ADVOKATUR
NOTARIAT, BASEL,
ROMAN.BAUMANN@
DUFO.CH

sind in der Regel veräusser- und vererbbar, wohingegen die sich selbst gehörende Stiftung weder vererbt noch veräussert werden kann.

2.2 Gründung. Die gemeinnützige GmbH wird errichtet, indem die Gesellschafter in einer öffentlichen Urkunde erklären, eine GmbH zu gründen, die Statuten festlegen und die Organe bestellen. Ihre Rechtspersönlichkeit erlangt die gemeinnützige GmbH mit dem Eintrag im Handelsregister des Orts, an dem sich ihr Sitz befindet.

Im Gegensatz dazu kann eine Stiftung zu Lebzeiten oder durch eine Verfügung von Todes wegen (Testament oder Erbvertrag) errichtet werden (Art. 81 Abs. 1 ZGB). Erfolgt die Errichtung zu Lebzeiten oder in einem Erbvertrag, ist die entsprechende Erklärung des Stifters öffentlich zu beurkunden (sog. Errichtungsurkunde). Die Erklärung hat den Willen des Stifters zu beinhalten, eine selbstständige Stiftung zu errichten. Sie muss weiter das Vermögen bezeichnen, welches der Stifter der Stiftung widmet, und hat eine Umschreibung des Stiftungszwecks zu enthalten. Empfehlenswert ist zudem, die Grundzüge der Organisation in der Stiftungsurkunde und die Details dazu in einem fakultativen Organisationsreglement zu regeln.

Das minimale Stammkapital einer gemeinnützigen GmbH beträgt CHF 20 000 und muss vollständig einbezahlt sein (Art. 773 OR). Dem Stifter steht es demgegenüber grundsätzlich frei, welches Anfangsvermögen er der Stiftung widmen möchte. In der Praxis verlangen die Aufsichtsbehörden in der Regel jedoch ein Anfangsvermögen in Höhe von mindestens CHF 50 000 in bar [2]. Eine Höchstgrenze des Kapitals gibt es weder bei der Stiftung noch bei der gemeinnützigen GmbH.

Die im Vorfeld der Gesellschaftsgründung respektive der Stiftungserrichtung erforderlichen Abklärungen, die Gestaltung und Abfassung der Statuten sowie das Steuerbefreiungsgesuch erfordern bei beiden Organisationsformen die gleiche Sorgfalt. Im Weiteren bewegen sich auch die Notariatsgebühren in etwa demselben Rahmen. Somit dürften der Beratungsaufwand und die Gründungskosten einer gemeinnützigen GmbH und einer Stiftung vergleichbar sein.

2.3 Organe. Die Wesensunterschiede zwischen der GmbH und der Stiftung – zwischen Körperschaft und privatrechtlicher Anstalt – schlagen sich auch in der Organisation nieder. Namentlich verfügt die Stiftung, anders als die GmbH, über kein Willensbildungsorgan (siehe Abschnitt 2.1).

Die gemeinnützige GmbH hat zwingend drei Organe: die Gesellschafterversammlung als Willensbildungsorgan, die Geschäftsführer als Exekutivorgan und die Revisionsstelle. Im Gegensatz dazu kennt die Stiftung lediglich zwei zwingende Organe: den Stiftungsrat als Exekutivorgan und die Revisionsstelle. Im Vergleich zur gemeinnützigen GmbH werden bei Stiftungen jedoch häufig weitere freiwillige Organe wie etwa Fachbeiräte oder Ausschüsse bestellt.

2.4 Erforderlichkeit einer Revision. Ist bei einer GmbH aufgrund der nicht erreichten Schwellenwerte (Bilanzsumme von CHF 20 Mio., Umsatz von CHF 40 Mio. und 250 Vollzeit-

stellen) keine ordentliche, sondern eine eingeschränkte Revision durchzuführen, können die Gesellschafter einstimmig auf die Durchführung einer Revision verzichten, sofern die Gesellschaft weniger als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat (sogenanntes Opting-out; Art. 818 Abs. 1 OR

«Namentlich verfügt die Stiftung, anders als die GmbH, über kein Willensbildungsorgan.»

i. V. m. Art. 727a Abs. 2 OR). Eine entsprechende Änderung der Statuten ist nur notwendig, wenn Letztere zwingend die Durchführung einer Revision vorsehen.

Für die Revision von Stiftungen gilt, gleich wie bei der gemeinnützigen GmbH, das auf Aktiengesellschaften anwendbare Recht sinngemäss (Art. 83b Abs. 3 ZGB). Da die Stiftung keine Gesellschafter hat, bedarf es bei einem Verzicht auf die Revision jedoch eines Gesuchs des Stiftungsrats an die zuständige Aufsichtsbehörde. Diese kann das Gesuch bewilligen, wenn die Bilanzsumme in zwei aufeinanderfolgenden Jahren unter CHF 200 000 liegt, die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft und die Revision nicht zwingend erforderlich ist, um die Vermögens- und Ertragslage der Stiftung zuverlässig beurteilen zu können [3]. Wird dieses stiftungsrechtliche Opting-out bewilligt, ist die Stiftungsurkunde in der Regel entsprechend anzupassen.

Aufgrund der deutlich unterschiedlichen Schwellenwerte ist der Verzicht auf die Durchführung einer Revision für die gemeinnützige GmbH im Vergleich zur Stiftung bedeutend einfacher.

2.5 Namens- bzw. Firmenrecht. Der Name bzw. die Firma der GmbH kann frei gewählt werden, ist jedoch zwingend mit dem Zusatz «GmbH» zu kennzeichnen. Ein Hinweis auf die Gemeinnützigkeit ist dagegen nicht erforderlich, aber zulässig (z. B. «Help gemeinnützige GmbH»). Als Firma geniesst die gemeinnützige GmbH den sogenannten Firmenschutz. Dieser stellt das rechtliche Instrument dar, um die Firma gegen Nachahmung durch Dritte zu schützen. Der Firmenschutz der gemeinnützigen GmbH erstreckt sich über die ganze Schweiz. Ob die Verwendung des Begriffs Stiftung in der Firma einer GmbH zulässig ist, scheint fraglich. Aufgrund des firmenrechtlichen Grundsatzes, wonach die Rechtsform stets klar erkennbar sein muss, ist die Frage mit Hinweis auf die Weisungen des Eidg. Amts für das Handelsregister zu verneinen [4]. Auch die in Deutschland anzutreffende abgekürzte Firmierung als «gGmbH» ist hierzulande unzulässig, da die Rechtsformangaben aus Gründen der Rechtssicherheit einheitlich zu verwenden sind [5].

Im Gegensatz zur gemeinnützigen GmbH hat die Stiftung keine Firma, sondern einen Namen. Sie geniesst lediglich den aus dem Persönlichkeitsrecht resultierenden Namensschutz sowie allenfalls einen wettbewerbsrechtlichen Schutz. In den Genuss des Firmenschutzes kommt sie dagegen nicht.

Für Stiftungen, die im Handelsregister eingetragen sind, gelten immerhin auch das allgemeine Wahrheitsgebot und das Täuschungsverbot.

2.6 Aufsicht. Das zuständige Handelsregisteramt prüft sowohl bei einer gemeinnützigen GmbH als auch bei einer Stiftung, ob die Anmeldung vollständig und gesetzesmässig erfolgt. Eine weitergehende Kontrolle respektive Aufsicht gibt es bei der gemeinnützigen GmbH nicht. Gegebenenfalls greift der Handelsregisterführer dann ein, wenn bei einer GmbH Mängel in der Organisation bestehen.

Im Hinblick auf die Aufsicht unterscheidet sich die Stiftung wesentlich von der gemeinnützigen GmbH. Bei der Stiftung fehlt – wie bereits erwähnt – ein Willensbildungs- bzw. Eigentümerorgan. Dies führt zu einem rechtsformspezifischen Kontrolldefizit, was durch eine zusätzliche permanente staatliche Aufsicht kompensiert wird (sogenannte Stiftungsaufsicht). Abhängig von der Art und dem Zweck der Tätigkeit der Stiftung überprüft daher die eidgenössische oder die zuständige regionale, kantonale oder kommunale Aufsichtsbehörde, ob das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird. Bei der Stiftungsaufsicht handelt es sich um eine reine Rechtsaufsicht, die nicht in den Autonomiebereich der Stiftung bzw. deren Organe eingreifen darf[6].

2.7 Zweckänderung. Die gemeinnützige GmbH unterscheidet sich insbesondere auch hinsichtlich ihrer Flexibilität beim Zweck wesentlich von der Stiftung. So bedarf die Änderung des ursprünglich angestrebten Zwecks bei der gemeinnützigen GmbH eines entsprechenden Beschlusses der Gesellschafterversammlung. Dieser Beschluss bedarf zwingend einer Mehrheit von zwei Dritteln der vertretenen Stimmen sowie der absoluten Mehrheit des gesamten Stammkapitals (Art. 808b Abs. 1 Ziff. 1 OR).

Im Gegensatz dazu ist eine Änderung des Stiftungszwecks nur erschwert, d. h. bei Vorliegen bestimmter gesetzlicher Voraussetzungen möglich. Diese Voraussetzungen sind dann erfüllt, wenn der ursprüngliche Zweck eine ganz andere Bedeutung oder Wirkung erhalten hat, sodass die Stiftung dem Willen des Stifters offenbar entfremdet worden ist (Art. 86 ZGB). Die Durchführung einer entsprechenden Zweckänderung ist auf Antrag des Stiftungsrats von der zuständigen Behörde zu prüfen und zu genehmigen. Davon ausgenommen bleibt die Möglichkeit eines Zweckänderungsvorbehalts, sofern sich der Stifter in der Stiftungsurkunde vorbehalten hat, den Zweck der Stiftung zu ändern, und seit der Errichtung der Stiftung oder seit der letzten Zweckänderung mindestens zehn Jahre verstrichen sind (Art. 86a Abs. 1 ZGB).

Der Zweck einer gemeinnützigen GmbH kann in ihren Statuten perpetuiert werden, dass die Anforderungen an eine Zweckänderung z. B. durch ein Einstimmigkeitserfordernis angehoben werden. Dadurch findet in diesem Punkt eine Annäherung der GmbH an die Stiftung statt.

2.8 Fusion. Während eine gemeinnützige GmbH mit einer Aktiengesellschaft, einer Kollektivaktiengesellschaft, einer anderen GmbH sowie einer Genossenschaft fusionieren

kann, darf eine Stiftung unter bestimmten Voraussetzungen lediglich mit einer anderen Stiftung fusionieren. Die Fusion von Stiftungen wird folglich restriktiver gehandhabt als diejenige von GmbH.

3. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERBEFREIUNG AUFGRUND DER GEMEINNÜTZIGKEIT

Gleich der Stiftung, dem Verein und der Aktiengesellschaft muss die gemeinnützige GmbH bestimmte Anforderungen erfüllen, um in den Genuss der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit zu gelangen. Gemäss Art. 56 lit. g des *Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer (DBG)* sind «juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist», von den Steuern befreit, wobei unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht als gemeinnützig gelten. Für die Steuerbefreiung muss die Tätigkeit der juristischen Person im Interesse der Allgemeinheit liegen. Sie muss aus der jeweils geltenden Gesamtsicht als förderungswert erscheinen [7]. Das Allgemeininteresse kann beispielsweise im karitativen, humanitären, gesundheitsfördernden, ökologischen, erzieherischen, wissenschaftlichen oder kulturellen Bereich liegen [8]. Ein Allgemeininteresse wird nur dann angenommen, wenn der Kreis der Destinatäre, denen die Förderung bzw. Unterstützung zukommt, grundsätzlich offen ist [9].

Die Zielsetzung muss uneigennützig verfolgt werden, d. h. sie darf weder mit Erwerbszwecken noch mit sonstigen eigenen Interessen der juristischen Person oder ihren Gesellschaftern verbunden sein. Allerdings gelten auch der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitende Tätigkeit ausgeübt wird.

Beide Voraussetzungen – Allgemeininteresse und Uneigennützigkeit – gelten gemäss Art. 23 lit. f des Steuerharmonisierungsgesetzes (StHG) auch für die kantonalen und kommunalen Steuern.

Das Vorliegen einer Erwerbstätigkeit führt nicht per se zu einer Verweigerung der Steuerbefreiung. Sofern die Erwerbstätigkeit ein Mittel zur Ermöglichung der Unterstützung des gemeinnützigen Zwecks und nicht die einzige wirtschaftliche Grundlage der juristischen Person darstellt, kann sie trotz Steuerbefreiung zulässig sein [10]. Mit anderen Worten darf ein Geschäftsbetrieb geführt werden, der entweder unerlässlich zur Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks ist oder aber eine untergeordnete Rolle spielt [11].

Eine weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung ist die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung. Demnach müssen die der Zwecksetzung gewidmeten Mittel für immer den steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein. Diese Voraussetzung kann eine GmbH erfüllen, indem die Gesellschafter in den Statuten auf die Ausschüttung von Dividenden und Tantiemen verzichten (sog. Gewinnausschüttungsverbot) [12]. Des Weiteren muss statutarisch sichergestellt sein, dass das Gesellschaftsvermögen bei einer allfälligen Auflösung der GmbH

einer anderen steuerbefreiten Organisation mit ähnlicher Zwecksetzung zufällt und den Gesellschaftern keinesfalls ein Liquidationsanteil zufließt [13]. Diese Vorgaben gelten auch bei der Liquidation einer Stiftung.

4. SPENDENABZUG

Freiwillige Zuwendungen (Spenden) können von den Einkünften abgezogen werden, unabhängig davon, ob sie an eine gemeinnützige GmbH oder an eine gemeinnützige Stiftung ausgerichtet werden (Art. 33a DBG; Art. 9 Abs. 2 lit. i StHG). Diesbezüglich bestehen keine Unterschiede.

Das der Stiftung vom Stifter gewidmete Anfangsvermögen kann als freiwillige Leistung abgezogen werden, obwohl die Verpflichtung zur Einzahlung des Anfangsvermögens rechtlich in der Stiftungsurkunde begründet wird. Nach der Gerichtspraxis hat die Vermögenswidmung unter gesamtheitlicher Betrachtung freiwilligen Charakter [14]. Unklar ist hingegen die Rechtslage bei der gemeinnützigen GmbH, was die Kapitaleinlagen betrifft. Der Gesellschafter erhält hier eine Gegenleistung in der Form eines GmbH-Stammanteils. Diesen Anteil kann er jederzeit verkaufen und einen entsprechenden Erlös erzielen. Jeder Gesellschafter hat auch ein unentziehbares Austrittsrecht, mit dem ein Anspruch auf Abfindung verbunden ist (Art. 822 sowie 825 OR). All diese Gründe sprechen gegen die Zulassung eines Spendenabzugs für die Leistung der Kapitaleinlagen. Ist der Gesellschafter oder die Gesellschafterin selbst eine steuerbefreite gemeinnützige Organisation (z. B. ein Verein oder eine Stiftung), spielt die Frage des Spendenabzugs keine Rolle, da sie mangels Steuerpflicht kein Interesse an einem solchen Abzug hat.

5. BEISPIELE AUS DER PRAXIS

Recherchen zeigen, dass die gemeinnützige GmbH noch wenig verbreitet ist. Als Beispiele finden sich gemeinnützige Stiftungen und Vereine, die einen Geschäftsbetrieb, wie beispielsweise einen Verlag, einen Verkaufsladen, ein Informationszentrum oder dergleichen, auf eine gemeinnützige GmbH als Tochtergesellschaft ausgliedern (sog. gemeinnützige Konzernstrukturen). Andere gemeinnützige Organisationen halten ihre Liegenschaften in einer eigens dafür errichteten GmbH. Diese Ausgliederungen erfolgen in der Regel aus organisatorischen oder haftungsrechtlichen Überlegungen und sind im Rahmen nicht gemeinnütziger Tätigkeiten von Stiftungen und Vereinen in gewöhnliche GmbH bereits verbreitet. Gemeinnützige GmbH mit Privatpersonen als Gesellschafter sind insbesondere im Bereich von Sammlungen bzw. Privatmuseen, Bildungseinrichtungen, wie beispielsweise Privatschulen und Kinderkrippen, sowie bei Angeboten im Bereich der Haus- und Familienarbeit anzutreffen.

6. FAZIT

Zusammenfassend zeigt sich, dass zahlreiche Unterschiede zwischen gemeinnützigen GmbH und Stiftungen bestehen. Dies betrifft im Wesentlichen den Charakter der Rechtsform, die Gründung, die Organisation, die Zweckänderung, die staatliche Aufsicht sowie die administrativen Kosten. Im Bereich der Steuerbefreiung bestehen demgegenüber – vom

statutarischen Gewinnausschüttungsverbot abgesehen – kaum Unterschiede.

Spendenmarkt: Bislang ist kaum geklärt, wie sich der Auftritt im Rechtskleid als gemeinnützige GmbH auf das Fundraising auswirkt. Die hohe Attraktivität von Stiftungen auf dem Schweizer Spendenmarkt sowie die Tatsache, dass die Bezeichnung «GmbH» wohl überwiegend mit einer unternehmerischen Tätigkeit in Verbindung gebracht wird, lässt darauf schliessen, dass das Fundraising einer gemeinnützigen GmbH im Vergleich zu Stiftungen neue Herausforderungen mit sich bringen könnte. So dürfte die Rechtswahl der gemeinnützigen GmbH für Organisationen, die nicht auf den Spendenmarkt angewiesen sind, wohl grundsätzlich interessanter sein als für jene, die darauf angewiesen sind.

Operativer Betrieb: Die gemeinnützige GmbH dürfte dann die geeignete Rechtsform sein, wenn ein kleiner Kreis von Privaten zur Verwirklichung eines gemeinnützigen Zwecks einen Betrieb führen möchte (z. B. Museum, Kinderkrippe usw.). Hier haben es die Gründer in der Hand, auf die Führung des Betriebs uneingeschränkt Einfluss zu nehmen und auch schnell auf äussere Gegebenheiten zu reagieren. Die Finanzierung der Gesellschaft wird primär durch eigene Einnahmen aus der Geschäftstätigkeit und weniger durch den Spendenmarkt sichergestellt.

Ausgliederung von Tätigkeiten: Die Ausgliederung gewisser, in der Regel wirtschaftlicher Tätigkeitsbereiche von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen dürfte aus organisations- und haftungsrechtlicher Sicht interessant sein. Die gemein-

nützige GmbH ist überdies eine ideale Rechtsform, wenn etwa zwei oder mehrere gemeinnützige Organisationen ein Gemeinschaftsprojekt verwirklichen möchten, das eine eigene Rechtsträgerschaft erfordert (sog. Joint Venture).

Staatliche Aufsicht und administrative Kosten: Ein weiterer Vorteil der gemeinnützigen GmbH liegt sicherlich auch darin, dass die gemeinnützige GmbH nicht der staatlichen Aufsicht unterliegt und dass unter einfachen Voraussetzungen auf die Durchführung einer Revision verzichtet werden kann. Dadurch ist der administrative Aufwand im Vergleich zu demjenigen bei einer Stiftung deutlich geringer. Dies führt zu einem Kostenvorteil der GmbH gegenüber der Stiftung.

Zweckänderung: Aufgrund ihres erschwert abänderbaren Zwecks dürfte die Stiftung jedoch nach wie vor die richtige Rechtsform sein, wenn eine Zweckverfolgung «für die Ewigkeit» angestrebt wird. Ist demgegenüber Flexibilität in Bezug auf den Zweck und dessen Abänderbarkeit erwünscht, kann die Gründung einer gemeinnützigen GmbH dagegen als zielführender erscheinen. Allgemein erscheint die gemeinnützige GmbH dann als geeignet, wenn die Gründer die Kontroll- und Steuerungsmöglichkeiten über die Gesellschaft für sich und ihre Nachfolger (Erben) bewahren möchten.

Übertragbarkeit: Die GmbH kann durch Verkauf oder Vererbung auf andere Personen übertragen werden. Dies kann je nach dem einen Vorteil gegenüber der Stiftung darstellen, die sich selbst gehört und einer Übertragung nicht zugänglich ist. ■

Anmerkungen: 1) Vgl. Druey et al., Gesellschafts- und Handelsrecht, 11. Auflage, Zürich 2015, § 18 N 3. 2) Vgl. Eidg. Stiftungsaufsicht, Leitfaden für Stiftungen gemäss Art. 80 ff. ZGB, November 2010, Ziff. 4. 3) Vgl. Verordnung des Bundesrats über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005, SR 211.121.3. 4) Vgl. die Weisung des Eidg. Amts für das Handelsregister für die Prüfung von Firmen und Namen vom 1. April 2009, Rz. 25. In Deutschland ist die «Stiftung GmbH» zulässig, wenn die

GmbH stiftungsähnlich ausgestaltet ist (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Auflage, Köln 2015, Rz. 2.10). 5) Vgl. die Weisung des Eidg. Amts für das Handelsregister für die Prüfung von Firmen und Namen vom 1. April 2009, Rz. 101. 6) Vgl. BGE 111 II 99 f., Erw. 3. 7) Vgl. BGE 114 Ib 279, Erw. 2b. 8) Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II.3.a. 9) Vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_592/2008 vom 2. Februar 2009, Erw. 4.1. 10) Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV

vom 8. Juli 1994, Ziff. II.3.b. 11) Vgl. Grüniger, Stiftungen und Steuern, in: DACH, Die Stiftung, 2000, S. 123. 12) Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II.2.a. 13) Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II.2.c. 14) Vgl. etwa Urteil des Steuergerichtshofs des Kantons Freiburg vom 20. 10. 2014, publ. in: Arrêts du Tribunal cantonal fribourgeois; Urteil des Verwaltungsgerichts des Kantons Aargau vom 23. Juni 1995, publ. in: StE 1996 B 27.4 Nr. 13.