

Aus der Werkstatt des Rechts
Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinrich Koller

L'atelier du droit
*Mélanges en l'honneur de Heinrich Koller
à l'occasion de son 65^{ème} anniversaire*

Herausgeber
Die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter
des Bundesamtes für Justiz

Schriftleiter
Benjamin Schindler

HELBING & LICHTENHAHN
Basel Genf München

Bibliographische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische Daten sind im Internet unter <http://dnb.ddb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist weltweit urheberrechtlich geschützt. Das Recht, das Werk mittels irgendeines Mediums (technisch, elektronisch und/oder digital) zu übertragen, zu nutzen oder ab Datenbank sowie via Netzwerk zu kopieren und zu übertragen oder zu speichern (downloading), liegt ausschliesslich beim Verlag. Jede Verwertung in den genannten oder in anderen als den gesetzlich zugelassenen Fällen bedarf deshalb der vorherigen schriftlichen Einwilligung des Verlags.

ISBN 3-7190-2541-1

© 2006 by Helbing & Lichtenhahn Verlag, Basel

Die Revisionsstelle der Stiftung im Umbruch

Reto Sanwald*

I. Einleitung

Stiftungen waren bis und mit 2005 nicht gesetzlich zur Revision ihrer Jahresrechnung verpflichtet. Vorbehalten blieben spezialgesetzliche Regelungen¹ und die verbreitete Praxis von Aufsichtsbehörden, die Übernahme der Aufsicht von der Bezeichnung einer Revisionsstelle abhängig zu machen.²

Mit der Stiftungsrechtsrevision, in Kraft seit dem 1. Januar 2006, und dem neuen Revisionsrecht vom 16. Dezember 2005³, voraussichtlich in Kraft tretend in der 2. Jahreshälfte 2007, wird die allgemeine Revisionspflicht für Stiftungen eingeführt. Der vorliegende Beitrag bietet einen Überblick über die Neuerungen, die mit diesen beiden Reformschritten verbunden sind.

II. Revisionspflicht

1. Grundsatz der Revisionspflicht und Ausnahme der Befreiung

Nach dem *neuen Stiftungsrecht* muss das oberste Stiftungsorgan eine Revisionsstelle bezeichnen (Art. 83a Abs. 1 ZGB) und kann diese auch jederzeit wieder mit sofortiger Wirkung abberufen.⁴ Familienstiftungen und kirchliche Stiftun-

* Lic. iur., Fürsprecher, Stellvertretender Chef der Sektion Rechtsetzung Gesellschaftsrecht (Hauptabteilung Privatrecht).

1 Vgl. Art. 53 BVG (SR 831.40) für die Vorsorgestiftungen.

2 Bericht der Kommission für Wirtschaft und Abgaben (WAK-S) des Ständerates zur Revision des Stiftungsrechts vom 23. Oktober 2003, BBl 2003 8153 ff., 8159, 8165. Kritisch dazu HANS MICHAEL RIEMER, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I/3, Die Stiftungen, Bern 1981, Art. 83 N. 14.

3 Der Wortlaut findet sich in BBl 2005 7289 ff. Vgl. weiter die Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff.

4 WAK-S (Fn. 2), S. 8165; THOMAS SPRECHER, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, Zürich 2006, N. 129 f.; PARISIMA VEZ, La fondation: lacunes et droit désirable, Diss. Bern 2004, N. 680. Die Bezeichnung der Revisionsstelle durch den Stif-

gen sind wie unter dem alten Stiftungsrecht nicht revisionspflichtig (Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB).⁵

Die Aufsichtsbehörde kann die Stiftung auf deren Gesuch hin von der Revisionspflicht befreien (Art. 83a Abs. 4 ZGB i.V.m. Art. 1 Abs. 1 Stiftungsverordnung)⁶, wenn (kumulativ) die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner ist als 200'000 Franken^{7,8}, wenn die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft und wenn die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung keine Revision notwendig macht.⁹ Dieses letzte Kriterium stammt aus dem Konzernrecht (Art. 663e Abs. 3 Ziff. 4 OR). In der Lehre ist auch von «einfachen Verhältnissen»¹⁰ die Rede. Die Befreiung gilt bis zum Widerruf durch

tungsrat ist daher mit Blick auf die Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht unproblematisch: HAROLD GRÜNINGER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Art. 1–456 ZGB, 2. Aufl. Basel 2002, Art. 83 N. 30; THOMAS SPRECHER/ULYSSES VON SALIS-LÜTOLF, Die schweizerische Stiftung, Ein Leitfaden, Zürich 1999, Frage 174; VEZ (Fn. 4), N. 673 ff.

5 Kritisch dazu VEZ (Fn. 4), N. 593.

6 Verordnung des Bundesrates über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005 (SR 211.121.3). Kritisch zur Möglichkeit der Befreiung VEZ (Fn. 4), N. 593.

7 Die Eidg. Stiftungsaufsicht will die Befreiung ab einem realen Stiftungsvermögen von 100'000 Franken unter der Berufung auf die Diskussionen im Bundesrat nur restriktiv zulassen (Leitfaden Stiftungsgründung vom 25. November 2005, S. 8 <www.edi.admin.ch/esv>; besucht am 03. Februar 2006). Dies lässt sich mit dem Wortlaut der Verordnung aber kaum vereinbaren. Kritisch auch SPRECHER (Fn. 4), N. 103.

8 Für die Frage, ob die Grössenkriterien in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden, ist im Zeitpunkt des Inkrafttretens des neuen Rechts auf die zwei letzten Geschäftsjahre abzustellen, die dem Inkrafttreten vorangegangen sind (vgl. Botschaft Revisionsrecht, Fn. 3, S. 4048). Bei neu zu gründenden Stiftungen ist offen, ob das Kriterium der zwei Geschäftsjahre bedeutet, dass eine Stiftung erst ab dem dritten Geschäftsjahr ein Befreiungsgesuch stellen kann (bejahend SPRECHER, Fn. 4, N. 108, 122, aber widersprüchlich zu N. 158). – Sofern bei der Gründung alle Kriterien für eine Befreiung erfüllt sind, spricht jedoch nichts gegen eine Befreiung zu diesem Zeitpunkt (vgl. hinten Ziffer II.3.).

9 Dieses letzte Kriterium wird in der Verordnung als Widerrufsgrund genannt. Die Aufsichtsbehörde kann jedoch nicht der Befreiung zustimmen und diese kurz darauf wieder widerrufen, weil die Vermögens- und Ertrags-Verhältnisse eine Revision erforderlich machen. Sie hat diese Frage schon bei der Beurteilung des Befreiungsgesuchs zu prüfen.

10 MARKUS NEUHAUS/PETER ILG, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Aufl. Basel 2002, Art. 663e N. 19; TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 1, S. 270.

die Aufsichtsbehörde, also solange die Voraussetzungen für die Befreiung erfüllt sind.¹¹

Das *neue Revisionsrecht* ändert am vorstehenden System grundsätzlich nichts (Art. 83b E-ZGB).

2. Eintragung in das Handelsregister

Obwohl viele Stiftungen bereits unter dem *alten Stiftungsrecht* über eine Revisionsstelle verfügt haben, wurde meist auf deren Eintragung ins Handelsregister verzichtet, weil dies nicht gesetzlich vorgeschrieben war.

Mit dem *neuen Stiftungsrecht* wird die Eintragung zwingend. Der Handelsregistereintrag enthält die Revisionsstelle oder den Hinweis auf die Befreiung von der Revisionspflicht durch die Aufsichtsbehörde (Art. 102 Bst. h HRegV¹²). Stellt das Handelsregister nach der Eintragung fest, dass die Stiftung unberechtigtweise auf die Bezeichnung der Revisionsstelle verzichtet hat, so teilt es dies der Aufsichtsbehörde mit (Art. 94 Ia OR i.V.m. Art. 103c HRegV); diese trifft die nötigen Massnahmen (Art. 83 ZGB). Stiftungen, die bereits vor dem 1. Januar 2006 im Handelsregister eingetragen waren, haben zwei Jahre Zeit für die Eintragung der Revisionsstelle (Art. 121 Abs. 2 HRegV).

Die Organe der Stiftung werden in der Stiftungsurkunde festgestellt (Art. 83 Abs. 1 ZGB).¹³ Bei bestehenden Stiftungen muss die Revisionsstelle neu in die Stiftungsurkunde bzw. Reglemente aufgenommen werden; ansonsten besteht die Gefahr eines Widerspruches zwischen der Satzung der Stiftung und dem Eintrag im Handelsregister.

3. Befreiung von der Revisionspflicht bei der Gründung?

Im *neuen Stiftungsrecht* stellt sich die Frage, ob eine Stiftung bereits bei ihrer Gründung von der Revisionspflicht befreit werden kann.

11 SPRECHER (Fn. 4), N. 111. Entgegen SPRECHER (Fn. 4), N. 117, ist die Liste der Widerrufsgründe in der Stiftungsverordnung abschliessend. Die «zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage» (Art. 1 Abs. 2 Stiftungsverordnung) beinhaltet jedoch ein grosses Ermessen für die Aufsichtsbehörde.

12 Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (SR 221.411).

13 Zur Frage des Verweises auf ein Organisationsreglement BGE 76 I 77 ff., 79 (E. 4); HEINZ HAUSHEER/REGINA E. AEBI-MÜLLER, Das Personenrecht des Schweizerischen Zivilgesetzbuches, Bern 2005, N. 19.21.

Die Eintragung der Stiftung in das Handelsregister ist konstitutiv, d.h. die Stiftung erlangt die Rechtspersönlichkeit erst mit dem Eintrag (Art. 52 Abs. 1 ZGB).¹⁴ Als Beleg für die Eintragung ist die Befreiungsverfügung der Aufsichtsbehörde beizubringen (Art. 103a Abs. 1 HRegV). Die Bezeichnung einer Aufsichtsbehörde ist kein Konstitutivverfordernis für die Eintragung.¹⁵

Die Aufsichtsbehörde wird die Aufsicht jedoch meist erst *nach* der Eintragung übernehmen (Art. 103 HRegV). Es macht aber wenig Sinn, dass die Stiftung «pro forma» eine Revisionsstelle eintragen und diese nach der Übernahme der Aufsicht und der Befreiung von der Revisionspflicht wieder löschen lässt. Die Eintragung der Stiftung ohne Revisionsstelle sollte daher zulässig sein, wenn die künftige Aufsichtsbehörde schriftlich und bedingungslos bestätigt, die Aufsicht zu übernehmen, und die zu gründende Stiftung durch Verfügung von der Revisionspflicht befreit.

III. Fachliche Befähigung der Revisionsstelle

Selbstverständlich war auch im *alten Stiftungsrecht* die Revisionsstelle nur durch fachlich befähigte Personen zulässig (vgl. Art. 727a OR).

Das *neue Stiftungsrecht* ändert hieran nichts.¹⁶ Neu muss die Stiftung aber darüber hinaus einen besonders befähigten Revisor¹⁷ beiziehen, wenn sie (alternativ) öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft und in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren Spenden oder sonstige Zuwendungen von jeweils mehr als 100'000 Franken erhält, wenn sie in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der Grössenkriterien von 10 Mio. Franken Bilanzsumme, 20 Mio. Franken Umsatzerlös und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt überschreitet, wenn sie zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist oder wenn sie Anleihensobligationen ausstehend hat (Art. 2 Abs. 1 Stiftungsverordnung).

Zudem kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung zum Beizug eines besonders befähigten Revisors zu verpflichten, wenn dies für die zuverlässige Be-

urteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist (Art. 2 Abs. 2 Stiftungsverordnung).

Das *neue Revisionsrecht* unterscheidet neu in zwei Revisionsarten: in die ordentliche Revision und die eingeschränkte Revision.¹⁸ Welche der beiden Revisionsarten durchgeführt werden muss, hängt von der Grösse der Stiftung ab.

Grundsätzlich wird eine eingeschränkte Revision verlangt. Eine ordentliche Revision wird dann notwendig, wenn (alternativ) die Stiftung Anleihensobligationen ausstehend hat, wenn sie mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft beiträgt, die Beteiligungspapiere an der Börse kotiert oder Anleihensobligationen ausstehend hat, wenn sie in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der drei Grössen von 10 Mio. Franken Bilanzsumme, 20 Mio. Franken Umsatzerlös und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt überschreitet, wenn sie zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist oder wenn die Stiftungsurkunde oder das oberste Stiftungsorgan dies vorsieht (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 727 ff. E-OR).

Zudem kann die stiftungsrechtliche Aufsichtsbehörde die Stiftung zu einer ordentlichen Revision verpflichten, wenn dies für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist (Art. 83b Abs. 4 E-ZGB).

Die fachliche Befähigung der Revisionsstelle hängt direkt mit der Art der Revision zusammen.¹⁹ Die ordentliche Revision ist durch einen zugelassenen Revisionsexperten²⁰ und die eingeschränkte Revision durch einen zugelassenen Revisor durchzuführen.

14 BGE 100 Ib 17 ff., 19 (E. 2a); GRÜNINGER (Fn. 4), Art. 81 N. 14, 25; RIEMER (Fn. 2), Art. 81 N. 89.

15 BGE 120 II 374 ff., 377 f. (E. 4a); SPRECHER (Fn. 4), N. 362.

16 WAK-S (Fn. 2), S. 8159, 8166, unter ausdrücklichem Hinweis auf Art. 727a OR; SPRECHER (Fn. 4), N. 149; VEZ (Fn. 4), N. 683.

17 Vgl. dazu die Verordnung des Bundesrats über die fachlichen Anforderungen an die besonders befähigten Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

18 Zu den wesentlichen Unterschieden vgl. Botschaft Revisionsrecht (Fn. 3), S. 3994 f.

19 Über die Zulassung entscheidet die künftige Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde.

20 Hat eine Stiftung ausnahmsweise Anleihensobligationen ausstehend oder trägt sie mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft bei, die Beteiligungspapiere an der Börse kotiert oder Anleihensobligationen ausstehend hat, so wird die ordentliche Revision durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen durchgeführt.

IV. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

1. Eintragung in das Handelsregister

Im *alten Stiftungsrecht* wurden die aktienrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften analog zur Anwendung gebracht, allenfalls ergänzt um einige stiftungsspezifische Aspekte.²¹ Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle durfte zwar weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein;²² das Handelsregisteramt wies die Eintragung aber nur zurück, wenn die Revisionsstelle offensichtlich nicht unabhängig war (Art. 86a Abs. 1 HRegV analog). Für die Frage der offensichtlichen Abhängigkeit war der für Dritte entstehende Anschein massgebend.²³

Mit dem *neuen Stiftungsrecht* wird eine stiftungsspezifische, nicht abschliessende Liste von Unvereinbarkeiten ins Gesetz eingefügt (Art. 83a Abs. 2 ZGB). Das Handelsregisteramt weist die Eintragung offensichtlich nicht unabhängiger Revisionsstelle weiterhin zurück (Art. 86a Abs. 1 analog und Art. 103c HRegV). Stellt es nachträglich fest, dass die Revisionsstelle offensichtlich nicht unabhängig ist, so teilt es dies der Aufsichtsbehörde mit (Art. 941a OR i.V.m. Art. 103c HRegV); dieses ergreift die nötigen Massnahmen (Art. 83 ZGB).

Mit dem *neuen Revisionsrecht* wird die Sonderregelung zur Unabhängigkeit aufgehoben und auf das Aktienrecht verwiesen (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 728 und Art. 729 E-OR).

2. Revision durch Finanzkontrollen der öffentlichen Hand

In der Praxis werden viele Stiftungen von Finanzkontrollen der öffentlichen Hand revidiert. Dabei ergeben sich zwei Probleme:

Zum einen kann sich die Frage nach der Unabhängigkeit stellen. Die Handelsregisterbehörden genehmigen den Eintrag einer öffentlichen Finanzkontrolle als Revisionsstelle u.a. dann,²⁴ wenn die Finanzkontrolle von Gesetzes wegen fachlich unabhängig und selbständig sowie in ihrer Revisionstätigkeit

nur Verfassung und Gesetz verpflichtet ist. Dass der Chef der Finanzkontrolle auf Antrag der Exekutive gewählt wird und dass diese dessen Dienstverhältnis aus wichtigen Gründen auflösen darf, bedeutet keine offensichtliche Abhängigkeit, sofern das Parlament die Wahl vornimmt bzw. die Zustimmung zur Auflösung erteilen muss.

Zum anderen ist fraglich, wer konkret als Revisionsstelle ins Handelsregister eingetragen wird. Als Organe einer Stiftung können nur Personen eingetragen werden, die über eine eigene Rechtspersönlichkeit verfügen und die gegebenenfalls ins Recht gefasst werden können. Den öffentlichen Finanzkontrollen geht diese Eigenschaft aber meist ab. In der Praxis der Handelsregisterbehörden wird daher das Gemeinwesen als Revisionsstelle eingetragen, zu dem die Finanzkontrolle gehört.²⁵

Mit dem *neuen Revisionsrecht* wird die Eintragung der Finanzkontrolle auch bei fehlender Rechtspersönlichkeit möglich (Art. 730 Abs. 3 E-OR).

V. Organstellung der Revisionsstelle

1. Allgemeines

Als Organe einer juristischen Person gelten Funktionsmittelpunkte, bei denen zentrale Aufgaben wie Willensbildung, Geschäftsleitung, Vertretung oder Kontrolle (bzw. Revision) zusammengefasst werden.²⁶

Im *alten Stiftungsrecht* wurde danach unterschieden, ob die Revisionsstelle ihre Rechtsgrundlage in der Stiftungsurkunde hatte oder nicht. Im ersten Fall kam ihr stiftungsrechtliche Organstellung zu, und in zweiten Fall stand sie in einem «blossen» Vertrags-(Auftrags-)verhältnis zur Stiftung.²⁷

21 VEZ (Fn. 4), N. 684, m.w.N.

22 Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 II 745 ff., 845; BG/E 123 III 31 ff., 32 f. (E. 1a); SPRECHER (Fn. 4), N. 133.

23 Botschaft Revisionsrecht (Fn. 3), S. 4021; SPRECHER (Fn. 4), N. 147, 369.

24 Die Handelsregisterbehörden dürfen diese Frage nur unter dem beschränkten Aspekt der offensichtlichen Unabhängigkeit prüfen. Ein Gericht kann unter voller Kognition je nach Umständen zu einem anderen Schluss gelangen.

25 Z.B. «Kanton X, handelnd durch die Finanzkontrolle des Kantons X».

26 ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER FORSTMOSER, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Aufl. Bern 2004, § 2 N. 23; RIEMER (Fn. 2), Art. 83 N. 3.

27 CHRISTIAN BRÜCKNER, Das Personenrecht des ZGB, Zürich 2000, N. 1377; DIEGO VIELI, Die Kontrolle der Stiftungen, insbesondere der Personalvorsorgestiftung, Diss. Zürich 1984, S. 31 ff., m.w.N.

Bei den Handelsgesellschaften zeigt sich das organschaftliche Verhältnis der Revisionsstelle zur Gesellschaft²⁸ klarer: Die Aufgaben und Befugnisse der Revisionsstelle ergeben sich grundsätzlich aus dem Gesetz.^{29, 30}

Auf Grund blosser vertraglicher Befugnisse war die Revisionsstelle tatsächlich kaum in der Lage, ihre Kontrollfunktion in letzter Konsequenz auszuüben und durchzusetzen.³¹ Die Qualifikation des Rechtsverhältnisses als Vertrag war daher vorab auf das Fehlen gesetzlicher Pflichten und Befugnisse zurückzuführen.

Das *neue Stiftungsrecht* führt mit der Revisionsstelle ein gesetzliches Organ mit gesetzlichen Pflichten und Befugnissen ein. Es besteht daher unzweifelhaft ein organschaftliches Verhältnis zwischen der Revisionsstelle und der Stiftung.³²

Im *neuen Revisionsrecht* ist das Verhältnis der Revisionsstelle zur Stiftung durch den integralen Verweis auf das Aktienrecht genau gleich wie bei einer Handelsgesellschaft (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 727 ff. E-OR).

28 ROSMARIE ABOLFATHIAN-HAMMER, Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft, Diss. Bern 1992, S. 4; ROLF WATTER, in: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Aufl. Basel 2002, Art. 727 N. 9.

29 ABOLFATHIAN-HAMMER (Fn. 28), S. 5; VIELI (Fn. 27), S. 31. Vgl. weiter PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl. Zürich 2004, § 15 N. 134 f., 166, 186, wonach die «Notbefugnisse» der Revisionsstelle (insbesondere die Anzeigepflichten) ohne gesetzliche Organstellung schwer erklärbar wären.

30 Da aus der gesetzlichen Organstellung kein Honoraranspruch abgeleitet werden kann, wird meist dennoch ein Vertrag *sui generis* abgeschlossen («Revisionsvertrag»), der sich subsidiär nach dem Auftragsrecht richtet; ABOLFATHIAN-HAMMER (Fn. 28), S. 5 f.; WATTER (Fn. 28), Art. 727 N. 9; ähnlich SPIECHER (Fn. 4), N. 121, 127, 129. Letztlich liegt ein gemischtes «organschaftlich-schuldrechtliches Verhältnis» vor. In der stiftungsrechtlichen Literatur ist vom «Organträgervertrag» die Rede; statt vieler MARCO LANTER, Die Verantwortlichkeit von Stiftungsorganen, Diss. Zürich 1984, S. 54, m.w.N.; DERS., Aufgaben und Verantwortung in der Stiftung, Schriftenreihe der Arbeitsgemeinschaft für gemeinnützige Stiftungen AGES, Basel 1998, S. 10; DERS., Stiftungen und Verantwortlichkeit (Haftung), in: Hans Michael Riemer (Hrsg.), Die Stiftung in der juristischen und wirtschaftlichen Praxis, Zürich 2001, S. 187 ff., 191.

31 Vgl. BRÜCKNER (Fn. 27), N. 1377; VIELI (Fn. 27), S. 33. Zu denken ist insbesondere an das Weisungsrecht des Auftraggebers nach Art. 397 OR.

32 Zustimmung BERNHARD MADÖRIN, KMU-Revision, Basel 2006, S. 83; WAK-S (Fn. 2), S. 8165. Auch die Kontrollstelle nach BVG ist ein Organ; BRÜCKNER (Fn. 27), N. 1374; RIEMER (Fn. 2), Art. 83 N. 15. A.A. VIELI (Fn. 27), S. 37, wonach die Kontrollstelle kein Funktionszentrum, sondern als «verlängerter Arm» der Aufsichtsbehörde weitgehend im öffentlichen Interesse tätig sei. Darin besteht allerdings kein Unterschied zur Revisionsstelle nach OR: Auch diese ist im öffentlichen Interesse tätig (Botschaft Revisionsrecht, Fn. 3, S. 3975 f.; nicht veröffentlichtes Urteil des Bundesgerichts 4C.13/1997, in: Praxis 87, 1997, S. 681 ff., 682).

2. Haftung der Revisionsstelle

Das alte Stiftungsrecht, das neue Stiftungsrecht und das neue Revisionsrecht³³ enthalten keine Vorschrift zur Haftung der Revisionsstelle.

Nach herrschender Lehre beurteilt sich die Haftung von Stiftungsorganen der Stiftung gegenüber situativ nach Arbeitsvertrags- oder Auftragsrecht.³⁴ Bei der Revisionsstelle kommt auf Grund der Unabhängigkeitsvorschriften³⁵ nur Auftragsrecht in Frage. Die Haftung von Stiftungsorganen gegenüber Drittpersonen richtet sich demgegenüber nach Art. 41 ff. OR.³⁶

Mit Blick auf die gesetzliche Organeigenschaft der Revisionsstelle und darauf, dass sich letztere spätestens mit dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts nicht mehr von der Revisionsstelle einer Handelsgesellschaft unterscheiden wird, stellt sich zumindest die Frage, ob die analoge Anwendung der Bestimmungen der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit (Art. 755 ff. OR) nicht sachlich richtiger wäre.³⁷

VI. Aufgaben der Revisionsstelle

1. Prüfauftrag

Da das *alte Stiftungsrecht* keine Revisionspflicht vorsah, enthielt es auch keinen Prüfauftrag. In der Praxis wurde der Auftrag vertraglich festgelegt.

Die Revisionsstelle prüft nach dem *neuen Stiftungsrecht* jährlich die Rechnungsführung und die Vermögenslage der Stiftung (Art. 83b ZGB). Nicht im

33 Der Verweis von Art. 83b Abs. 3 E-ZGB beschränkt sich auf die Art. 727 bis Art. 731b E-OR und umfasst Art. 755 ff. OR nicht.

34 BGE 115 II 415 ff. (E. 6b), abgedruckt bei HANS MICHAEL RIEMER, Personenrecht des ZGB, 2. Aufl. Bern 2002, N. 714 f.; Obergericht des Kantons Zürich, Urteil vom 4. November 1994, in: ZR 95 (1996) 97 ff., 97; GRÜNINGER (Fn. 4), Art. 83 N. 17 f.; LANTER, Diss. (Fn. 30), S. 55; RIEMER (Fn. 2), Art. 83 N. 19, m.w.N.; DERS., Personenrecht (Fn. 34), N. 702; SPIECHER/VON SALIS-LÜTOLF (Fn. 4), Frage 165.

35 Vgl. Art. 83a Abs. 2 Ziff. 2 OR im neuen Stiftungsrecht und Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 E-OR im neuen Revisionsrecht.

36 LANTER, Diss. (Fn. 30), S. 183 ff.

37 GLM. VEZ (Fn. 4), N. 701 f.; positiv auch BRÜCKNER (Fn. 27), N. 1365 ff., 1367. Für die Kontrollstelle von Vorsorgeeinrichtungen hat der Gesetzgeber ausdrücklich die aktienrechtliche Verantwortlichkeit vorgeschrieben (Art. 53 Abs. 1^{ter} BVG). Zu den m.E. wenig überzeugenden Argumenten gegen eine analoge Anwendung des Aktienrechts: LANTER, Diss. (Fn. 30), S. 56 f., 168, 184 f., m.w.N.; DERS., Aufgaben (Fn. 30), S. 9, 28, m.w.N.; DERS., Verantwortlichkeit (Fn. 30), S. 190; RIEMER (Fn. 2), Art. 83 N. 28 f.

gesetzlichen Prüfauftrag enthalten ist die Prüfung der Geschäftsführung oder die Prüfung, ob die Bestimmungen der Stiftungsurkunde und allfälliger Reglemente sowie des Stiftungszwecks eingehalten werden.³⁸ Diese Aufgabe fällt von Gesetzes wegen der Aufsichtsbehörde zu (Art. 84 Abs. 2 ZGB). Eine Delegation dieser Aufsichtstätigkeit an die Revisionsstelle scheint ohne gesetzliche Grundlage nicht zulässig. In Sonderfällen kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung jedoch beschränkt verpflichten, der Revisionsstelle Zusatzaufträge zu erteilen.

Im *neuen Revisionsrecht* verweist das Stiftungsrecht für die Belange der Revision vollumfänglich auf das Aktienrecht (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB).

Die Stiftung prüft demnach, ob die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung³⁹ mit den Vorgaben des Gesetzes, der Stiftungsurkunde und allfälliger Reglemente sowie eines allfällig gewählten Regelwerkes übereinstimmen.⁴⁰

2. Berichterstattungspflichten

Das *alte Stiftungsrecht* enthielt keine Berichterstattungspflichten. Diese ergaben sich aber entweder aus der Stiftungsurkunde oder aus dem Revisionsvertrag, allenfalls auch aus der analogen Anwendung des Aktienrechts (Art. 729 OR).⁴¹

Das *neue Stiftungsrecht* sieht ausdrücklich die Erstellung eines Revisionsberichts vor, äussert sich jedoch nicht zu dessen Inhalt (Art. 83b ZGB). Der Revisionsbericht muss aber wie bei den Handelsgesellschaften das Ergebnis der Prüfung festhalten, die Namen der Personen enthalten, welche die Revision vorgenommen haben, und bestätigen, dass diese Personen die Befähigungs- und Unabhängigkeitserfordernisse erfüllen.⁴²

Im *neuen Revisionsrecht* ergeben sich die Berichterstattungspflichten aus dem Verweis auf das Aktienrecht. Je nach dem, ob eine ordentliche oder eine eingeschränkte Revision durchgeführt wird, ist die Berichterstattung unter-

schiedlich umfassend (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 728b und Art. 729b E-OR). Hinzu kommt die ausdrückliche Bestimmung, wonach eine Kopie des Revisionsberichts an die Aufsichtsbehörde zu übermitteln ist (Art. 83c E-ZGB).

3. Anzeigepflichten

Das *alte Stiftungsrecht* sah keine Anzeigepflichten vor. Ein Teil der Lehre war aber der Auffassung, dass die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde dennoch Verstösse gegen das Gesetz und die Statuten sowie die offensichtliche Überschuldung zu melden habe, wenn der Stiftungsrat untätig bleibe (Art. 729b OR analog).⁴³

Das *neue Stiftungsrecht* behebt diese Lücke nur teilweise. Neu besteht eine Mitteilungspflicht an die Aufsichtsbehörde, wenn die Revisionsstelle im Rahmen der Überschuldungsprüfung feststellt, dass eine solche vorliegt oder dass die Stiftung zahlungsunfähig ist (Art. 84a Abs. 2 ZGB).⁴⁴ Offen ist, ob die Revisionsstelle die Aufsichtsbehörde zu orientieren hat, wenn sie feststellt, dass der Stiftungsrat gemeldete Mängel nicht behoben hat.⁴⁵

Das *neue Revisionsrecht* bringt in der Frage der Überschuldungsanzeige keine Änderungen (Art. 84 Abs. 2 E-ZGB). Im Rahmen der ordentlichen Revision muss die Revisionsstelle dem Stiftungsrat schriftlich Mitteilung machen, wenn sie Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten (bzw. Stiftungsurkunde) oder das Organisationsreglement (bzw. Stiftungsreglemente) feststellt (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 728c Abs. 1 E-OR). Die Anzeigepflichten an die Generalversammlung entfallen bei einer Stiftung naturgemäss, doch sind wesentliche Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten (bzw. Stiftungsurkunde) und die Untätigkeit des Stiftungsrates bei Verstössen gegen das Gesetz oder den Statuten (bzw. Stiftungsurkunde) in den Revisionsbericht einzufügen.⁴⁶ Zudem übermittelt die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde eine Kopie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung (Art. 83c E-ZGB).⁴⁷

38 So aber die Eidg. Stiftungsaufsicht (Fn. 7), S. 7. GLM. (wie hier) *Votum Nationalrat BAADER*, AB 2004 S. 1172; GRÜNINGER (Fn. 4), Art. 82 N. 29; SPIECHER (Fn. 4), N. 170; SPIECHER/VON SALIS-LÜTOLF (Fn. 4), Frage 178; VEZ (Fn. 4), N. 592, 691.

39 Vgl. dazu den Verweis von Art. 84b Abs. 2 ZGB auf die aktienrechtlichen Bestimmungen von Art. 662 ff. OR, die auch das Konzernrechnungslegungsrecht umfassen.

40 Vgl. zum alten Stiftungsrecht GRÜNINGER (Fn. 4), Art. 83 N. 29; SPIECHER/VON SALIS-LÜTOLF (Fn. 4), Frage 178.

41 SPIECHER/VON SALIS-LÜTOLF (Fn. 4), Frage 178; VEZ (Fn. 4), N. 692.

42 WAK-S (Fn. 2), S. 8167; SPIECHER (Fn. 4), N. 171.

43 VEZ (Fn. 4), N. 693 f. Deutlich zurückhaltender SPIECHER/VON SALIS-LÜTOLF (Fn. 4), Frage 178.

44 Kritisch dazu VEZ (Fn. 4), N. 695 ff.

45 Bejahend die Eidg. Stiftungsaufsicht (Fn. 7), S. 7. Eine Rechtsgrundlage hierfür könnte sich aus dem Aktienrecht ergeben (Art. 729b Abs. 1 OR analog).

46 Botschaft Revisionsrecht (Fn. 3), S. 4054.

47 Als «wichtige Mitteilungen» gelten Meldungen gemäss Art. 728c Abs. 1 und 2 E-OR, aber auch andere wichtige Mitteilungen: Botschaft Revisionsrecht (Fn. 3), S. 4055.

4. Geheimhaltungspflichten

Die Revisionsstelle ist verpflichtet, die bei der Ausführung der Prüfung erlangten Kenntnisse geheim zu halten. Die Lehre leitete diese Pflicht im *alten Stiftungsrecht* aus der auftragsrechtlichen Bestimmung von Art. 398 OR ab.⁴⁸

Auf Grund der gesetzlichen Organstellung der Revisionsstelle dürfte unter dem *neuen Stiftungsrecht* die aktienrechtliche Bestimmung analog zu Anwendung kommen (Art. 730 OR).

Im *neuen Revisionsrecht* ergibt sich das Revisorengeheimnis aus den Verweis auf das Aktienrecht (Art. 83b Abs. 3 E-ZGB i.V.m. Art. 730b E-OR).

VII. Schluss

Das traditionell liberale Schweizer Stiftungsrecht hat gewiss viele Vorteile, wirkt sich aber auf die Revision der Jahresrechnung nachteilig aus. Für eine Differenzierung der Vorschriften zur Revision zwischen der Stiftung einerseits und den Handelsgesellschaften andererseits bestehen keine sachlichen Gründe. Die vorstehenden Ausführungen machen deutlich, dass die bisher fehlenden Vorschriften für die Stiftungsrevision in zwei Reformschüben geschaffen werden und dass die Revision der Stiftung schon bald nach denselben Vorschriften erfolgt wie bei allen anderen Rechtsträgern des Privatrechts.

⁴⁸ LANTER, DISS. (Fn. 30), S. 126 ff.; SPRECHER/VON SALIS-LUTOLF (Fn. 4), Frage 178; VEZ (Fn. 4), N. 698.

«Papierlose» Wertpapiere

Der Register-Schuldbrief und die Bucheffekten
als Beispiele einer Weiterentwicklung
des schweizerischen Wertpapierrechts

Christina Schmid-Tschirren *

I. Einleitung

Nach geltendem, seit 1936 unverändertem schweizerischem Wertpapierrecht ist ein Wertpapier «jede Urkunde, mit der ein Recht derart verknüpft ist, dass es ohne die Urkunde weder geltend gemacht noch auf andere übertragen werden kann» (Art. 965 OR).¹

Diese Vorstellung des Gesetzgebers entspricht in einigen Bereichen den Bedürfnissen des Rechtsverkehrs nicht mehr.

Dies ist beispielsweise beim Schuldbrief der Fall. Entgegen der Konzeption des Gesetzgebers, welcher den Schuldbrief als Verkehrsgrundpfandrecht und zu diesem Zweck als Wertpapier ausgestaltet hat, zirkulieren Schuldbriefe in der Praxis nicht im Rechtsverkehr.

Auch bei den Aktien und anderen Wertpapieren hat sich die Realität vom Gesetzestext insofern entfernt, als die Aufbewahrung dieser Wertpapiere heute in aller Regel durch Finanzintermediäre und nicht durch den Anleger erfolgt und der Besitz des Wertpapiers bei einer solch mediatisierten Wertpapierverwahrung bedeutungslos ist.

* PD Dr. iur., Fürsprecherin, Vorsteherin des Eidg. Amtes für Grundbuch- und Bodenrecht (Hauptabteilung Privatrecht).

¹ Zur Definition des Wertpapiers vgl. exemplarisch ARTHUR MEIER-HAYOZ/HANS CASPAR VON DER CRONE, Wertpapierrecht, 2. Aufl., Bern 2000, § 1 Rz. 1 ff., sowie die Präzisierung der Legaldefinition in § 2 Rz. 233: «Wertpapier ist jede Urkunde, in der eine private Rechtsstellung derart verbrieft ist, dass sie ohne Urkunde nicht übertragen werden kann und dass – unter Vorbehalt der Kraftloserklärung – weder der Berechtigte Leistung verlangen noch der Verpflichtete mit betriebl. Wirkung erfüllen kann.»