

Spezifische Probleme der Revision von Stiftungen

Lukas Handschin, Daniel Widmer

Der Beitrag beschäftigt sich mit den rechtlichen Anforderungen zur Revision von Stiftungen. Während grosse Stiftungen in der Schweiz zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, besteht die Möglichkeit einer Befreiung durch die Stiftungsaufsicht von der ordentlichen Revision, wenn während zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Bilanzsumme kleiner als CHF 200 000 ist, 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. Während die ordentliche Revision die Übereinstimmung des Jahresabschlusses mit Gesetz und Reglementen prüft, beschränkt sich die eingeschränkte Revision nur auf ein Negativurteil, dass wesentliche Verstösse nicht festgestellt werden konnten. Durch diesen geringeren Prüfungsumfang, so argumentieren die Autoren, würde die bei Gesellschaften vorhandene Überprüfung durch die Gesellschafter fehlen.

1 Buchführungspflicht nach Art. 83a ZGB

1.1 Allgemeines

Pflicht zur kaufmännischen Buchführung für Stiftungen

Seit dem 1.1.2008 sind Stiftungen verpflichtet, ihre Geschäftsbücher nach den Vorschriften des Obligationenrechts (OR) über die kaufmännische Buchführung zu führen (Art. 83a ZGB, Art. 662a ff. OR, Art. 957 ff. OR).

Betreibt die Stiftung für ihren Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die Vorschriften des OR über die Rechnungslegung (Art. 662 ff. OR) und die Offenlegung der Jahresrechnung für die Aktiengesellschaft (Art. 697h OR) entsprechend anwendbar. Für die Frage der Überschuldung gilt Art. 84a ZGB.

1.2 Nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe

1.2.1 Gewerbebegriff

Definition «Gewerbe»

Der Begriff des «nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes» ist gesetzlich nicht umfänglich statuiert. In der Handelsregisterverordnung vom 17.10.2007 (HRegV) wird auf den Begriff des Gewerbes eingegangen und dieses als «eine selbstständige, auf dauernden Erwerb gerichtete wirtschaftliche Tätigkeit» verstanden (Art. 2 lit. b HRegV). Die Selbständigkeit muss entweder rechtlich oder wirtschaftlich vorliegen. An die Voraussetzung des dauernden Erwerbes stellt die Praxis keine strengen Massstäbe. Das Gewerbe wird in der Folge als eine organisierte Tätigkeit verstanden, die auf eine Wiederholung von ähnlichen Geschäften zwecks Erzielung eines Erwerbes gerichtet ist.¹ Somit stellt die Organisation, und nicht die Dauer, das massgebende Kriterium für die wirtschaftliche Tätigkeit dar.² Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt dann vor, wenn eine Beschaffung von Gütern mithilfe von Gewinnung, Erzeugung, Veredelung, Vermittlung oder Verwendung von Gütern und Leistungen angestrebt wird.³

1 Vgl. BGE 104 Ib 261: «D'après le sens de cette disposition, la durée n'est pas un élément déterminant; elle ne sert qu'à définir la nature de l'activité; si la notion de l'entreprise suppose une certaine durée, c'est seulement parce que celle-ci est impliquée par la répétition des actes de commerce et l'exigence d'une organisation».

2 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (2007), § 4 N 40 ff.

3 Vgl. CAVEGN (2008), S. 146.

1.2.2 Nach kaufmännischer Art

Eine Definition des Begriffs «nach kaufmännischer Art» fand keinen Einzug in die HRegV. Art. 934 Abs. 1 OR legt die Eintragungspflicht von Handels-, Fabrikations- oder anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerben fest. Unter einem anderen nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe wird gemäss Art. 53 lit. c aHRegV jedes Gewerbe verstanden, das kein Handels- oder Fabrikationsgewerbe ist, diesem jedoch an wirtschaftlicher Bedeutung nicht nachsteht und aufgrund der Art und des Umfangs des Unternehmens einen kaufmännischen Betrieb und eine geordnete Buchführung erfordert. Das Bundesgericht erachtet dabei nicht ausschliesslich die Roheinnahmen für relevant, sondern die wirtschaftliche Bedeutung im Gesamten wie die Zahl des beschäftigten Personals oder die Grösse des Kundenkreises.⁴ Die Beurteilung muss jeweils nach den Verhältnissen im Einzelfall erfolgen. Ferner ist festzuhalten, dass eine Gewinnabsicht dabei nicht vorausgesetzt ist.⁵

Definition «nach kaufmännischer Art»

1.3 Buchführung nach Art. 957 OR

Stiftungen beschränken ihre Tätigkeit in der Regel auf die Vermögensverwaltung und die Ertragsverwendung (im Gegensatz zu Unternehmensstiftungen). Art. 83a Abs. 1 ZGB legt fest, dass die Geschäftsbücher nach den Vorschriften des OR über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) zu führen sind. Diese Pflicht umfasst gemäss Art. 958 Abs. 1 OR die Erstellung einer Bilanz, einer Betriebsrechnung und eines Inventars. Die Bilanz und die Betriebsrechnung sind nach anerkannten kaufmännischen Grundsätzen aufzustellen und sollen vollständig, klar und übersichtlich sein. Den Beteiligten soll ein möglichst sicherer Einblick in die wirtschaftliche Lage der Stiftung möglich sein.

Buchführungspflicht

Art. 83a Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 957 ff. OR findet auch Anwendung, wenn eine Stiftung ein Gewerbe betreibt, dieses jedoch aufgrund dessen Art und Umfang keine kaufmännische Buchführung erfordert.⁶

4 Vgl. BGE 75 I 80.

5 Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (2007), § 4 N 44.

6 Vgl. CAVEGN (2008), S. 148.

1.4 Aktienrechtliche Vorschriften der Rechnungslegung und Offenlegung nach Art. 662a ff. und Art. 697h OR

Anwendung
aktienrechtlicher
Vorschriften
bei Stiftungen

Stiftungen, die ein kaufmännisches Gewerbe betreiben, haben gemäss Art. 83a Abs. 2 ZGB die aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung (Art. 662 ff. und 697h OR) zu beachten. Diese Rechnungslegungsvorschriften sind strenger als die allgemeinen Buchführungsnormen von Art. 957 ff. OR. Sie schreiben eine Mindestgliederung vor und geben u.a. Aufschluss über die Bewertung von einzelnen Positionen, die Vornahme von Abschreibungen und Bildung von Rückstellungen. Insgesamt soll die Aussagekraft der Bilanz und der Erfolgsrechnung verbessert werden, weshalb auch die Pflicht zur Erstellung eines Anhangs im Rahmen der Jahresrechnung besteht.⁷ Darin ist auch die Begründung der Anwendung aktienrechtlicher Buchführungsvorschriften zu sehen, da bei einem nach kaufmännischer Art geführten Gewerbe die Begünstigten, Gläubiger und Spender ein erhöhtes Interesse an einem Nachweis der Verwendung der akquirierten Mittel haben.⁸

⁷ Vgl. MEIER-HAYOZ/FORSTMOSER (2007), § 8 N 78.

⁸ BBl 2004 4053.

2 Massnahmen bei Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit nach Art. 84a ZGB

Eine Überschuldung (Art. 725 f. OR) liegt vor, wenn die Stiftung ihr Vermögen vollständig verbraucht hat, d.h. ihre Aktiven die Verbindlichkeiten nicht mehr vollständig decken.⁹ Laut Art. 84a ZGB muss bei Bestehen begründeter Besorgnis, dass die Stiftung überschuldet ist oder ihre Verbindlichkeiten längerfristig nicht mehr erfüllen kann, eine Zwischenbilanz auf Grund der Veräusserungswerte durch das oberste Stiftungsorgan aufgestellt und der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt werden. Dabei wird dem Stiftungsrat bei der Einschätzung, dass die Stiftung ihre Verbindlichkeit längerfristig nicht mehr erfüllen kann, ein gewisses Ermessen zugestanden.¹⁰ Stellt die Revisionsstelle fest, dass eine Überschuldung vorliegt oder die Stiftung ihre Verbindlichkeiten längerfristig nicht erfüllen kann, übermittelt sie die Zwischenbilanz der Aufsichtsbehörde. Wenn keine Revisionsstelle vorhanden ist, muss das oberste Stiftungsorgan die Zwischenbilanz direkt der Aufsichtsbehörde überreichen (Art. 84a Satz 2 ZGB). Die Aufsichtsbehörde weist das oberste Stiftungsorgan sodann zur Einleitung der notwendigen Massnahmen an und trifft bei dessen Untätigkeit die nötigen Massnahmen. Diese können beispielsweise in der vorübergehenden Einschränkung des Stiftungszwecks, der Verminderung von Verwaltungskosten oder im Versuch bestehen, durch Zustiftung oder Spenden das Stiftungskapital zu erhöhen und zu neuer Liquidität zu gelangen.¹¹ Ferner besteht auch die Möglichkeit, Gläubiger zu einem Rangrücktritt zu bewegen. Falls es notwendig erscheint, kann die Aufsichtsbehörde vollstreckungsrechtliche Massnahmen anordnen. Des Weiteren sind die aktienrechtlichen Bestimmungen über die Eröffnung oder den Aufschub des Konkurses sinngemäss anwendbar (Art. 725a OR).

Zwischenbilanz
bei Über-
schuldung

⁹ Vgl. SPRECHER (2006), N 178.

¹⁰ Vgl. SPRECHER (2006), N 179.

¹¹ Vgl. SPRECHER (2006), N 184 f.

3 Revisionspflicht nach Art. 83b ZGB

3.1 Zielsetzung der Revision

Revision

Das Hauptziel der Revision besteht im Prüfen, Beurteilen und Berichten. Im Prüfungsbericht der ordentlichen Revision wird zugesichert, dass die finanzielle Lage des Unternehmens im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften dargestellt ist, d.h. die Buchhaltung und die Jahresrechnung gesetzes- und statutenkonform sind resp. bei der eingeschränkten Revision keine Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht. Die Qualität des Berichts ergibt sich aus der angewandten Methode. Die Aussagen der Revisionsstelle besagen also nicht, dass jeder wirtschaftliche Vorgang in der Buchhaltung und der Jahresrechnung korrekt abgebildet ist, sondern dass der Prüfer, gestützt auf die von ihm gewählte Prüfungsmethode, zu diesem Schluss gelangt ist. Die Prüfungsaussage ist so gut und so aussagekräftig wie die sorgfältig angewendete Methode.

3.2 Bezeichnung der Revisionsstelle

Wahl der Revisionsstelle

Der Stiftungsrat hat eine unabhängige, externe Revisionsstelle zu wählen. Diese hat das Rechnungswesen der Stiftung jährlich zu überprüfen und über das Ergebnis dem Stiftungsrat einen detaillierten Prüfungsbericht mit Antrag zur Genehmigung zu unterbreiten. Sie hat ausserdem die Einhaltung der Bestimmungen der Statuten (Urkunde und Reglemente der Stiftung) und des Stiftungszwecks zu überprüfen.

Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen ohne Revisionsstelle

Das Erfordernis der Bezeichnung einer Revisionsstelle betrifft gemäss Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB explizit nicht die Familienstiftungen und kirchlichen Stiftungen.

3.3 Befreiung von der Revisionspflicht (opting-out)

3.3.1 Allgemeines

Die Aufsichtsbehörde hat die Möglichkeit, eine Stiftung von der Pflicht zu befreien, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Die Voraussetzungen für diese Dispensation wurden vom Bundesrat kraft Delegation in der Verordnung vom 24.8.2005 über die Revisionsstelle von Stiftungen (nachfolgend VO) festgelegt.

Voraussetzungen der Befreiung von der Revisionspflicht

Die Befreiung der Stiftung von der Revision durch die Aufsichtsbehörde kann erfolgen, wenn während zwei aufeinander folgender Geschäftsjahre die Bilanzsumme kleiner als CHF 200 000 ist, die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft und die Revision nicht für eine zuverlässige

sige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist (Art. 1 VO).

Die Befreiung von der Revisionspflicht muss im Handelsregister eingetragen werden (Art. 94 Abs. 1 lit. c und 95 Abs. 1 lit. 1 HRegV). Als formelle Voraussetzung muss in der Stiftungsurkunde der Verweis enthalten oder neu aufgenommen sein, dass die Stiftung von der Revisionspflicht befreit werden kann, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind und die entsprechende Verfügung der Aufsichtsbehörde vorliegt.¹²

Die Befreiung von der Revisionspflicht wird in Art. 83b Abs. 2 ZGB abschliessend geregelt. Eine analoge Anwendung von Art. 727a Abs. 2 OR gestützt auf die dynamische Verweisnorm von Art. 83b Abs. 3 ZGB ist somit nicht möglich.¹³

Abschliessende Regelung der Befreiungstatbestände

3.3.2 Voraussetzungen für die Befreiung

1) Bilanzsumme unter CHF 200 000 in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren

Der Begriff der Bilanzsumme ist gesetzlich nicht definiert. Er umschreibt das Total der Aktiven bzw. das Total der Passiven. Es gilt jedoch zu beachten, dass Gliederungs- und Bewertungsvorschriften die Bilanzsumme erheblich beeinflussen können. Beispielsweise erlauben die handelsrechtlichen Buchführungsgrundsätze die Abschreibung über den tatsächlichen Wertverlust hinaus oder ermöglichen es, unnötig gewordene Rückstellungen in der Bilanz stehen zu lassen (Art. 669 Abs. 2 und 3 OR).

Ermittlung der Bilanzsumme

Die Aufsichtsbehörde des Kantons Basel-Stadt verlangt gestützt auf § 6 Abs. 6 lit. b der kantonalen Verordnung über die Stiftungsaufsicht vom 3.2.2004 eine Bestätigung, dass die Bilanz zu Verkehrswerten erstellt wurde. Eine Fachempfehlung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht empfiehlt ebenfalls eine Darstellung der Jahresrechnung, aus der die tatsächliche finanzielle Lage der Stiftung hervorgeht.¹⁴ Bei einer Bilanzierung zu historischen Anschaffungswerten sollte dabei eine Offenlegung der Marktwerte im Anhang erfolgen.

Verkürzungen der Bilanzsumme können sich jedoch auch bei einer Bewertung zu Verkehrswerten ergeben, beispielsweise durch eine Darlehensrückzahlung oder ein Sale-and-Lease-Back-Geschäft.¹⁵ Dies ist insofern problematisch,

¹² Vgl. CAVEGN (2008), S. 74 f.

¹³ Vgl. BBL 2004 4054.

¹⁴ Fachempfehlung der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht zur Rechnungslegung und Anhang www.edi.admin.ch/esv/00811/index.html?lang=de; a.A. ZÖBELI/NEUBERT (2009), S. 54, nach welchen allfällige stille Reserven keinen Einfluss auf den Befreiungsentscheid haben (Bilanzierung zu Erinnerungswerten zulässig). Ein *opting-out* erscheint ihnen jedoch dann nicht angebracht, wenn die Grösse der stillen Reserven resp. der nicht quantitativ bestimmbareren Werte eine «zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage» nicht mehr zulässt.

¹⁵ Vgl. BSK OR II-NEUHAUS/BLÄTTLER (2008), Art. 663e N 12.

als die Bilanzsumme den einzigen zu erfüllenden Schwellenwert darstellt und der Bilanzstichtag der massgebliche Zeitpunkt für das Vorliegen der Voraussetzung ist. Obwohl sich die Aufsichtsbehörde an diesen massgebenden Stichtag für den Bestand der Voraussetzung zu halten hat, kann sie allfällige kurzfristige Simulationsgeschäfte bzw. die Einhaltung während dem Geschäftsjahr in ihren Ermessensentscheid einfließen lassen.¹⁶

Entgegen dem Gesetzestext soll nach Angaben der Eidgenössischen Stiftungsaufsicht bereits bei der Stiftungsgründung die Befreiung gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB verlangt werden können, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Stiftung bereits in den ersten Jahren die Voraussetzungen der Befreiung erfüllen wird.¹⁷

2) Kein öffentlicher Aufruf zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen

Die Begriffe des öffentlichen Aufrufs, der Spenden oder der sonstigen Zuwendungen werden in der Verordnung nicht definiert. Die Begriffe der Spenden und sonstigen Zuwendungen sind aufgrund der mangelnden Einsicht und Kontrolle der Stifter weit auszulegen. Umfasst werden sämtliche Schenkungen sowie alle erbrechtlichen Zuwendungen und Vermächtnisse ungeachtet von damit verbundenen Auflagen, wobei die Form der Zuwendungen unerheblich ist und in Geld wie auch in Sach- oder Dienstleistungen erfolgen kann.¹⁸

Ein öffentlicher Aufruf liegt vor, wenn dieser an einen unbestimmten Personenkreis gerichtet ist. Er kann beispielsweise durch Flugblätter, Plakate, Zeitsinserate oder Briefe erfolgen.¹⁹ Mit Blick auf die zu schützenden, berechtigten Interessen der Donatoren muss der öffentliche Aufruf nicht zwingend unmittelbar durch die Stiftung vorgenommen werden, sondern liegt auch vor, wenn Dritte (auch unbeauftragt) für die Stiftung handeln.²⁰

3) Möglichkeit der zuverlässigen Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage

Neben den oben genannten Voraussetzungen darf die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig sein. Dies ist dann gegeben, wenn klare und einfache Verhältnisse vorliegen und somit die Prüfung der Jahresrechnung problemlos, mit gleicher Prüfungszuverlässigkeit wie bei Vorliegen einer Revision, durch die Aufsichtsbehörde durchgeführt werden kann.²¹

16 Vgl. CAVEGN (2008), S. 64.

17 Vgl. FERRARI-VISCA (2005), S. 7.

18 Vgl. CAVEGN, (2008), S. 65.

19 Vgl. FERRARI-VISCA (2005), S. 5.

20 Vgl. CAVEGN (2008), S. 65.

21 Vgl. CAVEGN (2008), S. 65 f.

3.3.3 Verfahren der Befreiung

Aufgrund des öffentlich-rechtlichen Verhältnisses zwischen der Stiftung und der Aufsichtsbehörde unterliegt das Befreiungsverfahren den allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Verwaltungsrechts.²² Das oberste Stiftungsorgan muss die Befreiung per Gesuch beantragen (Dispositionsmaxime).²³ Die Stiftung trägt die Kosten der Gesuchsbehandlung.²⁴ Der Entscheid der Aufsichtsbehörde über die Befreiung oder Nichtbefreiung folgt nach der pflichtgemässen Ausübung ihres Interesses (Entscheidungsermessen) per Verfügung. Auch wenn die Voraussetzungen von Art. 1 Abs. 1 VO erfüllt sind, besteht keine Verpflichtung der Aufsichtsbehörde, die ersuchende Stiftung von der Revisionsstellenpflicht zu befreien (Kann-Vorschrift).²⁵

Ähnlich der Berücksichtigung von Geschäften zur Bilanzverkürzung²⁶ kann die Aufsichtsbehörde weitere «weiche Faktoren» beim Entscheid zum *opting-out* berücksichtigen, wie beispielsweise die fristgerechte Einreichung der Jahresrechnung in vergangenen Geschäftsjahren, die Übersichtlichkeit des Anhangs und Geschäftsberichts sowie allfällige Beanstandungen in Revisionsberichten aus den Vorjahren.²⁷ Die Stiftungsaufsicht Kanton Basel-Stadt berücksichtigt beispielsweise bei Entscheiden zur Befreiung neben den Voraussetzungen von Art. 83b Abs. 2 ZGB und den in § 6 Abs. 4 der kantonalen Verordnung über die Stiftungsaufsicht vom 3.2.2004 geforderten einfachen finanziellen Verhältnissen auch die Stiftungstätigkeit und den Stiftungszweck.

Die Verfügung der Aufsichtsbehörde muss begründet werden, um dem Anspruch auf rechtliches Gehör gemäss Art. 29 Abs. 2 BV zu genügen.²⁸ Erlässt die Aufsichtsbehörde eine Befreiungsverfügung, so erlaubt diese der Stiftung ihre gesetzliche Revisionsstelle abzusetzen bzw. auf die Bezeichnung einer gesetzlichen Revisionsstelle zu verzichten. Eine Verpflichtung dazu besteht jedoch nicht.²⁹ Zu beachten ist, dass die Stiftung nicht von der Pflicht zur Buchführung (Art. 83a ZGB) befreit wird. Diese besteht gemäss Art. 1 Abs. 3 VO weiter.

22 Vgl. CAVEGN (2008), S. 66.

23 Vgl. CAVEGN (2008), S. 66; SPRECHER (2006), N 102.

24 Vgl. CAVEGN (2008), S. 68.

25 Vgl. CAVEGN (2008), S. 67 f.; SPRECHER (2006), N 103.

26 Siehe hierzu den Hinweis unter 3.3.2 unter 1).

27 Vgl. ZÖBELI/NEUBERT (2009), S. 54.

28 Vgl. CAVEGN (2008), S. 67 f.

29 Vgl. SPRECHER (2006), N 103.

Anwendbarkeit des Verwaltungsrechts

Mögliche Entscheidungskriterien

Anspruch auf rechtliches Gehör

Befreiung bereits bei der Gründung möglich

Vorliegen eines öffentlichen Aufrufs

Vorliegen einfacher Verhältnisse

3.3.4 Kritische Betrachtung

Die Befreiung von der Pflicht zur Ernennung einer Revisionsstelle erlaubt Kleinststiftungen einerseits, die geringen Erträge nicht mit Aufwand für die Revisionsstätigkeit belasten zu müssen, birgt andererseits aber auch Risiken. Die Möglichkeit der Befreiung ist im Kontext der Systematik im Gesellschaftsrecht richtig, wird doch seit der Neuregelung der Revisionsstelle primär auf die Grösse eines Unternehmens als Kriterium abgestellt.³⁰ Ein genereller Zwang zur Ernennung einer Revisionsstelle ist nicht mehr vorgesehen. So erlaubt beispielsweise Art. 727a Abs. 2 OR sogar einer Aktiengesellschaft auf die eingeschränkte Revision zu verzichten, wenn diese nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat. Weiter stellt die Revision gerade für kleinere Stiftungen einen unverhältnismässig hohen Aufwand im Vergleich zum Ertrag dar. In den Beratungen des Nationalrates zur parlamentarischen Initiative Schiesser Fritz/Revision des Stiftungsrechts wurde wiederholt darauf hingewiesen, dass eine Vielzahl von Kleinststiftungen existieren, die teils Erträge von unter CHF 100 ausweisen.³¹ Bei solchen Kleinststiftungen ist es nachvollziehbar, dass die Ernennung einer Revisionsstelle und die damit verbundenen, vielfach höheren Kosten als unverhältnismässig angesehen werden. Bei genauerer Betrachtung hingegen ist es fraglich, inwiefern Stiftungen mit derart geringen Erträgen überhaupt funktionsfähig sein sollen und der Stiftungszweck erfüllt werden kann. Müssten solche Stiftungen nicht eher aufgrund der Unerreichbarkeit des Zweckes umgestaltet werden, beispielsweise durch Fusion mit einer Stiftung mit gleichartigem Zweck oder durch Übertragung des Stiftungsvermögens in eine Dachstiftung?³²

Argumente gegen die Befreiung von der Revisionspflicht ergeben sich weiter aus dem Umstand, dass eine Stiftung im Gegensatz zu einem Unternehmen mit Gesellschaftern, die sich in die Willensbildung der Gesellschaft einbringen können, ein verselbständigtes Vermögen ist, welches der Kontrolle des Stifters entzogen ist.³³ Während bei einer revisionsbefreiten Aktiengesellschaft eine gegenseitige Kontrolle des Verwaltungsrates und der Generalversammlung (*checks and balances*) besteht, gibt es bei der revisionsbefreiten Stiftung neben dem obersten Stiftungsorgan (Stiftungsrat) kein weiteres Organ. Das führt zwangsläufig zur Notwendigkeit einer verstärkten Mitwirkung der Aufsichtsbehörde. Liegt keine Befreiung von der Revisionspflicht vor, so findet die Kontrolle nicht unmittelbar durch die Aufsichtsbehörde statt, sondern wird durch die Revisionsstelle vorgenommen. Die Aufsichtsbehörde ist auf den Bericht der Revisionsstelle angewiesen und ergreift gestützt darauf Massnahmen. Bei revisionsbefreiten Stiftungen

30 Vgl. SPRECHER (2006), N 124.

31 Vgl. AmtlBull NR 2004, S. 1169 ff.

32 Vgl. dazu EGGER (2008).

33 Vgl. AmtlBull NR 2004, S. 1173.

fehlen der Aufsichtsbehörde diese Hilfestellungen und es fragt sich, wie diese ihre Funktion trotz beschränkten personellen Ressourcen wahrnehmen kann.

Des Weiteren wurde in den Beratungen ausgeführt, dass gerade bei kleineren Stiftungen eine erhöhte Gefahr einer laschen Revision besteht.³⁴ Eine geordnete und saubere Revision nützt schliesslich vor allem der Stiftung selber, indem die Glaubwürdigkeit der Stiftung gegenüber der Aufsichtsbehörde und den Stiftern erhöht wird.

3.4 Anwendung aktienrechtlicher Vorschriften zur Revisionsstelle

Nach Art. 83b Abs. 3 ZGB sind, soweit für Stiftungen keine besonderen Vorschriften bestehen, die Vorschriften des OR zur Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar. Der Passus «entsprechend anwendbar» stellt dabei klar, dass nur eine sinngemässe, analoge Anwendung in Frage kommt. Keine Analogie findet bei abschliessend gesetzlichen Regelungen des Stiftungsrechts bzw. bei Vorbehalten zu speziellen, abschliessenden Normen statt, oder wenn die stiftungsrechtliche Eigenart eine solche Anwendung ausschliesst.³⁵

Gemäss Botschaft umfasst die Verweisung von Art. 83b Abs. 3 ZGB nur die aktienrechtlichen Bestimmungen zur Revision im engeren Sinn.³⁶ Damit finden weitere Bestimmungen zu Revisionsfragen, wie beispielsweise die Haftung der Revisionsstelle nach Art. 755 OR keine Anwendung.³⁷ Die dynamische Verweisungsnorm umfasst im Ergebnis die Art der Revision, d.h. ordentlich oder eingeschränkt (Art. 727 und 727a Abs. 1 OR), die fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle (Art. 727b und 727c OR), die Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 und 729 OR) und ihre Aufgaben (Art. 728a, 728b, 728c, 729a, 729b und 729c OR) sowie die gemeinsamen Bestimmungen (Art. 730 ff. OR).³⁸

3.4.1 Art der Revision

1) Ordentliche Revision

Gesellschaften, die zwei der Grössen Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 20 Mio. und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten, müssen gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung ordentlich prüfen lassen. Diese Bestimmung findet grundsätzlich auch auf Stif-

34 Vgl. AmtlBull NR 2004, S. 1173.

35 Vgl. CAVEGN (2008), S. 31.

36 BBl 2004 4054.

37 BBl 2004 4054.

38 Vgl. CAVEGN (2008), S. 35.

Entsprechende
Anwendung der
AG-Vorschriften

Anwendung der
Grössenkriterien

Revisions-
befreiung
bei kleinen
Stiftungen

Revision als
Ersatz der
Kontrolle
durch andere

tungen Anwendung. Die genannten Voraussetzungen führen jedoch im Ergebnis dazu, dass eine ordentliche Revision gestützt auf Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR in den meisten Fällen unterbleibt. Eine Bilanzsumme von CHF 10 Mio. dürfte mit Ausnahme von kleineren Stiftungen öfters vorliegen, wohingegen ein Umsatzerlös von CHF 20 Mio. bei nicht operativ tätigen Stiftungen ein Stiftungskapital von CHF 400 bis 500 Mio. bedingen würde. Ebenso ist das Erfordernis von 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt eindeutig auf die Rechtsform der Aktiengesellschaft ausgerichtet.

Es stellt sich die Frage, ob diese Kriterien unverändert bei Stiftungen gelten sollen oder durch Auslegung nicht rechtsformspezifische Kriterien wie beispielsweise die Höhe des Dotationskapitals oder das Spendenvolumen anstelle der Bilanzsumme resp. des Umsatzerlöses zum Tragen kommen sollen.³⁹

Der Zweck von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR besteht im Schutz anderer Wirtschaftsteilnehmer wie beispielsweise Arbeitnehmern, Lieferanten und Abnehmern und soll deren Vertrauen in die Gesellschaft resp. jene vor Schädigungen bei einem Zusammenbruch bewahren.⁴⁰ Daher unterstehen Gesellschaften, welche «ein erhebliches wirtschaftliches und rechtliches Beziehungsgeflecht zu Arbeitnehmern, Lieferanten und Abnehmern etc. aufweisen»⁴¹ der qualifizierten Revision von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR. Daraus kann der Schluss gezogen werden, dass Stiftungen, welche über viele Spender verfügen oder ein erhebliches Spendenvolumen haben, nicht ohne Weiteres ein umfassendes Beziehungsgeflecht aufweisen und somit vom Schutzzweck von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR nicht umfasst werden.⁴² Des Weiteren hat auch der Gesetzgeber beim *opting-up* gemäss Art. 83b Abs. 4 ZGB auf ein Abstellen auf die Spendenhöhe oder die Anzahl der Spender verzichtet und lässt die Aufsichtsbehörde die ordentliche Revision nur anordnen, wenn dies zur Beurteilung der finanziellen Lage der Stiftung notwendig ist.⁴³ Sachlich richtig wäre die Festlegung von Schwellenwerten durch den Gesetzgeber, um sicherzustellen, dass die ordentliche Revision von wirtschaftlich bedeutenden Stiftungen nach einheitlichen Kriterien erfolgt.

Ebenfalls müssen Publikumsgesellschaften ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR). Unter Publikumsgesellschaften im Sinne dieser Norm fallen Gesellschaften, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben (lit. a), Anlehensobligationen ausstehend haben (lit. b) oder mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach lit. a oder b beitragen (lit. c). Kraft Verweis durch Art. 83b Abs. 3 ZGB findet die Regelung von Art. 727 OR entsprechende Anwendung bei Stiftungen.

39 Vgl. CAVEGN (2008), S. 49.

40 Vgl. BÖCKLI (2007), N 14.

41 Vgl. CAVEGN (2008), S. 49.

42 Vgl. CAVEGN (2008), S. 50.

43 Vgl. CAVEGN (2008), S. 50.

Dies gilt jedoch nur bei Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 lit. b und c OR. Die Anwendung entfällt beim Erfordernis der Beteiligungspapiere (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 lit. a OR), da aufgrund der anstaltlichen Organisation der Stiftung keine Beteiligten vorhanden sind.⁴⁴

Eine ordentliche Revision ist schliesslich auch bei Gesellschaften vorgesehen, die eine konsolidierte Konzernrechnung erstellen müssen (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR). Diese Norm findet grundsätzlich auch auf Stiftungen Anwendung. Sie betrifft aber nur solche Stiftungen, die ein Gewerbe nach kaufmännisch geführter Art betreiben (sog. Unternehmensstiftungen). Hierfür spricht der Verweis von Art. 83a Abs. 2 ZGB, welcher die Vorschriften des OR über die Rechnungslegung für Stiftungen, welche ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, für anwendbar erklärt. Darunter fällt gemäss Art. 663e OR auch die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung.⁴⁵

Revision der konsolidierten Konzernrechnung

2) Eingeschränkte Revision

Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben, so muss gemäss Art. 727a Abs. 1 OR die Gesellschaft ihre Jahresrechnung eingeschränkt prüfen lassen. Keine Anwendung erlangt das *opting-out* gemäss Abs. 2 bei Stiftungen. In der Praxis dürfte der Grossteil der Stiftungen der eingeschränkten Revision unterliegen.⁴⁶

3.4.2 Fachliche Anforderungen an die Revisionsstelle

1) Allgemeines

Im alten Recht gab es für die Stiftungen keine Revisionspflicht. Die Wahl einer Revisionsstelle war freigestellt und diese konnte auch durch einen ehrenamtlichen Revisor besetzt werden. Mit Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts wurde die Möglichkeit der ehrenamtlichen Revision für nicht revisionsbefreite Stiftungen abgeschafft.⁴⁷

Keine ehrenamtliche Revision mehr

44 Vgl. CAVEGN (2008), S. 47.

45 Vgl. CAVEGN (2008), S. 54 f.

46 Gemäss Auskunft der Zentralschweizer BVG- und Stiftungsaufsicht (ZBSA) werden von 330 unter ihrer Aufsicht stehenden gemeinnützigen Stiftungen in den Konkordatskantonen Luzern, Uri, Schwyz, Obwalden, Nidwalden und Zug 83 Prozent eingeschränkt revidiert. Entsprechende Anfragen beim Amt für Stiftungen und berufliche Vorsorge Kanton Basel-Landschaft und der Aufsichtsbehörde BVG und Stiftungsaufsicht Kanton Basel-Stadt ergaben jeweils einen Anteil der eingeschränkt revidierten Stiftungen von über 87 Prozent.

47 Vgl. SPRECHER (2006), S. 106.

2) Ordentliche Revision

Die gemäss Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR oder aufgrund eines *opting-up* gestützt auf Art. 83b Abs. 4 ZGB der ordentlichen Revision unterliegenden Stiftungen müssen als Revisionsstelle einen zugelassenen Revisionsexperten gemäss den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16.12.2005 (nachfolgend RAG) bezeichnen. Das hat zur Folge, dass Prüfungen, die nach den gesetzlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisor vorzunehmen sind, ebenfalls von einem zugelassenen Revisionsexperten durchgeführt werden müssen. Die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte ergeben sich aus Art. 4 RAG. Danach müssen die Kriterien des unbescholtenen Leumunds, der Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG und der Fachpraxis (bis zu 12 Jahren, Dauer abhängig von der Ausbildung) erfüllt sein.

Der zugelassene Revisionsexperte dürfte bei der ordentlichen Revision von Stiftungen in den meisten Fällen den Anforderungen an die Revisionsstelle genügen.⁴⁸

3) Eingeschränkte Revision

Die Stiftungen, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen gemäss Art. 727c OR als Revisionsstelle einen zugelassenen Revisor nach den Vorschriften des RAG bezeichnen. Die Anforderungen an den zugelassenen Revisor sind gemäss Art. 5 RAG ein unbescholtener Leumund, eine Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG sowie der Nachweis einer einjährigen Fachpraxis.

⁴⁸ Die Stiftungen, welche die Voraussetzungen der ausstehenden Anleiheobligationen oder 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung erfüllen, müssen gemäss Art. 727b Abs. 1 OR zwingend als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen nach RAG bezeichnen. Dies bedeutet, dass sämtliche Prüfungen, die nach den gesetzlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisor oder einen zugelassenen Revisionsexperten vorzunehmen sind, durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen durchgeführt werden müssen. Die Anforderungen an das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen finden sich in Art. 9 RAG. Das prüfende Unternehmen muss erstens die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperten erfüllen. Dies setzt gemäss Art. 6 Abs. 1 lit. a RAG voraus, dass die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- und Geschäftsführungsorgans, mindestens ein Fünftel der Personen, welche an der Erbringung der Revisionsdienstleistungen beteiligt sind und alle Personen, welche Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechende Zulassung verfügen und die Führungsstruktur eine genügende Überwachung der einzelnen Mandate gewährleistet. Des Weiteren muss das Revisionsunternehmen gewährleisten, dass die gesetzlichen Vorschriften eingehalten werden und eine genügende Versicherung für die Haftungsrisiken vorliegt.

3.4.3 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

1) Ordentliche Revision

Die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision werden in Art. 728 OR statuiert. Nach Art. 728 Abs. 1 OR muss die Revisionsstelle unabhängig sein und soll sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich (sog. *independence in fact*) noch dem Anschein nach (sog. *independence in appearance*) beeinträchtigt sein. Dem äusseren, objektiven Erscheinen kommt zentrale Bedeutung zu, da der einwandfreie Abschluss einer subjektiv unabhängigen Revisionsstelle für Drittparteien wertlos ist, wenn der Eindruck entsteht, dass die Glaubwürdigkeit der Revision durch Gegebenheiten beeinträchtigt wird, die den Anschein einer mangelnden Unabhängigkeit der Revisionsstelle begründen. Die Beurteilung erfolgt dabei nach dem Massstab eines Durchschnittsmenschen.⁴⁹

Nachfolgend werden in Art. 728 Abs. 2 OR in einer nicht abschliessenden Aufzählung Tatbestände, zwecks Konkretisierung des Grundsatzes der Unabhängigkeit dem Anschein nach, aufgezählt. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR verwehrt dabei die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat oder in einer anderen Entscheidungsinstanz und verbietet arbeitsrechtliche Verhältnisse zur Gesellschaft. Die entsprechende Anwendung auf die Stiftung hat zur Folge, dass ein Revisor nicht gleichzeitig im obersten Stiftungsorgan sein darf. Der Begriff einer «anderen Entscheidungsfunktion» ist weder im Gesetz noch in den Materialien genau umschrieben. In der Literatur werden darunter alle Entscheidungsträger subsumiert, die in Organpositionen mit abschlussrelevanten Entscheidungskompetenzen sitzen.⁵⁰ Der Begriff des «Arbeitsverhältnisses» umfasst sämtliche Arbeitsverhältnisse unter Einschluss aller Stufen.⁵¹

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR untersagt der Revisionsstelle jegliche direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital der zu prüfenden Gesellschaft oder eine wesentliche Schuld oder Forderung gegenüber dieser. Aufgrund der fehlenden Beteiligungsmöglichkeit an einer Stiftung muss der Begriff so verstanden werden, dass der Revisor nicht direkt oder indirekt Destinatar der Stiftung sein darf.⁵² Diese Auslegung ergibt sich auch aus den infolge der Stiftungsrevi-

⁴⁹ BBl 2004 4018.

⁵⁰ Vgl. BÖCKLI (2007), N 585; vgl. auch CAVEGN (2008), S. 104, der für eine weite Auslegung plädiert um jeglichen äusseren Anschein der Abhängigkeit zu unterbinden. Dabei soll es den Revisoren untersagt sein, jegliche Position innerhalb der Stiftung wahrzunehmen, mit welcher für die Stiftung interne und externe Entscheidungen getroffen werden könnten. Dies umfasst seiner Meinung nach auch mittelbare Entscheidungskompetenzen, wie beispielsweise Kompetenzen betreffend Wahlen. Im Ergebnis soll der Revisor somit keine anderen Organaufgaben als die der Prüfung wahrnehmen.

⁵¹ Vgl. CAVEGN (2008), S. 104.

⁵² Vgl. CAVEGN (2008), S. 105.

Grundsatz der
Unabhängigkeit

Anforderungen
des Art. 728
Abs. 2 OR

sion Schiesser beschlossenen Änderungen.⁵³ Bei den Leistungen soll es sich nicht um lediglich marginale Leistungen der Stiftung handeln, da sich ansonsten bei einem weiten, offenen Destinatärenkreis keine Revisoren finden lassen würden.⁵⁴ Zum Begriff der wesentlichen Forderung oder Schuld sagen weder das Gesetz noch die Materialien etwas. Gemäss den Richtlinien der Treuhand-Kammer zur Unabhängigkeit 2007 sind jegliche Darlehen, Kredite oder ähnliche Transaktionen zwischen dem Revisionsunternehmen und dem der Prüfung unterliegenden Unternehmen mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar.⁵⁵

Gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR darf keine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär bestehen. Die Anwendung dieser Bestimmung auf die Verhältnisse der Stiftung hat zur Folge, dass keine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des obersten Stiftungsorgans, zu weiteren Organmitgliedern, zu Personen, welche Managementaufgaben innehaben oder zu bedeutenden Destinatären bestehen darf.⁵⁶ Die Beurteilung einer engen Beziehung erfolgt durch einen Dritten auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung.⁵⁷

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR untersagt die Mitwirkung bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen. Mit dieser Norm ist der Revisionsstelle im revidierten Recht bei der ordentlichen Revision neu die gleichzeitige Erbringung sowohl von Buchführungs- wie auch Revisionsdienstleistungen verwehrt. Dies ist selbst dann ausgeschlossen, wenn zwischen den beiden Abteilungen eine konsequente personelle Trennung (sog. *chinese wall*) garantiert würde.⁵⁸ Diese Bestimmung stellt einen erheblichen Unterschied zur eingeschränkten Revision dar, bei welcher unter gewissen Umständen eine beidseitige Mitwirkung möglich ist (Art. 729 Abs. 2 OR). Zusätzlich dürfen auch keine Beratungsmandate bestehen, welche eine Auswirkung auf die Jahresrechnung haben könnten.⁵⁹

Gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR ist die Übernahme eines Auftrags, der zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führt, mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar. Die Bestimmung soll das sog. Klumpenrisiko verhindern, indem sie die Übernahme von Aufträgen, welche die wirtschaftliche Abhängigkeit des Prüfers zur

53 BBl 2003 8182.

54 Vgl. CAVEGN (2008), S. 105.

55 Vgl. RICHTLINIEN ZUR UNABHÄNGIGKEIT (2007), Art. 27 S. 16.

56 Vgl. CAVEGN (2008), S. 106.

57 BBl 2004 4021.

58 Vgl. CAVEGN (2008), S. 107.

59 Vgl. HANDSCHIN/TRUNIGER (2006), § 15 N 35.

prüfenden Gesellschaft zur Folge hat, untersagt.⁶⁰ Bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen dürfen gemäss Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne Gesellschaft resp. den Konzern 10 Prozent ihrer gesamten Honorarsumme nicht übersteigen. Eine starre Bestimmung ist nicht ohne weiteres auf die weiteren Revisoren anwendbar, «vielmehr ist von Fall zu Fall zu prüfen, ob die Höhe des Anteils der aus einem Revisionsmandat fliessenden Honorareinnahmen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle beeinträchtigt».⁶¹

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR untersagt den Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet. Diese Norm umfasst unter anderem erfolgsabhängige Honorare, zinsvergünstigte Darlehen oder marktunübliche Rabatte.⁶² Des Weiteren ist die vertragliche Zusicherung einer Funktion in der Stiftung untersagt.⁶³

Schliesslich verbietet Art. 728 Abs. 2 Ziff. 7 OR die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen. Nicht umfasst werden Höflichkeitsgeschenke von geringem Wert.⁶⁴ Diese dürfen gemäss Art. 46 der Richtlinie der Treuhand-Kammer zur Unabhängigkeit (2007) den üblichen Rahmen der Aufmerksamkeit nicht übersteigen.⁶⁵

2) Eingeschränkte Revision

Aufgrund der gleichen Zielsetzung wie bei der ordentlichen Revision bilden die in Art. 728 Abs. 2 OR aufgeführten Tatbestände eine Leitlinie bei der eingeschränkten Revision.⁶⁶ Art. 729 Abs. 2 OR relativiert jedoch die Vorschrift von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR, wonach bei der ordentlichen Revision keine Mitwirkung bei der Buchführung und gleichzeitiges Erbringen anderer Dienstleistungen erlaubt ist, wenn dadurch das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen. Bei der eingeschränkten Revision ist diese mehrspurige Tätigkeit ausdrücklich erlaubt. Es muss jedoch sichergestellt werden, dass bei einem allfälligen Risiko einer Selbstprüfung eine geeignete personelle und organisatorische

Mitwirkung bei eingeschränkter Revision zulässig

60 Vgl. CAVEGN (2008), S. 108.

61 Vgl. BGE 131 III 44; BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, N 591, der die Unabhängigkeit in nahezu allen vorstellbaren Fällen bei einem Honoraranteil von 20 Prozent der gesamten Honorareinnahmen beeinträchtigt sieht.

62 Zur Problematik der pro bono-Tätigkeit siehe auch die kritische Anmerkung von FELLMANN in diesem Band, S. 186.

63 Vgl. BBl 2004 4019.

64 BBl 2004 4020.

65 Vgl. RICHTLINIEN ZUR UNABHÄNGIGKEIT (2007), Art. 46 S. 30.

66 BBl 2004 4026.

Trennung vorgenommen wird, um eine verlässliche Prüfung zu garantieren.⁶⁷ Der Begriff der Mitwirkung macht deutlich, dass eine vollständige Abtretung der Buchführung an die Revisionsstelle nicht im Sinne des Gesetzgebers ist.⁶⁸ Im Lichte von Art. 83a ZGB, welcher die Buchführung dem obersten Stiftungsorgan überträgt, kann die Revisionsstelle einzig eine funktionsunterstützende Rolle übernehmen.⁶⁹

3.4.4 Aufgaben der Revisionsstelle

1) Ordentliche Revision

a) Gegenstand und Umfang der Prüfung

Gemäss Art. 728a Abs. 1 OR prüft die Revisionsstelle, ob die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen. Die Rechtsstruktur der Stiftung hat zur Folge, dass Art. 728a Abs. 1 OR leicht abgewandelt angewendet werden muss. Neben der Stiftungsurkunde müssen auch die Reglemente beachtet werden, weil mit Ausnahme des Stiftungserrichtungswillens, der Bezeichnung des zu widmenden Vermögens und des Stiftungszwecks (*essentialia negotii*)⁷⁰ alles Weitere einer Regelung in den Reglementen offensteht.⁷¹ Unter die gesetzlichen Vorschriften fallen einerseits diejenigen des 32. Titels über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) bei den gewöhnlichen Stiftungen und andererseits die aktienrechtlichen Buchführungsvorschriften (Art. 662 ff. OR) bei den Stiftungen, die ein kaufmännisches Gewerbe betreiben.⁷²

Nach Art. 728a Abs. 2 OR hat die Revisionsstelle zu überprüfen, ob der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und Statuten entspricht. Diese Bestimmung findet insofern Anwendung, als auch bei einer Stiftung die Verwendung des Gewinnes überprüft werden muss. Jedoch unterbleibt ein eigentlicher Gewinnantrag an die Generalversammlung aufgrund der anstaltlichen Organisation der Stiftung.⁷³

67 BBL 2004 4026; kritisch dazu VON BÜREN/STOFFEL/WEBER (2007), N 774, welche in Abs. 2 ein Systembruch sehen, u.a. weil die Vereinbarkeit mit der Anscheinunabhängigkeit nicht möglich ist und bei einer organisatorischen und personellen Trennung die gemäss Botenschaft geforderten Synergien nicht nutzbar sind.

68 Vgl. BÖCKLI (2007), N 497.

69 Vgl. CAVEGN (2008), S. 110 f.

70 Zum zwingenden Inhalt der Errichtungsurkunde statt vieler vgl. BK-RIEMER (1975), Art. 80 N 19 ff.

71 Vgl. CAVEGN (2008), S. 112.

72 Vgl. CAVEGN (2008), S. 112 f.

73 Vgl. CAVEGN (2008), S. 113.

Nicht in den Bereich der Revision fällt gemäss Art. 728a Abs. 3 OR die Überprüfung der Geschäftsführung des Verwaltungsrates resp. bei analoger Anwendung auf das Stiftungsrecht die Geschäftsführung des obersten Stiftungsorgans. Diese Kontrolle erfolgt durch die Aufsichtsbehörde (Art. 84 Abs. 2 ZGB).

Die ordentliche Revision knüpft an die Revision nach bishierigem Recht an, insbesondere in Bezug auf die Prüfungsmethodik und das Prüfungsurteil. Sie wird nach den Prüfungsstandards der Treuhand-Kammer (PS) oder nach anderen international anerkannten Prüfungsstandards durchgeführt. Die Prüfungsstandards sind in unterschiedliche Kategorien unterteilt und sehr detailliert geregelt. Besondere stiftungsspezifische Vorschriften sind jedoch keine enthalten. Die Prüfung muss daher nach den Normen des Aktienrechts erfolgen, was aber oftmals problematisch ist aufgrund der unterschiedlichen Vermögensstruktur sowie der operativen Ausrichtung der Aktiengesellschaft. Dies führt dazu, dass viele Bestimmungen nicht anwendbar sind.

Die Revisionsstelle führt ihre Prüfung so durch, dass wesentliche Fehlausagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Die Bestimmungen zur Durchführung der Abschlussprüfung legen nur Zielsetzungen fest, d.h. sie sind auslegungsbedürftig und vermitteln kein für alle denkbaren Problemstellungen geeignetes Prüfungsprogramm. Strukturell können drei Etappen der Revision unterschieden werden. Dabei ist jede Prüfungsphase mit den anderen verknüpft, wird teilweise zeitgleich durchgeführt und wirkt wie ein einheitlicher Prozess. Die Planung der Revision kann sich bis zum Zeitpunkt der Berichterstattung erstrecken. Die analytischen Prüfungen werden in jeder Prüfungsphase angewendet.

b) Planung der Revision

Ausgangslage der Prüfung ist die Planung, schwergewichtig in der Identifikation und Beurteilung der Risiken. Die Prüfungsplanung stellt einen wesentlichen Bestandteil der Prüfung dar. Die Planung kann 10 bis 30 Prozent der ganzen Revision ausmachen. Der Prüfer muss sich immer vor Augen halten, dass es sich bei der Prüfung um einen Prozess handelt, welcher laufend an neue Erkenntnisse anzupassen ist. Das heisst, dass der Revisor die Planungsphase nicht abschliesst. Es wird während der ganzen Revision geplant.

Der Prüfer beurteilt die Risiken einer Stiftung, die zu einer Fehlaussage in der Jahresrechnung führen könnten. Schätzt er dieses Risiko als hoch ein, muss der Abschlussprüfer den Prüfungsumfang und die Prüfungstiefe ausdehnen.

In der Folge werden die Prüfungsstrategie und die konkreten Prüfungshandlungen festgelegt.

c) Durchführung der Revision

Unterschieden wird zwischen verfahrens- und ergebnisorientierten Prüfungshandlungen. Die Systemprüfung und die analytischen Prüfungshandlungen bieten die Möglichkeit, globale Abstimmungen sehr effizient vorzunehmen, liefern

Anwendung
von Prüfungs-
standards

Prüfungsziel

Prüfungs-
planung als
wesentlicher
Bestandteil

Verfahrens- vs.
ergebnisorien-
tierte Prüfungs-
handlungen

Einhaltung
von Gesetz
und Statuten

Prüfung der
Gewinn-
verwendung

aber oft keine prüferische Sicherheit in Bezug auf Einzelnachweise spezifischer Geschäftsvorfälle.

Im Gegensatz dazu gewährleisten die Detailprüfungen von Einzelbelegen zwar eine hohe Prüfungssicherheit, erweisen sich aber bei der Prüfung grosser Volumen als sehr zeitintensiv und wenig effizient.

Die Auswahl des angemessenen Verfahrens ist eine Frage des professionellen Ermessens des Prüfers unter den jeweiligen Umständen (PS 530, Ziff. 23).

ca) Systemprüfung (verfahrensorientierte Prüfung)

Gegenstand der verfahrenorientierten Prüfungshandlungen ist die Ablauforganisation sowie das Kontrollsystem in der Stiftung (PS 400, Ziff. 30). Die Revisionsstelle überprüft, wie die Stiftung die Kontrolle über die Vermögenswerte und die Verlässlichkeit der Zahlen sicherstellt.

Dabei werden der Aufbau und das Funktionieren der internen Kontrollen geprüft und die Mitarbeiter über die Abläufe des Geschäftes befragt. Wenn das System genügend Kontrollen aufweist und dadurch fehlerfrei funktioniert bzw. Fehler selbständig durch die Stiftung aufgedeckt werden und dies durch eine Einhalteprüfung bestätigt wird, kann sich der Revisor auf das Funktionieren und die Wirksamkeit des geprüften Systems verlassen und sich folglich auf Einzelprüfungen beschränken (PS 400). Somit ist es für die Stiftung bedeutend, dass das System eine korrekte Jahresrechnung dokumentiert. Dies führt im Ergebnis zu einer einfacheren Revision, da das System nur einmal geprüft werden muss und danach weniger Stichproben erfolgen können. Im Umkehrschluss müssen die Einzelprüfungen intensiviert werden, je weniger verlässlich die Zahlen wirken.

cb) Analytische Prüfung

Analytische Prüfungshandlungen sind Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen, bestehend aus der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Untersuchung von Veränderungen und Relationen, die von anderen relevanten Informationen oder von prognostizierten Beträgen abweichen (PS 520). Dies umfasst beispielsweise Vorperiodenzahlen und voraussichtliche Budgets.

Der Abschlussprüfer wendet analytische Prüfungshandlungen in den Phasen der Planung sowie der Durchführung der Revision an.

Gestützt auf die Ergebnisse seiner Bilanz- und Erfolgsrechnungsanalyse definiert der Revisor, welche Prüffelder verfahrenorientiert, abgestützt auf die interne Kontrolle, und welche ergebnisorientiert, d.h. analytisch sowie auf Grund von Detailprüfungen, geprüft werden sollen.

cc) Detailprüfung (ergebnisorientierte Prüfungen)

Einzelprüfungen als Einsichtnahme, Beobachtung, Befragung, Bestätigung oder Berechnung werden stichprobenweise durchgeführt.

Es können statistische (Zufallsstichproben) oder nicht-statistische (Urteilsstichproben, nach einer bewussten, bestimmten Auswahl) Stichproben Anwen-

dung finden. Auf diese Weise werden Elemente untersucht, die entweder eine Grösse wesentlich übersteigen (z.B. einen bestimmten Betrag) oder verdächtig sind. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt.

Der Entscheid über den statistischen oder nicht-statistischen Ansatz beim Stichprobenverfahren hängt davon ab, welches nach Ermessen des Prüfers der effizienteste Weg ist, um unter den jeweiligen Umständen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen. Bei der Anwendung kann der Stichprobenumfang entweder nach der Wahrscheinlichkeitstheorie oder nach professionellem Ermessen festgelegt werden. Das Verfahren der Stichprobenauswahl, namentlich das statistische, steht im PS im Vordergrund, da es in der Regel für bessere Sicherheit sorgt.

Der Prüfer kann sich dafür entscheiden, Elemente ab einem bestimmten Betrag zu untersuchen, um so einen möglichst grossen Teil des Gesamtbetrags eines Abschlussaldos oder einer Art von Transaktionen zu prüfen. So können zum Beispiel 20 Prozent der Elemente einer Grundgesamtheit 90 Prozent des Wertes eines Abschlussaldos ausmachen. Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, eine Stichprobe aus diesen Elementen zu untersuchen. Er wird die Resultate dieser Stichprobe auswerten und eine separate Schlussfolgerung für die 90 Prozent des Wertes ziehen (während er aus den restlichen 10 Prozent eine weitere Stichprobe zieht, zwecks Prüfungsnachweisen zu diesen 10 Prozent ein anderes Verfahren wählt oder sie als unwesentlich betrachtet).

d) Revisionsbericht

Nachdem der Prüfer zur Schlussfolgerung kommt, dass er alle geplanten Handlungen oder im Laufe der Prüfung sich als nötig erwiesene zusätzliche Handlungen durchgeführt hat, gibt er sein Prüfungsurteil ab (PS 700).

Für seine Beurteilung, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht, muss der Abschlussprüfer einschätzen, ob die bei der Prüfung aufgedeckten und nicht korrigierten Fehlaussagen zusammengenommen wesentlich sind oder nicht. Die Einschätzung der Wesentlichkeit von Aussagen des Abschlusses liegt im professionellen Ermessen des Abschlussprüfers.

Ein *uneingeschränktes Prüfungsurteil* gibt er ab, wenn er zum Schluss kommt, dass der Abschluss als Ganzes in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen in Übereinstimmung ist (PS 700, Ziff. 27).

Stellt der Revisor bei der Abschlussprüfung Sachverhalte fest, die ein uneingeschränktes Prüfungsurteil nicht zulassen, gibt er eines der folgenden Urteile ab:

- eingeschränktes Prüfungsurteil (*qualified opinion*);
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils (*disclaimer of opinion*) oder
- verneinendes Prüfungsurteil (*adverse opinion*).

Prüfung des
Internen
Kontrollsystems

Kennzahlen-
analyse als
analytische
Prüfung

Prüfung in
Stichproben

Uneinge-
schränktes
Prüfungsurteil

Prüfungs-
urteil kein
«Gütesiegel»

Das absolut wirkende Urteil «[...] entsprechen dem schweizerischen Gesetz und der Stiftungsurkunde» wird abgegeben, obwohl der Revisor nicht alle Konten, Buchungen, Belege, Bewertungen etc. überprüft, sondern sich darauf beschränkt hat, Risikobereiche festzustellen und eine angemessene Zahl von Stichproben durchzuführen. Das Risiko, dass Fehler nicht entdeckt geblieben sind, bleibt also bestehen. Der Wortlaut des Prüfungsurteils «[...] entspricht Gesetz und Stiftungsurkunde» führt zu einer Erwartungshaltung gegenüber der Revision, der sie nicht entsprechen kann und die von ihrer wirklichen Funktion abweicht (sog. *expectation gap*). Falsch ist also nicht nur der Eindruck, dass bei der Revision die ganze Stiftung durchleuchtet wird und ein vorbehaltloser Bericht ein Gütesiegel für eine lebensfähige, korrekt geführte Stiftung ist. Ohne Grundlage ist auch die Erwartung, dass die Aussage des Prüfers, dass die Jahresrechnung gesetzes- und urkundenkonform sei, bedeute, dass der Revisor sein Testat auf eine Prüfung aller Konten, Buchungen, Belege, Bewertungen etc. abgestützt hat.

e) Internes Kontrollsystem

Im Rahmen der ordentlichen Revision (Art. 728a OR) ist zu prüfen, ob ein Internes Kontrollsystem (IKS) existiert.

Der entsprechende Prüfungsstandard 890 sieht vor, dass nur die Dokumentation der Ausgestaltung und der Umsetzung des IKS geprüft wird. Nicht Bestandteil der IKS «Existenzprüfung» nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR ist hingegen die Prüfung des dauerhaften und mängelfreien Funktionierens des IKS.

Die Prüfung der Funktionstauglichkeit des IKS ist aber gleichwohl sinnvoll, denn nur wenn das Kontrollsystem funktioniert, kann sich der Revisor im Rahmen der Systemprüfung auf das Funktionieren und die Wirksamkeit des geprüften Systems verlassen (was zu einer Einschränkung der Detailprüfungen führen kann).⁷⁴

2) Eingeschränkte Revision

a) Gegenstand und Umfang der Prüfung

Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben, so muss die Stiftung ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen (Art. 727a OR). Nur zwei bis drei Prozent aller Gesellschaften unterliegen den Vorschriften über die ordentliche Revision, der Rest kann nach den Vorschriften zur eingeschränkten Revision revidiert werden. Eine ähnliche faktische Beschränkung der ordentlichen Revision wird auch bei Stiftungen vorliegen.

Gemäss Art. 729a OR prüft die Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung und der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entsprechen. Es gilt dabei die gleiche Regelung wie bei der ordentlichen

⁷⁴ Siehe hierzu im Einzelnen die gerade gemachten Ausführungen unter 3.4.4.

Revision. Auch hier wird die Jahresrechnung darauf überprüft, ob sie mit der Stiftungsurkunde und den Reglementen übereinstimmt [vgl. 3.4.4 unter 1)a)].⁷⁵

Anders als bei der ordentlichen Revision wird hierbei weder die Übereinstimmung der Jahresrechnung mit dem gewählten Regelwerk, noch das Vorliegen eines IKS für die Rechnungslegung und Buchführung überprüft.⁷⁶

Der Gesetzgeber verfolgte das Ziel, eine preisgünstige Revision mit eingeschränktem Umfang für kleine und mittlere Unternehmen einzuführen. Die Einschränkung des Umfanges der Revision spart Kosten, bewirkt auf der anderen Seite aber auch, dass die Revision geringere Sicherheit bietet.

b) Durchführung der Revision

Der Revisor muss zunächst die Stiftung verstehen. Gestützt auf dieses Verständnis beurteilt er das Risiko auf der Ebene der Jahresrechnung als Ganzes, sowie auf der der einzelnen Positionen. Für seinen Prüfungsplan legt er eine Wesentlichkeitsgrenze fest. Diese Erkenntnisse fliessen in einen Prüfungsplan ein, in welchem er grundsätzlich über das Vorgehen entscheidet sowie konkrete Prüfungsschritte festlegt.

Die Prüfung umfasst gemäss Art. 729a Abs. 2 OR Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen. Sie ist jedoch weniger tiefgehend als bei der ordentlichen Revision. Dies zeigt sich beispielsweise in einer fehlenden eingehenden Prüfung aller Einzelpositionen resp. Prüfung der Bewertungen und dem Umstand, dass keine physische Bestandesaufnahme stattfindet.⁷⁷

ba) Analytische Prüfung

Die eingeschränkte Revision soll kein abschliessendes Urteil über die Zweckmässigkeit der Mittelverwendung ermöglichen. Jedoch ist es sinnvoll, die Protokolle des Stiftungsrates kritisch zu überprüfen. Dies setzt voraus, dass sich die mit der Revision beauftragte Person mit den Vermögensanlagen, der Entwicklung der Liquidität, der Mittelverwendung, der Höhe der Verwaltungsaufwendungen und der Vergabepolitik der Stiftung befasst.⁷⁸

bb) Detailprüfung

Die angemessenen Detailprüfungen beziehen sich vor allem auf die Bewertung. Auf die Anwendung repräsentativer Stichprobenverfahren ist zu verzichten. Bestandesprüfungen sind insbesondere möglich durch Abstimmung mit detaillierten Listen, Einsicht in Belege, Abstimmung mit Auszügen und Durchsicht

⁷⁵ Vgl. CAVEGN (2008), S. 113 f.

⁷⁶ BBl 2004 4027.

⁷⁷ BBl 2004 4027.

⁷⁸ Vgl. ZÖBELI/NEUBERT (2009), S. 49 f.

Keine voll-
umfängliche
Prüfung

Geringerer
Umfang der
Prüfungs-
handlungen

Prüfungsziel der
eingeschränkten
Revision

von Belegen in neuer Rechnung usw. Bewertungsprüfungen können etwa mittels Belegprüfungen, Abstimmung mit Preislisten etc. durchgeführt werden.

Die Intensität der angemessenen Detailprüfungen fällt je nach Anzahl der festgestellten Mängel bei den Stichproben resp. den analytischen Prüfungshandlungen grösser oder kleiner aus. Einer detaillierten Prüfung unterzogen werden in jedem Fall die Barbestände und der Geldverkehr. Der Prüfer muss bei wesentlichen Bilanzpositionen fallweise Detailprüfungen hinsichtlich des Bestandes wie auch der Bewertung entsprechend eines *full audits* durchführen. Auch die eingeschränkte Revision erlaubt bei Positionen mit erheblichem Risiko keine Beschränkung auf analytische Prüfungen oder Befragungen.⁷⁹

c) Revisionsbericht

Aufgrund der geringeren Sicherheit der Beurteilung bei einer eingeschränkten Revision, ob in den überprüften Unterlagen wesentliche Fehlaussagen enthalten sind, muss die Bestätigung der Rechtskonformität der Jahresrechnung differenzierter erfolgen. Die Revisionsstelle kann daher keine Zusicherung abgeben, die eine positive Bestätigung der Rechtskonformität der Jahresrechnung beinhaltet.⁸⁰ Diese muss in der negativen Feststellung, dass keine Sachverhalte entdeckt wurden, die auf eine mangelnde Rechtskonformität schliessen lassen, erfolgen.

Stösst der Revisor bei der Prüfung auf keine Sachverhalte, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht, so gibt er eine *negative assurance* ab.

Eine *eingeschränkte* oder *verneinende* Prüfungsaussage spricht der Revisor auf Grund eines festgestellten Sachverhalts aus.

Eine *eingeschränkte Prüfungsaussage* oder die *Unmöglichkeit* einer Prüfungsaussage erfolgt auf Grund einer angenommenen Fehlaussage.

Die *Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage* wegen Beschränkung des Prüfungsumfangs durch den Revisor ist angebracht, wenn der Revisor zum Schluss kommt, keine Zusicherung machen zu können.

3) Unterschiede zwischen der ordentlichen und eingeschränkten Revision

Funktional und in Bezug auf den Prüfungsablauf unterscheidet sich die Durchführungsmethode der eingeschränkten Revision von jener der ordentlichen Revision kaum. Um den vom Gesetzgeber gewünschten Unterschied zur ordentlichen Revision zu betonen, schliesst der entsprechende Standard einige Prüfungshandlungen bei der eingeschränkten Revision ausdrücklich aus. So unterbleibt insbesondere die Prüfung des IKS und der Revisor darf weitgehend auf Drittbestätigungen verzichten und sich grundsätzlich auf die bei der geprüften Stiftung intern verfügbaren Informationen verlassen.

⁷⁹ Vgl. ZÖBELI/NEUBERT (2009), S. 50.

⁸⁰ BBl 2004 4027.

Ein weiterer Unterschied liegt in der Formulierung des Prüfungsberichts. Bei einer ordentlichen Revision bringt der Revisor die angemessene Urteilssicherheit (*reasonable assurance*) in einer positiv formulierten Zusicherung (*positive assurance*) zum Ausdruck. Eine eingeschränkte Revision hingegen liefert nur eine begrenzte Urteilssicherheit (*limited assurance*). Diese kommt in der negativ formulierten Zusicherung des Revisors, dass die geprüfte Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält (*negative assurance*), zum Ausdruck. Im Revisionsbericht muss dabei ausdrücklich darauf hingewiesen werden, dass nur eine eingeschränkte Revision erfolgt ist, um die Verlässlichkeit Dritter in die erfolgte Revision zu schützen (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 1 OR).⁸¹

3.5 Verpflichtung zur ordentlichen Revision (opting-up)

Art. 83b Abs. 4 ZGB erlaubt der Aufsichtsbehörde, von der zu einer eingeschränkten Revision verpflichteten Stiftung eine ordentliche Revision zu verlangen, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist. Diese Bestimmung ergibt sich aus der gleichen Interessenlage wie bei Art. 727 Abs. 2 OR. Da bei einer Stiftung jedoch keine Beteiligten im Sinne von Minderheitsaktionären vorliegen, kann diese Norm nicht zur Anwendung gelangen. Das *opting-up* sollte jedoch nach dem Willen des Gesetzgebers die Ausnahme bilden und die eingeschränkte Revision somit die Regel sein.⁸² Die Anordnung einer ordentlichen Revision setzt voraus, dass diese unter dem Blickwinkel der zuverlässigen Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig erscheint. Dies soll dann gegeben sein, «wenn die Aufsichtsbehörde aufgrund der konkret vorliegenden Stiftungsverhältnisse zum Schluss kommt, dass bei bloss eingeschränkter Revision ein mehr als übliches Risiko von Fehlaussagen betreffend die Richtigkeit der Buchführung besteht».⁸³ Im Gegensatz zu Art. 83b Abs. 2 ZGB steht der Aufsichtsbehörde trotz des Wortlautes kein Ermessen zu. Stellt die Aufsichtsbehörde fest, dass eine ordentliche Revision notwendig ist, so muss sie diese anordnen, um ihren aufsichtsrechtlichen Pflichten ordnungsgemäss nachzukommen.⁸⁴

Pflicht zur Anordnung einer ordentlichen Revision

⁸¹ BBl 2004 3994.

⁸² AmtlBull SR 2005, S. 635.

⁸³ Vgl. CAVEGN (2008), S. 59.

⁸⁴ Vgl. CAVEGN (2008), S. 60.

4 Freiwillige Revision (opting-in)

Freiwillige
Revision bei
Familienstif-
tungen und
kirchlichen
Stiftungen

Laut Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB sind Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen von der Pflicht befreit, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Sie haben die Möglichkeit, freiwillig eine Revisionsstelle zu benennen.⁸⁵ Die Stiftungssatzung muss dies jedoch einräumen bzw. darf dem obersten Stiftungsorgan eine Einsetzung nicht untersagen.⁸⁶

Der Inhalt und Umfang der Revision wird durch die Stiftungssatzung geregelt. Bei Unschlüssigkeiten erscheint es sachgerecht, die Regeln zur eingeschränkten Revision analog anzuwenden.⁸⁷

Eine freiwillige Revision kann von der Aufsichtsbehörde nicht angeordnet werden.⁸⁸ Die Befreiung von der Revisionspflicht hat auch bei den kirchlichen Stiftungen und Familienstiftungen keine Befreiung von der Buchführungspflicht gemäss Art. 83a ZGB zur Folge. Zu beachten ist ferner, dass Stiftungen, welche freiwillig revidieren, durch einen einfachen Revisor geprüft werden können.⁸⁹

⁸⁵ Vgl. SPRECHER (2008), N 126.

⁸⁶ Vgl. CAVEGN (2008), S. 71.

⁸⁷ Vgl. CAVEGN (2008), S. 71.

⁸⁸ Vgl. CAVEGN (2008), S. 72.

⁸⁹ Vgl. CAVEGN (2008), S. 98.

5 Rolle der Aufsichtsbehörde

5.1 Allgemeines

Die Aufsicht im Stiftungsrecht ist öffentlich-rechtlicher Natur.⁹⁰ Daraus folgt, dass sich die Aufsichtsbehörde an die allgemeinen Grundsätze des Verwaltungsrechts zu halten hat.⁹¹ Die Aufsichtsbehörde überwacht im Stiftungsrecht den Stiftungsrat, analog der Kontrolle der Generalversammlung über den Verwaltungsrat im Aktienrecht, ohne jedoch ein Organ der Stiftung zu sein. Im Gegensatz zur Generalversammlung obliegen der Aufsichtsbehörde gewisse Pflichten. Sie wacht darüber, dass sich die Stiftung gesetzes-, urkunden-, und reglements-konform verhält.⁹² So hat die Aufsichtsbehörde gemäss Art. 84 Abs. 2 ZGB dafür zu sorgen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken gemäss verwendet wird. Im Hinblick auf diese Zielsetzung hat die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde gemäss Art. 83c ZGB eine Kopie des Revisionsberichts sowie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung zu übermitteln. Diese Unterstützung ist für eine effiziente Tätigkeit der Aufsichtsbehörde unabdingbar. Unter die wichtigen Mitteilungen fallen alle Meldungen im Rahmen der Anzeigepflichten nach Art. 728c OR sowie weitere wichtige Mitteilungen wie beispielsweise der Rücktritt der Revisionsstelle.⁹³ Im Ergebnis ist die Revisionsstelle in vielen Fällen ein verlängerter Arm der Aufsichtsbehörde.

5.2 Verhältnis der Aufsichtsbehörde zur Revisionsstelle

Die Revisionsstelle ist im Gegensatz zur Aufsichtsbehörde ein Organ der Stiftung. Sie nimmt aber – anders als die Aufsichtsbehörde – keine umfassende Aufsichtsfunktion wahr. Diese ist auf die Aufgaben und Pflichten der Revisionsstelle beschränkt. Dies zeigt sich insbesondere bei den begrenzten Möglichkeiten der Revisionsstelle, bei Verstössen der Stiftung auf diese einzuwirken. Ihr stehen dabei nur die Mitteilungs- und Anzeigepflichten gemäss Art. 83c ZGB resp. Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 728c Abs.1 und 2 OR zur Verfügung.⁹⁴ Ihr kommt eine wichtige unterstützende Funktion für die Aufsichtsbehörde zu, die sich weitgehend auf den Revisionsbericht verlässt und von der Korrektheit der

⁹⁰ Vgl. BK-RIEMER (1975), Art. 84 N 37.

⁹¹ Vgl. BK-RIEMER (1975), Art. 84 N 37 und N 135.

⁹² Vgl. BK-RIEMER (1975), Art. 84 N 49.

⁹³ BBl 2004 4055; CAVEGN, 2008, S. 88 legt den Begriff der wichtigen Mitteilungen weit aus und versteht darunter «sämtliche Mitteilungen, die sich mit Sicherheit nicht bereits zum Vorneherein als für die Aufsichtsbehörde irrelevant herausstellen»; CAVEGN (2008), S. 93.

⁹⁴ Vgl. CAVEGN (2008), S. 87.

ausgewiesenen Zahlen ausgeht.⁹⁵ Fehlt die Revisionsstelle (*opting-out* gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB), fehlt mit ihr diese unterstützende Funktion. Aus diesem Grunde stimmen die Aufsichtsbehörden einem *opting-out* praktisch nur in denjenigen Fällen zu, in denen die Verhältnisse derart einfach sind, dass eine Unterstützung durch die Revisionsstelle nicht nötig ist. Diese unterstützende Rolle der Revisionsstelle gegenüber der Aufsichtsbehörde ist rein faktisch, nicht formell, und es besteht insbesondere keine Treuepflicht der Revisionsstelle gegenüber der Aufsichtsbehörde. Die Pflichten der Revisionsstelle sind explizit in Art. 83c ZGB geregelt und können nicht durch die Aufsichtsbehörde erweitert werden.⁹⁶

5.3 Anzeigepflichten

5.3.1 Ordentliche Revision

Art. 83b Abs. 3 ZGB i.V.m. Art. 728c Abs. 1 OR statuiert die Anzeigepflichten bei der ordentlichen Revision. Danach muss die Revisionsstelle festgestellte Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement schriftlich dem Verwaltungsrat, resp. bei Stiftungen dem obersten Stiftungsorgan melden.⁹⁷ Diese Meldungen an den Stiftungsrat sind wichtige Mitteilungen im Sinne von Art. 83c ZGB und müssen daher auch der Aufsichtsbehörde unterbreitet werden.⁹⁸ Die Anzeigepflicht umfasst neben Verletzungen der Stiftungsurkunde auch allfällige Verletzungen von Stiftungsreglementen. Art. 728c Abs. 2 und 3 OR sind aufgrund der Spezialgesetzgebung von Art. 83c und 84a ZGB im Stiftungsrecht nicht anwendbar.⁹⁹ Die Anzeigepflichten umfassen sämtliche durch die Revisionsstelle im Rahmen der Revisionstätigkeit festgestellten Verstösse.¹⁰⁰ Die Treuepflicht gegenüber dem obersten Stiftungsorgan gebietet, dass auch ausserhalb der Prüfungshandlungen entdeckte Rechtswidrigkeiten gemeldet werden, es besteht jedoch keine Pflicht zu besonderen Nachforschungen.¹⁰¹ Einzig bei Anzeichen von Verstössen sind eingehende Abklärungen angebracht und zu melden.¹⁰² Neben Verstössen gegen gesetzliche Rechnungslegungs- und

95 Vgl. CAVEGN (2008), S. 87; ZÖBELI/NEUBERT (2009), S. 55.

96 Vgl. CAVEGN (2008), S. 87.

97 Vgl. CAVEGN (2008), S. 117.

98 BBl 2004 4055.

99 Vgl. CAVEGN (2008), S. 117 f.

100 BBl 2004 4024.

101 BBl 2004 4025.

102 Vgl. BÖCKLI (2007), N 403 ff.

Buchführungsvorschriften unterliegen auch jegliche anderen Gesetzesverstösse der Meldepflicht.¹⁰³

5.3.2 Eingeschränkte Revision

Bei der eingeschränkten Revision besteht gemäss Art. 729c OR die Pflicht der Revisionsstelle, bei einer offensichtlichen Überschuldung der Gesellschaft und der unterlassenen Anzeige des Verwaltungsrates, das Gericht zu benachrichtigen. Diese Bestimmung erfährt keine Anwendung auf Stiftungen aufgrund der speziellen Überschuldungsregelung in Art. 84a ZGB. Wie bei der ordentlichen Revision sind die Stiftungsrevisoren verpflichtet, zufällig entdeckte Rechtswidrigkeiten dem obersten Stiftungsorgan und der Aufsichtsbehörde mitzuteilen.¹⁰⁴

5.3.3 Freiwillige Revision

Bei der freiwilligen Revision bestehen nur die sich aus der Treuepflicht ergebenden Anzeigepflichten gegenüber dem obersten Stiftungsorgan.¹⁰⁵

103 BBl 2004 4025.

104 Vgl. CAVEGN (2008), S. 118.

105 CAVEGN (2008), S. 119.

Anzeigepflicht zufällig entdeckter Rechtswidrigkeiten

Anzeigepflicht sämtlicher Verstösse

6 Literaturverzeichnis

- HONSELL, H./VOGT, N.P./WIEGAND W. (Hrsg.) (2008): Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht: OR II Art. 530–1186, 3. Auflage, Basel: Helbing Lichtenhahn Verlag
- BÖCKLI, P. (2007): Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, in: Druey, J. N./Forstmoser, P. (Hrsg.): Schriften zum Aktienrecht, Zürich: Schulthess Verlag
- CAVEGN, D. (2008): Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen (Diss. Zürich 2008), Zürich: Schulthess Verlag
- EGGER, P. (2008): Schweizer Stiftungsvermögen oft zu klein, Zur Überlebens- und Leistungsfähigkeit von Förderstiftungen, in: Neue Zürcher Zeitung vom 25.6.2008, S. 101
- FERRARI-VISCA, B. (2005): Praktische Umsetzung der Neuerungen im Stiftungsrecht auf Bundesebene, Auszüge aus einem Vortrag vom 16.6.2005 an der Jahreskonferenz der Kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden in Gottlieben/TG
- HANDSCHIN, L./TRUNIGER, CH. (2006): Die neue GmbH, 2. Auflage, Zürich: Schulthess Verlag
- MEIER-HAYOZ, A./FORSTMOSER, P. (2007): Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 10. Auflage, Bern: Stämpfli Verlag
- RIEMER, H. M./GMÜR, M./BECKER, H./MEIER-HAYOZ, A. (Hrsg.) (1975): Berner Kommentar, Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Band I: Das Personenrecht, 3. Abteilung: Die juristischen Personen, 3. Teilband: Die Stiftungen: Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80–89^{bis} ZGB, 3. Auflage, Bern: Stämpfli Verlag
- SPRECHER, T. (2006): Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts: Revision vom 8.10.2004, in Kraft ab 1.1.2006, Zürich: Schulthess Verlag
- VON BÜREN, R./STOFFEL, W. A./WEBER, R. H. (2007): Grundriss des Aktienrechts, 2. Auflage, Zürich: Schulthess Verlag
- ZÖBELI, D./NEUBERT, L. (2009): Jahresabschluss und Finanzen von Stiftungen, Zürich: Orell Füssli Verlag

7 Materialienverzeichnis

- AmtlBull NR 2004 , Beratungen des Nationalrates zur parlamentarischen Initiative Schiesser Fritz/Revision des Stiftungsrecht, Sitzung vom 17.6.2004, AmtlBull NR 2004, S. 1168 ff. (zitiert: AmtlBull NR 2004)
- AmtlBull SR 2005 , Beratungen des Ständerates betreffend Obligationenrecht/Revision/GmbH sowie Revisionsrecht, Sitzung vom 15.6.2005, AmtlBull SR 2005, S. 617 ff. (zitiert: AmtlBull SR 2005)
- Schweizerische Eidgenossenschaft (2009): Fachempfehlung Rechnungslegung und Anhang, Download unter www.edi.admin.ch/esv/00811/index.html?lang=de (13.10.2010)
- Treuhandkammer (2007): Richtlinie zur Unabhängigkeit, Download unter www.treuhand-kammer.ch/dynasite.cfm?