

Eidg. Justiz- und Polizeidepartement  
Herrn Bundesrat Dr. Christoph Blocher  
Bundeshaus  
3003 Bern

Basel, 12. Juni 2006 Dg/rb/by

## **Vernehmlassung zum Vorentwurf des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht vom 2. Dezember 2005**

Sehr geehrter Herr Bundesrat

Für die uns gewährte Möglichkeit zur Vernehmlassung danken wir Ihnen bestens.  
Gerne nehmen wir zum obenerwähnten Vorentwurf wie folgt Stellung:

### **1. Einleitung**

#### **1.1. proFonds: Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz**

proFonds, der Dachverband gemeinnütziger Stiftungen der Schweiz vertritt gesamtschweizerisch die Interessen gemeinnütziger Stiftungen und Vereine, namentlich in Fragen des Zivil-, Aufsichts- und Steuerrechts. Ausserdem fördert er den Informations- und Erfahrungsaustausch im Gemeinnützigkeitswesen.

Dem vorgenannten Zweck entsprechend nimmt proFonds zum Vorentwurf des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht vom 2. Dezember 2005 Stellung, soweit gemeinnützige Stiftungen (sog. "klassische Stiftungen") und Vereine bzw. deren Interessen betroffen sind.

#### **1.2. Bedeutung und Besonderheit der gemeinnützigen Stiftungen**

Dem Stiftungs- und Vereinswesen der Schweiz kommt eine sehr grosse Bedeutung zu. Die Zahl der klassischen, grundsätzlich gemeinnützigen Stiftungen beläuft sich auf ca. 11'000. Zahlreich sind auch die in der Form des Vereins konstituierten gemeinnützigen Organisationen. Das Vermögen der klassischen Stiftungen bewegt sich schätzungsweise in einer Grössenordnung von über dreissig Mil-

liarden Franken. Allerdings zählt nur ein kleinerer Teil der gemeinnützigen Stiftungen und Vereine zu den grossen, finanzstarken und professionell geführten Organisationen. Diesen steht das Gros kleiner bis mittlerer, im *Milizsystem* und sehr oft auch *ehrenamtlich geführter Stiftungen und Vereine* gegenüber.

Gemeinnützige Stiftungen und Vereine üben *im Interesse und zum Wohl der Allgemeinheit* in den verschiedensten Bereichen wichtige Funktionen aus. Zu nennen sind etwa der Sozialbereich, das Gesundheitswesen, die Wissenschaft, Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, Entwicklungshilfe, humanitäre Tätigkeiten etc. Nach der Art ihrer Tätigkeit lassen sich die Stiftungen und Vereine in *fördernde und operative Organisationen* unterteilen. Die ersteren fördern andere Organisationen, Personen oder Projekte bzw. Tätigkeiten Dritter durch materielle Unterstützung. Demgegenüber sind operative Stiftungen und Vereine in ihrem Zweckbereich mit eigenen Einrichtungen, Aktivitäten, Projekten etc. tätig. Die Kombination von fördernder und operativer Tätigkeit ist möglich und auch häufig anzutreffen.

In der Regel betreiben gemeinnützige Stiftungen und Vereine *kein kaufmännisches Gewerbe*. Allenfalls wird ein sogenannter kaufmännischer Hilfsbetrieb geführt, welcher der Mittelbeschaffung für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks dient und diesem untergeordnet ist. Eine übergeordnete, den Stiftungs- bzw. Vereinszweck bildende wirtschaftliche Tätigkeit wird durch die Kriterien der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit - und beim Verein zudem durch Art. 60 ZGB - ausgeschlossen.

Vereinzel existieren sogenannte *Unternehmensstiftungen* in der Form der Holding-Stiftung (die Stiftung hält eine Beteiligung an einem wirtschaftlichen Unternehmen) oder der Unternehmensträger-Stiftung (die Stiftung betreibt das wirtschaftliche Unternehmen selbst). Doch dürfen auch bei Unternehmensstiftungen Mittel und Zweck nicht verwechselt werden. Der Zweck kann durchaus gemeinnütziger Natur und der geführte Betrieb bzw. die gehaltene Beteiligung das Instrument der Mittelbeschaffung für den gemeinnützigen Zweck sein.

All diesen Besonderheiten und Verschiedenheiten ist bei den Anforderungen an die Rechnungslegung und Revision von Stiftungen und Vereinen Rechnung zu tragen. Ausserdem gilt es zu beachten, dass das schweizerische Stiftungs- und Vereinswesen nur deshalb seine heutige Bedeutung erlangen konnte, weil der Zivilgesetzgeber mit einem *ausgesprochen liberalen Stiftungs- und Vereinsrecht* günstige rechtliche Rahmenbedingungen geschaffen hat. Dank der weitgehenden Verschonung der Stiftungen und Vereine von administrativen Anforderungen - namentlich auch im Bereich der Rechnungslegung und Revision - konnten sich die Stiftungen und Vereine auf ihre Kernfunktionen konzentrieren und konnte sich das Gemeinnützigkeitswesen optimal zum Allgemeinwohl entfalten.

## 2. Allgemeines zum rechtsformunabhängigen Revisions- und Rechnungslegungsrecht

### 2.1. Vorbemerkung

proFonds erlaubt sich an dieser Stelle, die kürzlich im Parlament verabschiedete Vorlage zum neuen Revisionsrecht nochmals aufzugreifen, da diese in einem *engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang* mit der vorliegenden Revision des Rechnungslegungsrechts steht. Primär geht es proFonds darum, das **Konzept der rechtsformunabhängigen Regelung**, dem bereits die Änderung des Revisionsrechts untergeordnet wurde, **kritisch zu analysieren**, um letztlich aussagekräftige **Schlussfolgerungen** für die vorliegende Revision des Rechnungslegungsrechts zu gewinnen. Entsprechend dem Zweck von proFonds werden die Ausführungen und Erörterungen auf das Recht der gemeinnützigen Stiftungen und Vereine fokussiert.

### 2.2. Rechtsformunabhängiges Revisionsrecht

Mit der Revision des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) und der Schaffung eines neuen Bundesgesetzes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (RAG) wurde vor kurzem für sämtliche Rechtsformen des Privatrechts eine *vereinheitlichte Neuordnung der Revisionsrechts* verabschiedet. Nach diesem Regelungskonzept erfolgt keine Unterscheidung mehr nach den bekannten Rechtsträgern des schweizerischen Zivilrechts. Selbst fundamentale Unterscheidungen wie Körperschaft und Anstalt oder Handelsgesellschaften und sonstige Unternehmen spielen beim Revisionsrecht keine Rolle mehr. Das Gesetz differenziert einzig nach dem *Aspekt der wirtschaftlichen Grösse* eines Unternehmens. Diejenigen Unternehmen (inkl. Stiftungen und Vereine), welche eine bestimmte Grösse nicht überschreiten, haben ihre Jahresrechnung einer *eingeschränkten Revision (Review)* zu unterziehen. Alle übrigen Unternehmen bedürfen einer *ordentlichen Revision*.

Schliesslich hat der Gesetzgeber die fachlichen Anforderungen an die Revisoren im Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren festgelegt. Die ordentliche Revision erfolgt durch *zugelassene Revisionsexperten* oder durch ein *staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen*, die eingeschränkte Revision durch *zugelassene Revisoren*. Im Zuge dieses regulatorischen Zulassungssystems wurde die Revision durch fachlich angemessen befähigte "Laienrevisoren", die bei gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen weit verbreitet und bewährt ist, abgeschafft.

### 2.3. Kritik

proFonds hat die von der parlamentarischen Initiative SCHIESSER herrührende Einführung einer Revisionsstellenpflicht für alle Stiftungen *begrüsst* und sich mit Nachdruck dafür eingesetzt. Eine qualitativ hochstehende Rechnungsführung mit einer anschliessenden *Revision durch einen angemessenen (Laien-)Revisor* ist im Sinne der Transparenz für den Stiftungsstandort Schweiz unabdingbar. Die bisherige sowie die geltende Rechtslage, wie sie seit dem 1. Januar 2006 in Kraft

steht, hat sich in der Praxis ausgezeichnet bewährt. Es ist daher *unangebracht*, Bewährtes unbesehen ausser Kraft zu setzen.

proFonds hat sich gegen ein rechtsformunabhängiges Revisionsrecht ohne spezifische Differenzierungen und Ausnahmebestimmungen zugunsten gemeinnütziger Stiftungen und Vereinen ausgesprochen. Die Gleichsetzung von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen mit gewinnorientierten Handelsgesellschaften ist *nicht gerechtfertigt*. Insbesondere die Abschaffung der Laienrevision für kleine und mittlere Stiftungen ist sachlich kaum begründbar. Im einzelnen stösst sich proFonds an folgenden Gegebenheiten:

### **2.3.1. Gesetzgeberischer Verstoss gegen Gleichbehandlungsgebot**

Der Gesetzgeber hat sich bei der Rechtsetzung an das Gleichbehandlungsgebot von Art. 8 der Bundesverfassung zu halten. Danach ist Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich zu behandeln. Das rechtsformneutrale Revisionsrecht für sämtliche Gesellschaftsformen und juristischen Personen lässt einer sachlich gebotenen Ungleichbehandlung keinen Raum und setzt sich damit über *erhebliche tatsächliche Unterschiede* hinweg. proFonds weist erneut darauf hin, dass *gewichtige sachliche Gründe* bestehen, Stiftungen und Vereine nicht mit den Handelsgesellschaften des Obligationenrechts über eine Leiste zu schlagen. Insbesondere gilt es zu beachten:

- a) Stiftungen und Vereine sind klar von gewinnorientierten Handelsunternehmen des Obligationenrechts zu unterscheiden. Gemeinnützige Stiftungen und Vereine *treten nicht auf einem wettbewerborientierten Markt auf*, um Waren auszutauschen oder Dienstleistungen zu erbringen, d.h. Stiftungen sind, - einmal abgesehen vom Sonderfall der Unternehmensstiftung mit wirtschaftlicher Zwecksetzung - keine Fabrikations-, Handels- und Dienstleistungsunternehmen. Vielmehr treten sie als ideelle und gemeinnützige Organisationen auf, um gewissen Zielpersonen, die sich in der Regel in einer speziellen Bedarfssituation befinden, Leistungen zu erbringen. Im Hinblick auf das Revisions- und Rechnungslegungsrecht steht demnach nicht der Schutz von anderen Marktteilnehmern (z.B. Lieferanten, Gläubiger, Banken, etc.) im Vordergrund.
- b) Stiftungen sind als privatrechtliche Anstalten konstituiert, weshalb sie über keine Eigentümer oder Mitglieder verfügen. Die Stiftungsorgane haben einzig einen vom Stifter vorgegebenen Zweck zu verwirklichen. Da Eigentümer und Mitglieder fehlen, existiert eine *staatliche Aufsicht*, welche sicherstellt, dass die Stiftungsorgane sich bei der Umsetzung des Stiftungszwecks an das Gesetz und das Stiftungsstatut halten. Diese staatliche Aufsicht beinhaltet auch eine Kontrolle der finanziellen Situation der Stiftung.
- c) Die Revision durch *fachlich angemessene "Laienrevisoren"* ist gerade bei kleinen und mittleren Stiftungen, die über verhältnismässig wenig unterjährige buchhalterische Transaktionen verfügen, ausreichend. Zudem ist die Vermögenssituation oft einfach zu überblicken. Im Anschluss an die Revision erfolgt zusätzlich die Aufsicht durch den Staat. Dieses im Ergebnis bestehende *doppelte Kontrollsystem* ist für das Gros der Stiftungen ausreichend. Im übrigen ist auf die ultimative Möglichkeit der Aufsichtsbehörde hinzuweisen, im Rahmen ihrer jährli-

chen Aufsichtstätigkeit die Stiftung anzuweisen, einen qualitativ ungenügenden Revisor durch einen solchen zu ersetzen, der kraft seiner fachlichen Fähigkeiten in der Lage ist, die Stiftungsrechnung ordnungsgemäss zu überprüfen.

d) Bei einem Grossteil der kleinen und mittleren Stiftungen ist der *Prüfungsumfang und die Prüfungsintensität* erheblich beschränkt. Wie bereits erwähnt, betätigen sich gemeinnützige Stiftungen in der Regel nicht als Fabrikations-, Handels- oder Dienstleistungsunternehmen und führen somit kein kaufmännisches Gewerbe. So hat die Revisionsstelle bei Stiftungen lediglich zu überprüfen, ob die Äufnung und Vergabe der Stiftungsmittel sowie die Verwaltungskosten buchhalterisch richtig erfasst wurden und ob die Vermögensanlage dem Gesetz und dem Stiftungsstatut entsprechen. Dieser Prüfungsumfang besteht oft unabhängig von der Bilanzsumme. Die Buchhaltung einer Stiftung, welche über ein Vermögen von mehreren Millionen Franken verfügt, kann durchaus einfach ausfallen, so dass die Einsetzung eines zugelassenen Revisors oder gar eines Revisionsexperten sachlich nicht gerechtfertigt ist.

e) Das neue System mit den erhöhten fachlichen Anforderungen an die Revisoren (sowohl für die eingeschränkte als auch für die ordentliche Revision) treibt den *administrativen Aufwand* und die *Verwaltungskosten* der gemeinnützigen Organisationen unnötig in die Höhe. Selbst die vorgesehene Befreiung von der Revisionsstellenpflicht (Art. 83a Abs. 4 ZGB) mag daran nichts zu ändern, denn die staatliche Aufsicht wird sich in diesem Fall gezwungen sehen, befreite Stiftungen mit erhöhter Aufmerksamkeit auf die finanzielle Lage zu überprüfen und entsprechend ihre Gebühren hochhalten. Die nach geltendem Recht zulässige "Laienrevision" dagegen erfolgt gewöhnlich im Ehrenamt oder zum Vorzugspreis. Insofern ist nicht zu bezweifeln, dass die neue Rechtslage zu einer Erhöhung der Verwaltungskosten führt. Administrative Mehrkosten führen selbstredend zu einem *unerwünschten Zustand*, als dadurch weniger Stiftungsmittel für die eigentliche Zweckerfüllung zur Verfügung stehen.

### **2.3.2. Rechtsetzung ohne fundierte und sachliche Auseinandersetzung mit dem Sonderfall Stiftungen**

Der Gesetzgeber hat sich mit der Frage der *Zulässigkeit und Angemessenheit* des rechtsformneutralen Revisionsrechts in Bezug auf Stiftungen und Vereine *nicht auseinandergesetzt*. Ein *Vernehmlassungsverfahren* hat *nicht stattgefunden*. Im betreffenden Abschnitt der Botschaft des Bundesrats<sup>1</sup> findet sich keine vertiefte Auseinandersetzung mit der Frage der Gleichsetzung von Stiftungen und Handelsgesellschaften. Selbst im Parlament fanden *keine Diskussionen* zu dieser Frage statt. Einzig Ständerat SCHIESSER äusserte sich kritisch zur geplanten Rechtsetzung<sup>2</sup>, worauf Bundesrat BLOCHER kurz und ohne Begründung replizierte, es spiele keine Rolle, ob Stiftung oder nicht, einzig die wirtschaftliche Bedeutung sei massgebend<sup>3</sup>. Das ganze Gesetzgebungsverfahren war einzig darauf ausgerich-

---

<sup>1</sup> Vgl. Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrecht (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) vom 23. Juni 2004, BBL 2004, S. 3989 ff.

<sup>2</sup> Vgl. Votum SCHIESSER in Amtl. Bull. SR 2005, S. 619 f.

<sup>3</sup> Vgl. Votum BLOCHER in Amtl. Bull. SR 2005, S. 622.

tet, für KMU Erleichterungen zu erzielen. Die vielen kleinen Unternehmen (gemeint sind ausschliesslich Handelsgesellschaften) sollten unabhängig von ihrer Rechtsform von der eingeschränkten Revision mit der Möglichkeit des *Opting-out* profitieren können. Die Interessen der Stiftungen und Vereine, insbesondere die Frage nach der Zulässigkeit der Gleichbehandlung mit den Handelsgesellschaften unter dem Gesichtspunkt von Art. 8 der Bundesverfassung, wurden vom Gesetzgeber schlicht ignoriert.

### **2.3.3. Rechtszersplitterung und hohe Komplexität des Revisionsrechts**

Das neue Revisionsrecht ist *kompliziert* und *schwer verständlich*. Gemeinnützige Stiftungen verfügen in der Regel nicht über ein spezifisch qualifiziertes Management und Personal wie die Handelsgesellschaften. Die mit der Stiftungsverwaltung betrauten Personen arbeiten gewöhnlich im Ehrenamt und stehen bei der Anwendung des neuen Revisionsrechts vor einer unverhältnismässigen Hürde. Die neue Rechtslage führt zu einer *anwenderfeindlichen Rechtszersplitterung*, die dem gesetzgeberischen Grundgedanken des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs widerspricht. Das neue Revisionsrecht für Stiftungen ist über insgesamt drei Gesetze und eine Verordnung verstreut.

### **2.4. Folgerungen für rechtsformunabhängiges Rechnungslegungsrecht**

Der Gesetzgeber sollte sich davor hüten, die bei der Änderung des Revisionsrechts begangenen Fehler beim vorliegenden Entwurf zu wiederholen. Im neuen Rechnungslegungsrecht verlangt proFonds *sachliche Differenzierungen*, die den Interessen der gemeinnützigen Stiftungen und Vereine gebührend Rechnung tragen.

Eine **Gleichstellung** des Rechnungslegungsrechts aller klassischen Stiftungen und Vereine mit den Handelsgesellschaften des Obligationenrechts **lehnt** proFonds entschieden **ab**.

Ausserdem lädt proFonds das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement dazu ein, **Art. 83b (neu) ZGB** über die Revisionsstelle von Stiftungen eingehend zu überdenken und im Rahmen der vorliegenden Revision des Rechnungslegungsrechts eine **adäquate Neufassung** vorzulegen. Angesichts der ausgebliebenen Vernehmlassung und der ebenfalls ausgebliebenen parlamentarischen Diskussion über diese Bestimmung ist dieses Vorgehen gerechtfertigt. In Art. 83b (neu) ZGB ist der **Grundsatz** zu verankern, dass Stiftungen über einen fachlich angemessenen Revisor verfügen müssen, der nicht zwingend einer staatlichen Zulassung bedarf und der die Stiftungsrechnung eingeschränkt zu prüfen hat. Insbesondere ist die **Delegationsnorm** von Art. 83b (neu) ZGB Abs. 2 zu überdenken und **neu zu fassen**. Sie ist so zu formulieren, dass der Bundesrat nicht nur die Voraussetzungen für eine (gänzliche) Befreiung von der Revisionsstellenpflicht festlegen kann, sondern auch die Voraussetzungen, unter denen eine Stiftung sich mit einem nicht zugelassenen Revisor begnügen kann. Ausserdem ist die bisherige Delegationsnorm in Art. 83a Abs. 3 des geltenden ZGB beizubehalten. Danach kann der Bundesrat bestimmen, unter welchen Voraussetzungen die Stiftung

*ausnahmsweise einen besonders befähigten Revisor (künftig einen zugelassenen Revisionsexperten) beiziehen muss. Nach Art. 2 der geltenden Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen müssen **öffentlich spendensammelnde Stiftungen** einen besonders befähigten Revisor beiziehen, wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Jahren Spenden von mindestens CHF 100'000 einnehmen. Diese Limite scheint proFonds zwar zu tief. Allerdings wäre es auch nicht sachgerecht, öffentlich spendensammelnde Stiftungen erst der uneingeschränkten Revisionspflicht zu unterstellen, wenn sie die Grössenkriterien Bilanzsumme von CHF 10 Millionen, Umsatzerlöse von CHF 20 Millionen und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt erfüllen. Hier drängt sich eine wohl durchdachte **schlüssige Lösung** auf Stufe Gesetz und Verordnung auf.*

*proFonds steht dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement jederzeit für einen **Dialog** über diesen **spezifischen Fachbereich** zur Verfügung. Wir möchten in Erinnerung rufen, dass anlässlich der Ausarbeitung des Fusionsgesetzes bzw. der spezifischen Bestimmungen für Stiftungsfusionen ein fruchtbarer Dialog zwischen dem Bundesamt für Justiz und unserem Dachverband stattgefunden hat. Dieser führte zu einer allseits begrüßten tragfähigen Lösung. Auch im vorliegenden Fall wäre es von Vorteil, diesen Weg einzuschlagen.*

### 3. Neuregelung des Rechnungslegungsrechts

#### 3.1. Geltendes Recht für Stiftungen

Nach geltendem Recht sind Stiftungen buchführungspflichtig. Für sämtliche Stiftungen sind die Vorschriften über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) *sinngemäß* anwendbar (Art. 84b Abs. 1 OR). Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, unterliegen strengeren Vorschriften. Für sie erklärt das Gesetz hinsichtlich der Rechnungslegung und Offenlegung der Jahresrechnung die Bestimmungen des Aktienrechts (Art. 662 ff. OR) für *sinngemäß* anwendbar (Art. 84b Abs. 2 ZGB). Die alte Rechtslage (bis Ende 2005) kannte hingegen keine gesetzliche Pflicht der Stiftungen zur Buchführung und Rechnungslegung. Nach der (nunmehr überholten) Rechtsprechung des Bundesgerichts galt eine solche nur für gewerbetreibende Stiftungen.<sup>4</sup> Die aktuelle Rechtslage hat diese unbefriedigende Situation beseitigt, indem sie alle Stiftungen für buchführungspflichtig erklärt. Die Einführung der Buchführungspflicht stellt im übrigen eine unabdingbare Voraussetzung für die Revision der Jahresrechnung dar. Daher war es vom Gesetzgeber nicht mehr als folgerichtig, mit der Einführung der Revisionsstellenpflicht gleichzeitig eine Buchführungspflicht vorzuschreiben. proFonds erachtet die heutige Differenzierung nach dem Kriterium "Gewerbebetrieb" als sinnvoll und angebracht.

#### 3.2. Recht nach Inkrafttreten der Änderungen im Revisionsrecht

Mit der Änderung des Revisionsrechts (vgl. Ziff. 2 vorstehend) wird die Buchführungspflicht im neuen Art. 83a E-ZGB geregelt. Der Gesetzgeber bezeichnet mit

---

<sup>4</sup> Vgl. BGE 110 Ib 19.

der Wortwahl von Art. 83a E-ZGB das oberste Stiftungsorgan (in aller Regel der Stiftungsrat) als Adressat der Buchführungspflicht, nachdem in der geltenden Fassung von Art. 84b ZGB noch die Stiftung selbst als Adressatin bezeichnet wird. Es dürfte sich dabei lediglich um eine redaktionelle Korrektur des Gesetzestextes handeln. Neu sind für gewöhnliche Stiftungen die Art. 957 ff. OR nicht mehr nur sinngemäss, sondern direkt anwendbar. Eine einzelfallbezogene Abweichung von den Vorschriften von Art. 957 ff. OR fällt damit weg. Beibehalten wird die strengere Rechtsfolge für gewerbetreibende Stiftungen, für welche nach wie vor die Bestimmungen des Aktienrechts (Art. 662 ff OR) sinngemäss, bzw. nach der neuen Wortwahl "*entsprechend*" anwendbar sind.

### **3.3. Erörterung der für Stiftungen und Vereine relevanten Bestimmungen im VE Rechnungslegungsrecht vom 2. Dezember 2005**

#### **3.3.1. Vorbemerkung**

proFonds beschränkt seine Ausführungen in der vorliegenden Vernehmlassung auf die geänderten Bestimmungen des Rechnungslegungsrecht, soweit diese für Stiftungen und Vereine einen relevanten Bezug aufweisen. Auf die geplanten Änderungen im Aktienrecht wird hingegen nicht eingegangen.

#### **3.3.2. Systematik der neuen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung**

Mit der systematischen Neugruppierung der Vorschriften über die kaufmännische Buchführung in den Art. 957 ff. E-OR und der damit zusammenhängenden vollständigen Streichung der Art. 662 bis 670 OR kann sich proFonds einverstanden erklären.

#### **3.3.3. Rechtsformneutrale Rechnungslegung / Verweisung in Art. 69a und 83a E-ZGB**

Die *grundsätzliche Gleichstellung* aller klassischen Stiftungen und der Vereine mit den Handelsgesellschaften im Wortlaut von Art. 957 Abs. 1 E-OR wird von proFonds *abgelehnt*. Die Gründe, welche proFonds zum ablehnenden Urteil veranlassen, sind grundsätzlich dieselben wie bei der Änderung des Revisionsrechts und wurden bereits eingehend erörtert (vgl. vorne Ziff. 1.2. und 2.).

Für das Gros der *kleinen und mittleren Stiftungen* sind die neuen Rechnungsvorschriften zu *kompliziert* und angesichts der Tätigkeit der Stiftungen (Umsetzung des Stiftungszwecks) *nicht angemessen*. Selbst wenn eine Stiftung ausnahmsweise ein nach kaufmännischer Art geführter Gewerbe betreibt, handelt es sich dabei in der Regel lediglich um einen Hilfsbetrieb (vgl. vorne Ziff. 1.2.). Die gemeinnützigen Stiftungen und Vereine verfügen im Gegenteil zu den Handelsgesellschaften normalerweise nicht über kaufmännisch geschultes Personal. Die ehrenamtlich tätigen Rechnungsführer ständen mit dem neuen Rechnungslegungsrecht vor unverhältnismässigen Hürden. Die Stiftungen und Vereine sähen sich gezwungen, die Buchhaltungs- und Jahresabschlussarbeiten



an externe Dritte (z.B. Treuhandbüro) zu delegieren, was die Verwaltungskosten unnötig erhöhen würde.

proFonds lehnt die *zwingende, unflexible Verweisung* auf die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung in den Art. 69a und 83a E-ZGB ab. Beantragt wird vielmehr eine Bestimmung, die den Stiftungen und Vereinen genügend Raum für flexible, fachlich begründbare Abweichungen von den Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung belässt. Als *zwingend* wird daher die Verwendung einer "*sinngemässen*" oder "*entsprechenden*" *Verweisungstechnik* im Gesetzeswortlaut von Art. 69a und 83a E-ZGB erachtet. Dies entspricht auch der geltenden Gesetzesredaktion von Art. 84b ZGB. Dass die neuen Vorschriften teilweise nur sinngemäss oder entsprechend auf Stiftungen Anwendung finden können, zeigen z.B. die Vorschrift zur Erfolgsrechnung (Art. 959b E-OR) oder die Vorschrift zur periodengerechten Zuordnung von Aufwand und Ertrag (Art. 958b Abs. 3 E-OR), die primär auf Handelsgesellschaften ausgerichtet sind.

**Antrag:**

*Die Verweisungstechnik in Art. 69a und 83a E-ZGB ist in dem Sinn abzuändern, dass die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung lediglich "**entsprechend**" oder "**sinngemäss**" auf die Stiftung bzw. den Verein Anwendung finden.*

**3.3.4. Art. 958d Abs. 1 E-OR: Einsichtsrecht von Gläubigern**

Art. 958d Abs. 1 E-OR gewährt den Gläubigern ein Einsichtsrecht in den Geschäfts- und den Revisionsbericht, sofern sie ein schutzwürdiges Interesse nachzuweisen vermögen. Es stellt sich bei dieser Bestimmung die Frage, ob unter den Begriff der Gläubiger auch *Destinatäre mit Rechtsansprüchen* gegen die Stiftung zu subsumieren sind. Diese Frage wäre wohl tendenziell zu bejahen, wobei bei gemeinnützigen Stiftungen Destinatäre mit Rechtsansprüchen ein seltenes Phänomen darstellen. Destinatäre ohne Rechtsansprüche haben hingegen kein Einsichtsrecht.

**3.3.5. Rechnungslegung für grosse Unternehmen - Lagebericht**

Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen (1) zusätzliche *Angaben* im Anhang der Jahresrechnung machen; (2) eine *Geldflussrechnung* erstellen sowie (3) einen *Lagebericht* verfassen (Art. 961 E-OR). Als grosse Stiftungen gelten diejenigen, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: (a) Bilanzsumme von 10 Millionen Franken, (b) Umsatzerlös<sup>5</sup> von 20 Millionen Franken sowie (c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 727 E-OR; Änderungen vom 16. Dezember 2005). Diese Kriterien erfüllen verhältnismässig wenige Stiftungen.

<sup>5</sup> Der Begriff "Umsatzerlös" kann auf Nonprofit-Organisationen (gemeinnützige Stiftungen und Vereine) nicht angewendet werden. Vielmehr drängt sich auf, in Anlehnung an Swiss GAAP FER 21, vom "Erlös aus öffentlichem Beschaffen von unentgeltlichen Zuwendungen" zu sprechen.

Die Erstellung eines *Lageberichts*, wie es die Expertenkommission in Art. 961b E-OR vorschlägt, lehnt proFonds für Stiftungen und Vereine ab. Der Lagebericht ist auf Handels-, Fabrikations- und Dienstleistungsgewerbe zugeschnitten und ergibt für Stiftungen und Vereine keinen Sinn. Der Informationsgehalt im Hinblick auf die Bestells- und Auftragslage, die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit, den Stand und die Entwicklung wichtiger Sparten, etc. ist bei Stiftungen und Vereinen nicht aussagekräftig.

Swiss GAAP FER 21 verlangt von grossen Nonprofit-Organisationen einen sogenannten *Leistungsbericht*. Der Leistungsbericht hat in angemessener Weise über die Leistungsfähigkeit (Effektivität) und Wirtschaftlichkeit (Effizienz) der gemeinnützigen Organisation Auskunft zu geben.<sup>6</sup> Da grosse Stiftungen und Vereine nach Art. 962 E-OR ohnehin ihren Abschluss nach einem Regelwerk vorzunehmen haben, schlägt proFonds vor, die genannten Organisationen von Art. 961b E-OR (Lagebericht) auszunehmen.

**Antrag:**

*Stiftungen und Vereine sind von der Pflicht, einen **Lagebericht** zu erstellen, **auszunehmen**, selbst wenn sie von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.*

**3.3.6.Art. 962 f. E-OR: Abschluss nach einem Regelwerk**

Art. 962 f. E-OR verpflichtet Vereine und Stiftungen, die sich einer ordentlichen Revision zu unterziehen haben, zum zusätzlichen Abschluss nach einem privaten Regelwerk. Einziges bestehendes Regelwerk, dass nach der Ansicht von proFonds für die Anwendung auf Stiftungen und Vereine in Frage kommt, ist *Swiss GAAP FER 21*, der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung. Dieses Regelwerk findet in der Praxis bereits heute verbreitet Anwendung. So verlangt z.B. die Fachstelle für gemeinnützige, spendensammelnde Organisationen (ZEWO) für den Erhalt ihres Gütesiegels einen Abschluss nach Swiss GAAP FER 21. Auch die Eidgenössische Stiftungsaufsicht empfiehlt den Stiftungen, die der Bundesaufsicht unterstellt sind, die Anwendung von Swiss GAAP FER 21 zu prüfen.

In diesem Sinn begrüsst proFonds die gesetzliche Pflicht, einen Abschluss nach einem Regelwerk zu erstellen. Mit den Grössenkriterien nach Art. Art. 727 E-OR (Änderungen vom 16. Dezember 2005) bleibt sichergestellt, dass nur die grossen Stiftungen und Vereine von der gesetzlichen Pflicht betroffen sind. Kleinen und mittleren Stiftungen und Vereinen ist es wie bis anhin freigestellt, einen zusätzlichen Abschluss nach Swiss GAAP FER 21 zu erstellen.

Allerdings gilt es zu beachten, dass Swiss GAAP 21 auf Organisationen zugeschnitten ist, die *öffentlich Spenden sammeln*.<sup>7</sup> Überschreitet eine nicht öffentlich spendensammelnde Organisation die 10-20-50-Schwelle, ergibt die zwingende Anwendung von Swiss GAAP FER 21 auf Stiftungen und Vereine wenig Sinn. Dies sollte auch der Gesetzgeber zum Ausdruck bringen und entsprechend nicht öf-

<sup>6</sup> Vgl. Swiss GAAP FER 21, Ziff. 41 f.

<sup>7</sup> Vgl. Swiss GAAP FER 21, Definitionen, S. 147.

fentlich spendensammelnde Organisationen von der Verpflichtung zum Abschluss nach einem Regelwerk ausnehmen.

Art. 962a E-OR delegiert die Bezeichnung der anwendbaren privaten Regelwerke an den Verordnungsgeber. Es handelt sich bei dieser Norm um eine "Blankett-Delegationsnorm", die dem Bundesrat einen erheblichen Ermessensspielraum lässt. proFonds würde es begrüßen, die Bezeichnung der anwendbaren Regelwerke im Gesetzeswortlaut von Art. 962a E-OR auf die *in der Schweiz üblichen Standards* zu begrenzen. Damit kann sichergestellt werden, dass neuere Entwicklungen sich in der Praxis vorerst zu etablieren haben, bevor sie der Bundesrat für anwendbar erklären kann.

**Antrag:**

*Die Verpflichtung zum Abschluss nach einem **privaten Regelwerk** sollte auf Stiftungen und Vereine **beschränkt** werden, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind und überdies **öffentlich Spenden sammeln**.*

*Der Wortlaut von Art. 962a E-OR ist in dem Sinn zu ergänzen, dass sich der Bundesrat bei der Bezeichnung der anwendbaren Regelwerke auf die *in der Schweiz üblichen Standards* zu begrenzen hat.*

### **3.3.7. Art. 963 ff. E-OR: Konzernrechnung**

Art. 963 E-OR verpflichtet Stiftungen und Vereine, die auf Grund der Statuten, der Stiftungsurkunde, eines Vertrages oder mit vergleichbaren Instrumenten einen beherrschenden Einfluss auf eine andere juristische Person ausüben, eine konsolidierte Jahresrechnung zu erstellen.

Die Schweiz kennt nach wie vor kein einheitliches Konzernrecht. Ein Konzern besteht aus einer Gruppe von Gesellschaften, die dadurch gekennzeichnet ist, dass eine effektive Unterordnung von Gesellschaften unter eine leitende Obergesellschaft besteht. Die Gruppenbildung erfolgt dabei immer zum Zweck der Bildung einer *unternehmerisch tätigen wirtschaftlichen Einheit*.<sup>8</sup> Ein Konzern verfolgt somit immer einen *wirtschaftlichen Zweck*. Wohlfahrtsinstitutionen, gemeinnützige Organisationen (d.h. Stiftungen und Vereine) und dergl. fehlt dieses Merkmal.<sup>9</sup> Der auf Handelsgesellschaften ausgerichtete Konzernbegriff lässt sich nicht auf gemeinnützige Stiftungen und Vereine übertragen.

Die vorgeschlagene Regelung verzichtet zudem auf eine Beschränkung der Konsolidierungspflicht auf grosse Unternehmen (d.h. sie findet auch auf sog. *Kleinkonzerne* Anwendung, vgl. Begleitbericht, S. 114). Dies führt zu grotesken Folgen für Stiftungen und Vereine. Hat zum Beispiel ein Trägerverein aufgrund seiner Statuten einen beherrschenden Einfluss auf eine Stiftung, würde bereits ein konsolidierungspflichtiger "Kleinkonzern" vorliegen. Selbst ein Trägerverein, der statutarisch dazu verpflichtet/berechtigt ist, den Stiftungsrat einer Stiftung zu wählen (was in der Praxis nicht selten vorkommt), würde unter die Konsolidierungspflicht des Vorentwurfs fallen. Aus diesen Tatbeständen ergibt sich aber keinesfalls ein Bedürfnis, eine Konzernrechnung zu erstellen. Die beiden Einzel-

<sup>8</sup> Vgl. zum Konzernbegriff etwa BÖCKLI, Aktienrecht, S. 1100.

<sup>9</sup> Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) 1998, Ziff. 2.37212.

abschlüsse sind genügend aussagekräftig, um die finanzielle Situation beider Institutionen zu überblicken.

Das Kriterium des *"beherrschenden Einflusses"* ist *unklar* und führt zu erheblichen *Abgrenzungsproblemen*. In der Praxis würde dies zu einer nicht tragbaren Rechtsunsicherheit führen.

Einzig bei Unternehmensstiftungen (vgl. vorne Ziff. 1.2.) mit ausschliesslich wirtschaftlicher Zwecksetzung (sowie Vereinen mit wirtschaftlicher Zwecksetzung) lässt sich allenfalls ein gewisses Bedürfnis nach Konsolidierung erkennen. Da nur wenige solcher Stiftungen existieren, wäre es sachlich unter dem Blickwinkel des Gleichbehandlungsgebots nicht vertretbar, sämtliche gemeinnützigen Stiftungen, die von der Zahl her die Unternehmensstiftungen bei weitem übertreffen, einer Konsolidierungspflicht zu unterwerfen. Allenfalls hätte der Gesetzgeber die Konsolidierungspflicht auf Unternehmensstiftungen mit wirtschaftlichem Zweck zu beschränken. Im übrigen gilt es zu beachten, dass Holding-Stiftungen ihre Beteiligungen in der Regel als *Kapitalanlage* und *ohne Einflussnahme auf die Unternehmensführung* halten, damit die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit gewährt wird bzw. erhalten bleibt<sup>10</sup>. Auch unter diesem Aspekt ist eine Konsolidierungspflicht kaum sinnvoll.

**Antrag:**

*Der Konzernbegriff lässt sich nicht auf gemeinnützige Stiftungen und Vereine übertragen. Das Existieren von wenigen Unternehmensstiftungen und Vereinen mit ausschliesslich wirtschaftlicher Zwecksetzung rechtfertigt die Einführung einer Konsolidierungspflicht für sämtliche Stiftungen und Vereine keinesfalls. Aus diesem Grund sind sowohl die Vereine als auch die Stiftungen **vollständig von der Konzernrechnungspflicht auszunehmen**.*

**3.3.8.Art. 84c E-ZGB: Offenlegung von Vergütungen**

Der Begleitbericht zum Vorentwurf hält zu Recht fest, dass die Aufsichtsbehörden von sich aus die Offenlegung der Vergütungen an den Stiftungsrat verlangen können. Dies erfolgt gestützt auf Art. 84 ZGB und der dazugehörigen kantonalen Ausführungsgesetzgebung. Die geforderte Klarstellung im Gesetz ist *überflüssig*, indem sie das knapp gehaltene und bewährte Stiftungsrecht des Zivilgesetzbuches mit einer unwichtigen Bestimmung unnötig belastet. Die Bestimmung beruht offenbar auf einem Bedürfnis, das nach den Finanz- und Managerskandalen im Aktienrecht entstanden ist. Diese Problematik unbesehen auf das Stiftungsrecht zu übertragen, entzieht sich jeglicher Berechtigung. Das geltende Aufsichtsrecht hat sich in diesem Bereich bewährt. Es bedarf dazu keiner Klarstellung im Gesetz. Für die grossen Stiftungen kommt derweil Art. 961 Abs. 2 Ziff. 3 E-OR zum Tragen. Gegen diese Bestimmung hat proFonds nichts einzuwenden.

---

<sup>10</sup> Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der ESTV vom 8. Juli 1994, Ziff. II.3.c.

**Antrag:**

Art. 84c E-ZGB entspricht keinem Bedürfnis und bläht das Stiftungsrecht des Zivilgesetzbuches unnötig auf. Die Bestimmung ist ersatzlos zu **streichen**.

#### 4. Verschiedene Bestimmungen

##### 4.1. Art. 943a E-OR: Haftung für Gebühren

Im Begleitbericht (Ziff. 3.8.7, S. 95) wird geltendgemacht, Art. 943a E-OR kodifiziere (lediglich) die Bundesgerichtspraxis, die bereits in die Handelsregistergebührenverordnung Eingang gefunden habe. In bezug auf Abs. 2 dieser Bestimmung kann dieser Auffassung nicht gefolgt werden. Hier scheint es sich um eine Ausdehnung der Haftung zu handeln, die weder von Art. 21 der Handelsregistergebührenverordnung noch von BGE 115 II 93 ff. abgedeckt ist. Nach diesem Abs. 2 sollen Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans, die aus ihrem Amt ausscheiden, für die Bezahlung von Gebühren und Auslagen haften, die während eines Jahres *nach* ihrer Löschung aus dem Handelsregister *begründet* worden sind. Es ist nicht angängig, ausgeschiedene und im Handelsregister bereits gelöschte Personen für Verpflichtungen haftbar zu machen, auf deren Entstehung sie - wegen ihres Ausscheidens - gar keinen Einfluss mehr hatten.

**Antrag:**

Art. 943a Abs. 2 E-OR ist zu **streichen**.

##### 4.2. Art. 326<sup>quinquies</sup> E-StGB: Unterlassene Anmeldung beim Handelsregisteramt

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung soll die Bestimmung in Art. 943 OR über die Verhängung von Ordnungsbussen bei Missachtung der Eintragungspflicht aufgehoben werden. Neu soll die Missachtung der Eintragungspflicht ein *Straftatbestand* sein und in das Strafgesetzbuch aufgenommen werden. Zur Ahndung zuständig sollen die kantonalen *Strafverfolgungsbehörden* sein.

Diese *Kriminalisierung* von unterlassenen Handelsregistereintragungen ist als *unverhältnismässig* abzulehnen. Besondere Bedenken erheben sich vor allem aus dem Blickwinkel der Stiftungen. Gemäss der teilrevidierten Handelsregisterverordnung (HRegV) müssen entgegen der früheren, vom Bundesgericht als gesetzeskonform bezeichneten Praxis nicht nur die vertretungsberechtigten Personen, sondern alle Mitglieder des obersten Stiftungsorgans im Handelsregister eingetragen werden. proFonds hat bereits in seiner Vernehmlassung vom 13. April 2005 zur Teilrevision der HRegV diese Ausdehnung der Eintragungspflicht abgelehnt. Die Neuregelung der HRegV wurde als unzweckmässig und als möglicherweise nicht gesetzeskonform bezeichnet. Es wäre stossend, die Einhaltung dieser fragwürdigen Eintragungspflicht unter strafrechtliche Sanktionen zu stellen.

**Antrag:**

Art. 326<sup>quinquies</sup> E-StGB ist zu **streichen**. Die bisherige Regelung einer Ordnungsbusse der Registerbehörde bis CHF 500.- ist beizubehalten. Vorbehalten bleibt selbstverständlich die Überprüfung der Gesetzeskonformität der neuen Eintragungspflicht von nicht vertretungsberechtigten Stiftungsratsmitgliedern für den Fall, dass in diesem Zusammenhang eine Ordnungsbusse verhängt würde.

## 5. Zusammenfassung und Anträge von proFonds

Die umfassende Neuordnung des Rechnungslegungsrechts ist grundsätzlich zu begrüssen. In systematischer und redaktioneller Hinsicht erfreut sich der Entwurf einer guten Lesbarkeit. Das Rechnungslegungsrecht wird damit auf den aktuellen Stand erweitert, ohne dabei Altbewährtes zu vernachlässigen.

Mit dem rechtsformneutralen Ansatz kann sich proFonds hingegen nicht einverstanden erklären, da den besonderen Gegebenheiten der gemeinnützigen Stiftungen und Vereine nicht genügend Rechnung getragen wird. Die ehrenamtlich tätigen Rechnungsführer stehen vor einer unverhältnismässigen Hürde, was im Ergebnis zu einem höheren administrativen Aufwand der Organisation führen wird, da mit der neuen Rechtslage ein faktischer Zwang zur Auslagerung der Buchführung und Rechnungslegung entsteht. Insbesondere stösst sich proFonds an den zwingenden Verweisnormen von Art. 69a und 83a E-ZGB, dem Lagebericht für grosse Stiftungen und Vereine, der Konzernrechnungspflicht für Stiftungen und Vereine sowie an der überflüssigen Bestimmung von Art. 84c E-ZGB.

Die **Anträge** von proFonds lauten:

- Die **Verweisungstechnik** in Art. 69a und 83a E-ZGB ist in dem Sinn zu ändern, dass die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung lediglich "**entsprechend**" oder "**sinngemäss**" auf die Stiftung bzw. den Verein Anwendung finden.
- Stiftungen und Vereine sind von der Pflicht, einen **Lagebericht** zu erstellen, **auszunehmen**, selbst wenn sie von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.
- Die Verpflichtung zum Abschluss nach einem **privaten Regelwerk** sollte auf Stiftungen und Vereine **beschränkt** werden, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind und überdies **öffentlich Spenden** sammeln. Der Wortlaut von Art. 962a E-OR ist in dem Sinn zu ergänzen, dass sich der Bundesrat bei der Bezeichnung der anwendbaren Regelwerke auf die in der Schweiz üblichen Standards zu begrenzen hat.
- Der Konzernbegriff lässt sich nicht auf gemeinnützige Stiftungen und Vereine übertragen. Das Existieren von einigen wenigen Unternehmensstiftungen und Vereinen mit ausschliesslich wirtschaftlicher Zwecksetzung rechtfertigt die Einführung einer Konsolidierungspflicht für sämtliche Stiftungen und Vereine keinesfalls. Aus diesem Grund sind sowohl die Vereine als auch die Stiftungen vollständig von der **Konzernrechnungspflicht auszunehmen**.

- **Art. 84c E-ZGB** entspricht keinem Bedürfnis und bläht das Stiftungsrecht des ZGB unnötig auf. Die Bestimmung ist ersatzlos zu **streichen**.
- **Art. 943a Abs. 2 E-OR** enthält eine unbegründete Ausdehnung der Haftung für Gebühren und ist daher zu **streichen**.
- **Art. 326<sup>quinquies</sup> E-StGB** ist zu **streichen**. Die bisherige Regelung einer Ordnungsbusse der Registerbehörde bis CHF 500.- ist beizubehalten. Vorbehalten bleibt die Überprüfung der Gesetzeskonformität der neuen Eintragungspflicht von nicht vertretungsberechtigten Stiftungsratsmitgliedern für den Fall, dass in diesem Zusammenhang eine Ordnungsbusse verhängt würde.

Für die Berücksichtigung unserer Ausführungen und Anträge danken wir Ihnen bestens. proFonds steht auch jederzeit für eine Vertiefung der spezifischen Fragen im Bereich der gemeinnützigen Stiftungen und Vereine zur Verfügung. Ein entsprechender Dialog erscheint sinnvoll und zweckmässig.

Mit vorzüglicher Hochachtung



Fürsprecher Bernhard Hahnloser  
Präsident



Dr. Christoph Degen  
Geschäftsführer