

2021 IV/4

Auszug aus dem Urteil der Abteilung II
i. S. Stiftung A. gegen Eidgenössische Stiftungsaufsicht
B-1546/2020 vom 28. Juni 2021

Stiftungsrecht. Qualifikation von E-Mails als Verfügung. Frühester Zeitpunkt der Einreichung eines Gesuchs um Befreiung von der Revisionsstellenpflicht.

Art. 83b Abs. 2 ZGB. Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen.

1. E-Mails, die sämtliche Merkmale des Verfügungsbegriffs erfüllen, sind als Verfügung nach Art. 5 VwVG zu qualifizieren (E. 2–4).
2. Ein Gesuch um Befreiung von der Revisionsstellenpflicht kann bereits im Zeitpunkt der Errichtung einer Stiftung gestellt werden (E. 6 ff.).
3. Bei neu gegründeten Stiftungen hat die Stiftungsaufsicht als Erstes zu prüfen, ob die Revision für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage notwendig ist (Art. 1 Abs. 1 Bst. c der Verordnung). Wird dies verneint, kann (auch prospektiv) die Höhe der Bilanzsumme (Art. 1 Abs. 1 Bst. a der Verordnung) geprüft werden (E. 6.4 und 11).

Droit des fondations. Qualification de courriels en tant que décisions. Moment à partir duquel il est possible de déposer une demande de dispense de l'obligation de désigner un organe de révision.

Art. 83b al. 2 CC. Art. 1 al. 1 ordonnance concernant l'organe de révision des fondations.

1. Les courriels qui remplissent toutes les caractéristiques d'une décision doivent être qualifiés de décisions au sens de l'art. 5 PA (consid. 2–4).
2. Une demande de dispense de l'obligation de désigner un organe de révision peut déjà être déposée au moment de la constitution de la fondation (consid. 6 ss).
3. Pour les fondations nouvellement constituées, l'autorité de surveillance des fondations doit examiner en premier lieu si la révision est nécessaire pour révéler exactement l'état du patrimoine et

les résultats (art. 1 al. 1 let. c de l'ordonnance). Dans la négative, il est possible d'examiner (aussi à titre prospectif) le total du bilan (art. 1 al. 1 let. a de l'ordonnance; consid. 6.4 et 11).

Diritto delle fondazioni. Qualificazione di messaggi di posta elettronica come decisioni. Momento a partire dal quale è possibile inoltrare una domanda di esonero dall'obbligo di designare un ufficio di revisione.

Art. 83b cpv. 2 CC. Art. 1 cpv. 1 dell'Ordinanza concernente l'ufficio di revisione delle fondazioni.

- 1. I messaggi di posta elettronica che soddisfano tutti i requisiti della definizione di decisione devono essere qualificati come tali ai sensi dell'art. 5 PA (consid. 2–4).**
- 2. La domanda di esonero dall'obbligo di designare un ufficio di revisione può già essere inoltrata al momento della costituzione della fondazione (consid. 6 segg.).**
- 3. Se si tratta di una fondazione neocostituita, l'autorità di vigilanza deve esaminare innanzitutto se la revisione è necessaria per rilevare con esattezza lo stato del patrimonio e i risultati d'esercizio (art. 1 cpv. 1 lett. c dell'Ordinanza). In caso negativo, si può esaminare (anche in prospettiva) l'importo del bilancio complessivo (art. 1 cpv. 1 lett. a dell'Ordinanza; consid. 6.4 e 11).**

Die Stiftung A. (nachfolgend: Beschwerdeführerin) wurde am 29. August 2018 im Handelsregister eingetragen. Mit Schreiben vom 31. Januar 2020 orientierte die Beschwerdeführerin die Vorinstanz darüber, dass die Revisionsstelle ihr Mandat im Januar 2020 niedergelegt habe, und ersuchte sinngemäss um Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Die Vorinstanz verfügte daraufhin mittels mehrerer E-Mails, eine Befreiung von der Revisionspflicht könne gestützt auf Art. 1 Abs. 1 Bst. a der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 24. August 2005 (SR 211.121.3, nachfolgend: VO-RvS) frühestens im dritten Geschäftsjahr erfolgen. In ihrer Beschwerde ersuchte die Stiftung A. das Bundesverwaltungsgericht um materielle Prüfung ihres Befreiungsgesuchs und Befreiung von der Revisionsstellenpflicht bis zum Entscheid.

Die Beschwerde wurde vom Bundesverwaltungsgericht gutgeheissen und die Sache zur materiellen Prüfung an die Vorinstanz zurückgewiesen. Auf

eine dagegen erhobene Beschwerde trat das Bundesgericht mit Urteil 5A_598/2021 vom 29. Juli 2021 nicht ein.

Aus den Erwägungen:

1.

1.1 [Zuständigkeit des Bundesverwaltungsgerichts]

1.2 [Bejahung der weiteren Eintretensvoraussetzungen; Notwendigkeit der Prüfung, ob die im Sachverhalt erwähnten E-Mails als Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG qualifiziert werden können.]

1.3 Die beschwerdeführende Stiftung ersuchte die Vorinstanz mit Schreiben vom 31. Januar 2020 um eine Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle ([...]). Am 25. Februar 2020 teilte ihr die Vorinstanz mit, dass ein solches Gesuch erst dann gestellt werden könne, wenn zwei revidierte Jahresabschlüsse vorlägen (E-Mail von 9.27 Uhr; [...]). Da die gesuchstellende Stiftung erst 2018 gegründet worden sei, könne ein entsprechendes Gesuch erst im Jahr 2021 gestellt werden. Die Vorinstanz bezog sich bei ihrer Antwort auf die Voraussetzungen gemäss der VO-RvS. Mit zwei weiteren E-Mails erklärte die Vorinstanz die Sachlage und die Voraussetzungen der Gesuchstellung eingehender und hielt daran fest, dass das Gesuch zurzeit nicht geprüft werden könne (E-Mails von 14.17 und 15.52 Uhr; [...]). Auf erneute Rückfrage teilte sie der Beschwerdeführerin mit, das Gesuch vom 31. Januar 2020 sei bereits abschlägig beantwortet und die Ablehnung begründet worden (E-Mail von 16.54 Uhr; [...]).

Mit ihren E-Mails teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin folglich mit, dass sie ihr Gesuch um Befreiung von der Revisionsstellenpflicht inhaltlich nicht prüfen werde. Ob sie dies zu Recht tat, ist eine Frage des materiellen Rechts; im Folgenden gilt es zu prüfen, ob das vorinstanzliche Handeln als Verfügung zu qualifizieren ist.

1.4 Für den Begriff einer Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG müssen nach der Rechtsprechung folgende Voraussetzungen erfüllt sein (BGE 141 II 233 E. 3.1 sowie FELIX UHLMANN, in: Praxis-kommentar VwVG, 2. Aufl. 2016, Art. 5 N. 19 je m.w.H.): (1.) Eine Behörde erlässt eine Anordnung, die (2.) hoheitlich und (3.) individuell-konkret ist (« ... im Einzelfall »). Die Anordnung ergeht sodann (4.) in Anwendung von Bundesverwaltungsrecht (« ... die sich auf öffentliches Recht des Bundes stützen ») und ist (5.) auf Rechtswirkungen ausgerichtet (vgl. im

Einzelnen den Wortlaut von Art. 5 Abs. 1 Bst. a–c VwVG). Die Verfügung muss schliesslich (6.) verbindlich und erzwingbar sein. Ausschlaggebend ist dabei allein, ob diese Voraussetzungen in der Sache erfüllt sind. Auf die äussere Form (das « Kleid ») kommt es dagegen nicht an (vgl. BGE 133 II 450 E. 2.1; 132 V 74 E. 2; BVGE 2015/15 E. 2.1.2.1 am Ende; 2010/29 E. 1.2.1; Urteil des BVGer A–3146/2018 vom 24. Januar 2019 E. 2.1.2.; MARKUS MÜLLER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2. Aufl. 2019, Art. 5 N. 15).

1.5 [Die Voraussetzungen Nr. 1–4 sind hier ohne Weiteres erfüllt.]

1.6 Damit ist im Folgenden zu prüfen, ob die E-Mails (5.) auf Rechtswirkungen ausgerichtet waren und (6.) als verbindlich und erzwingbar erachtet werden können.

2.

2.1 Staatliches Handeln erzeugt Rechtswirkungen, wenn die Behörde mit einer Anordnung im Einzelfall ein Rechtsverhältnis im Sinne von Art. 5 Abs. 1 Bst. a–c VwVG regelt. Sie muss also Rechte oder Pflichten begründen, ändern oder aufheben (Bst. a), ihr Bestehen, Nichtbestehen oder ihren Umfang feststellen (Bst. b) oder entsprechende Begehren abweisen oder nicht darauf eintreten (Bst. c). Dort, wo behördliches Handeln allein die Faktenlage ändert, wird kein Rechtsverhältnis geregelt. Das Bewirken von Rechtswirkungen grenzt die Verfügung damit von blossen Realakten beziehungsweise informellem Handeln ab (MÜLLER, a.a.O., Art. 5 N. 76). Das Kriterium gehört insoweit zu den zentralen Elementen des Verfügungsbegriffs (vgl. Urteil des BVGer A–2323/2018 vom 13. August 2018 E. 3.3, wo von einer « raison d'être » die Rede ist).

2.2 Mit ihren E-Mails beschied die Vorinstanz der Beschwerdeführerin, ihr Begehren inhaltlich nicht überprüfen zu wollen. Damit weigerte sie sich, sich materiell mit dem Begehren zu befassen beziehungsweise dieses an die Hand zu nehmen. Ihr Handeln wirkte sich somit nicht allein auf die Faktenlage aus. Vielmehr kam ihr Handeln wenigstens im Ergebnis einem Nichteintreten auf das Gesuch der nunmehr beschwerdeführenden Stiftung gleich (vgl. Art. 5 Abs. 1 Bst. c VwVG und dazu MÜLLER, a.a.O., Art. 5 N. 104 f.). Die Rechtsstellung der Stiftung wurde damit unmittelbar beeinflusst (vgl. zum Kriterium der Unmittelbarkeit das Urteil des BVGer A–6037/2011 vom 15. Mai 2012 E. 5.3.2.1). Damit ist zu prüfen, ob die E-Mails vor diesem Hintergrund als verbindlich anzusehen sind.

3.

3.1 Verbindlichkeit bedeutet, dass die Verfügung sowohl für die Adressatin als auch für das verfügende Gemeinwesen zweiseitig rechtswirksam ist. Grundsätzlich reicht die Verbindlichkeit nur so weit, als der Inhalt der Anordnung für den durchschnittlich sprachbegabten Adressaten zu erschliessen ist (MÜLLER, a.a.O., Art. 5 N. 38 f.). Dies bedingt Präzision und Klarheit, was wiederum Voraussetzung für die zwangsweise Vollstreckung ist (vgl. TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 28 Rz. 34). Ob der Adressat an die Verfügung gebunden sein will, ist demgegenüber für das Vorliegen einer Verbindlichkeit irrelevant (BVGE 2016/4 E. 5.2.3). Ebenfalls nicht ausschlaggebend ist die blossе Absicht einer Behörde; entscheidend ist vielmehr, was die Behörde effektiv unternimmt (vgl. BVGE 2016/4 E. 5.2.3: « indépendamment de la volonté de l'autorité ou de l'administré »; vgl. sodann MÜLLER, a.a.O., Art. 5 N. 14). Das Kriterium der Verbindlichkeit steht insoweit in einem gewissen Zusammenhang mit der bereits erörterten Erzeugung von Rechtswirkungen (vorn E. 2; ALAIN GRIFFEL, Allgemeines Verwaltungsrecht im Spiegel der Rechtsprechung, 2017, Rz. 31; vgl. auch Urteil des BGer 2C_1184/2013 vom 17. Juli 2014 E. 2.1).

3.2 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den vier E-Mails vom 25. Februar 2020 zusammengenommen, dass die Vorinstanz die (weitere) Prüfung des Gesuchs vom 31. Januar 2020 aufgrund des noch nicht zwei-jährigen Bestehens der Stiftung ablehnte. Mit der E-Mail von 16.54 Uhr stellte sie klar, sie habe das Gesuch bereits abschlägig beantwortet, und dies begründet (vgl. ebenso [...]). Die Vorinstanz ging damit von einer verbindlichen Anordnung aus. Dasselbe galt auch für die Beschwerdeführerin, die in ihrer E-Mail vom 28. Februar 2020 (7.57 Uhr) festhielt, dass sie die Verfügung nicht akzeptiere ([...]).

3.3 Die Reihenfolge der E-Mails zeigt, dass sich die vorliegend zu beurteilende Sachlage von Fällen unterscheidet, in denen sich aus dem Handeln der Behörde von vornherein keine Verbindlichkeit ableiten liess (vgl. BGE 143 II 268 E. 4.2.2; BVGE 2016/4 E. 5.2.2; Urteil des BVerwA–2069/2015 vom 11. August 2015 E. 2.1.1). Im vorliegenden Fall hatte sich die Behörde sowohl für die Adressatin als auch für sich selbst verbindlich festgelegt. Dass die Beschwerdeführerin in der Folge hinsichtlich der Rechtsgrundlagen nachfragte und die Vorinstanz ihrerseits mit E-Mail vom 5. März 2020 ([...]) eine « anfechtbare Verfügung » in Aussicht stellte, ändert daher nichts an der Verbindlichkeit der E-Mails vom 25. Februar 2020. Der vorliegend zu beurteilende Fall ist damit von Fällen

abzugrenzen, in denen die Behörde bloss eine verbindliche Anordnung in Aussicht stellt (vgl. UHLMANN, a.a.O., Art. 5 N. 99 ff.; Urteil des BVGer A-5752/2018 vom 20. November 2018 E. 2.2.1).

3.4 Die E-Mails waren nach dem Gesagten beidseitig verbindlich. Sowohl die Vorinstanz als auch die Beschwerdeführerin waren an ihren Inhalt gebunden. Aufgrund ihrer Präzision hätten sie sodann auch ohne Weiteres vollstreckt werden können.

4.

4.1 Die E-Mails erfüllen damit zusammengefasst sämtliche Merkmale des Verfügungsbegriffs. Dass ihr Versand die formellen Voraussetzungen von Art. 34 Abs. 1^{bis} VwVG nicht erfüllte (Einverständnis der Betroffenen, elektronische Signatur), ist unerheblich. Dasselbe gilt für das Fehlen einer Rechtsmittelbelehrung (vgl. Art. 35 Abs. 2 VwVG und dazu BVGE 2009/43 E. 1.1.6 und 1.1.8). Für die Qualifikation als Verfügung ist, wie bereits erwähnt, nicht die äussere Form, sondern der Inhalt der Anordnung ausschlaggebend (vgl. vorn E. 1.4 am Ende).

4.2 Für die materielle Behandlung der Beschwerde sind nach dem Gesagten sämtliche Voraussetzungen erfüllt. Da die Vorinstanz das Gesuch der Beschwerdeführerin in der Sache nicht prüfte, hätte eine Gutheissung allein eine Rückweisung zur Folge (BGE 132 V 74 E. 1.1; BVGE 2011/30 E. 3; Urteil des BVGer A-4790/2018 vom 19. Dezember 2018 E. 1.2).

5.

5.1 In der Sache geht es in der vorliegenden Auseinandersetzung darum, ob sich die Vorinstanz mit dem Gesuch der Beschwerdeführerin hätte befassen müssen, sie von der Pflicht zur Errichtung einer Revisionsstelle zu befreien. Das Stiftungsrecht enthielt ursprünglich keine solche Pflicht. Sie wurde erst im Rahmen der Stiftungsrechtsreform von 2004 mit Art. 83b ZGB ins Gesetz eingefügt (vgl. AS 2005 4545; Parlamentarische Initiative Revision des Stiftungsrechtes, BBl 2003 8153, 8191). Damit erfolgte ein eigentlicher Paradigmenwechsel (vgl. DIEGO CAVEGN, Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, 2008, S. 64; THOMAS SPRECHER, Die Revision des schweizerischen Stiftungsrechts, 2006, Rz. 95). Dieser Wechsel wird durch den zweiten Absatz der genannten Bestimmung etwas abgeschwächt. Danach kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung von der Revisionsstellenpflicht befreien. Die Voraussetzungen dafür werden in der VO-RvS umschrieben. Unter den Parteien ist nun umstritten, wie diese auszulegen ist.

5.2 Art. 1 Abs. 1 VO-RvS statuiert für eine Befreiung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle drei Voraussetzungen. Diese müssen kumulativ erfüllt sein. Als Erstes muss die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren unter Fr. 200 000.– liegen (Bst. a). Zweitens darf die Stiftung nicht zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufrufen (Bst. b). Drittens kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung nur dann von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung von deren Vermögens- und Ertragslage notwendig ist (Bst. c).

5.3 Im Mittelpunkt der vorliegend zu entscheidenden Sache steht die Interpretation der ersten Voraussetzung (Bilanzsumme unter Fr. 200 000.–). Nach Ansicht der Vorinstanz bedingt die Prüfung dieser Voraussetzung, dass die gesuchstellende Stiftung bereits während zwei ordentlichen Geschäftsjahren eine Geschäftstätigkeit entfaltete. Für eine Befreiung von der Revisionsstellenpflicht muss aus Sicht der Vorinstanz überdies bereits ein Bericht einer Revisionsstelle vorliegen. Die Beschwerdeführerin ist demgegenüber der Ansicht, dass die VO-RvS einen solchen Bericht gerade nicht voraussetzt. An einer zweijährigen Wartezeit bestehe überdies kein öffentliches Interesse.

5.4 Bei der hier zu entscheidenden Rechtsfrage geht es damit in erster Linie um die Auslegung einer Voraussetzung, die entweder erfüllt ist oder nicht. In dieser Hinsicht ist die erste Voraussetzung mit der zweiten verwandt (keine Spendenaufrufe), die ebenfalls entweder gegeben ist oder nicht. Bei der dritten Voraussetzung verwendet der Verordnungsgeber demgegenüber unbestimmtere Begriffe (« zuverlässige Beurteilung », « notwendig »). Letztere Voraussetzung ist daher nach pflichtgemäßem Ermessen zu prüfen (vgl. Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich VB.2020.00329 vom 1. September 2020 E. 5.2). Ist eine Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage ohne Revision nicht zuverlässig möglich, werden die Aufsichtsbehörden Befreiungsgesuche abzulehnen haben (vgl. CAVEGN, a.a.O., S. 65 f.; s. auch GÄCHTER/GERBER, Zweijahresturnus für die Stiftungsaufsicht bei klassischen Stiftungen – Rechtsgutachten zuhanden der BVG- und Stiftungsaufsicht beider Basel, 2019, Rz. 4 m.H. [nachfolgend: Gutachten GÄCHTER/GERBER] < <https://www.bsabb.ch/> > News, abgerufen im Juni 2021; Botschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 3969, 3978 und 4053 ff.).

5.5 [Prüfreiheitenfolge nach Art. 1 Abs. 1 VO-RvS]

5.6–5.7 [Aktueller Stand von Rechtsprechung und Lehre]**6.****6.1–6.2** (...)**6.3** [Systematische Einordnung von Art. 83*b* Abs. 2 ZGB]

6.4 Art. 1 Abs. 1 VO-RvS statuiert, wie schon erwähnt, die Voraussetzungen der Befreiung von der Revisionsstellenpflicht. Abs. 2 sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde die Befreiung widerruft, wenn mindestens eine der Voraussetzungen nach Abs. 1 nicht mehr erfüllt ist (vgl. HANS MICHAEL RIEMER, in: Berner Kommentar, Die Stiftungen, 2. Aufl. 2020, Art. 83*b* ZGB N. 7). In Abs. 3 wird festgehalten, dass die Befreiung die Stiftung nicht von ihrer Pflicht entbindet, der Aufsichtsbehörde Rechenschaft abzulegen. Der Ordnungsgeber bringt damit zum Ausdruck, dass die Rechenschaftspflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde eine Grundbeziehungsweise Daueraufgabe darstellt, die unabhängig von der formellen Revision wahrzunehmen ist (Gutachten GÄCHTER/GERBER, a.a.O., Rz. 64 m.w.H., 155 und 170). In seinem vierten Absatz schreibt Art. 1 VO-RvS schliesslich vor, dass die Aufsichtsbehörde bei jeglichen Änderungen hinsichtlich der Revisionsstellenpflicht erforderlichenfalls die entsprechende Anpassung der Stiftungsurkunde veranlasst (vgl. dazu CAVEGN, a.a.O., S. 71). Der erste Absatz von Art. 1 VO-RvS ist im Zusammenhang mit den genannten Absätzen zu lesen. Gemäss Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung auf Gesuch des obersten Stiftungsorgans von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn « die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als 200 000 Franken ist » (« lorsque le total du bilan de la fondation au cours de deux exercices successifs est inférieur à 200 000 francs »; « il bilancio complessivo della fondazione è inferiore a 200 000 franchi per due esercizi consecutivi »).

6.5 Die Bilanz stellt die Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag (Art. 959 Abs. 1 OR) respektive das Total der Aktiven beziehungsweise Passiven der Stiftung dar. Sie ist Teil der Jahresrechnung, die ausserdem die Erfolgs- oder Betriebsrechnung und den Anhang enthält (Art. 958 Abs. 2 OR; SPRECHER/VON SALIS-LÜTOLF, Die schweizerische Stiftung – Ein Leitfaden, 1999, S. 130 Rz. 142). Für die Ermittlung der Bilanzsumme der Stiftung gelten die Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung sinngemäss (Art. 83*a* ZGB i.V.m. Art. 957 ff. OR).

Im Rechnungswesen stellt der letzte Tag eines Geschäftsjahres den sogenannten Bilanzstichtag dar. Da nur per Bilanzstichtag definitive Geschäftsergebnisse vorliegen, ist dieser der für die Erfüllung der Voraussetzung von Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS massgebende Zeitpunkt (vgl. HANDSCHIN/WIDMER, Spezifische Probleme der Revision von Stiftungen, in: Rechnungslegung und Revision von Förderstiftungen, 2011, S. 155 f.; HAROLD GRÜNINGER, in: Basler Kommentar ZGB, 6. Aufl. 2016, Art. 83b N. 11; sowie [in anderem Zusammenhang] CAVEGN, a.a.O., S. 64).

6.6 Das Geschäftsjahr setzt grundsätzlich eine Dauer von zwölf Monaten zwischen den Bilanzstichtagen fest. Dabei kann der Bilanzstichtag von der Stiftung frei gewählt werden (CAVEGN, a.a.O., S. 51 f.; HUSER/SANWALD, Die Revision, in: Schweizerisches Privatrecht Bd. VIII/10, 2014, § 5 Rz. 38). In der aktuellen Fassung regelt die VO-RvS inhaltlich ausschliesslich die Befreiung von der Revisionsstellenpflicht (Art. 1). In der ursprünglichen Version wurde das Kriterium der zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahre jedoch auch im damaligen Art. 2 Abs. 1 mit dem Randtitel « Bezeichnung einer besonders befähigten Revisorin oder eines besonders befähigten Revisors » aufgestellt (AS 2005 4555). Nach letzterer Bestimmung musste die Stiftung als Revisionsstelle unter anderem dann einen besonders befähigten Revisor bezeichnen, « wenn sie öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen [aufrief] und in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren Spenden oder sonstige Zuwendungen von jeweils mehr als 100 000 Franken [erhielt] » (Bst. a) oder « in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der nachstehenden Grössen [überschritt]: Bilanzsumme von 10 Millionen Franken; Umsatzerlös von 20 Millionen Franken; 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt » (Bst. b; vgl. zur heutigen Rechtslage Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 und Art. 727b Abs. 2 OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 ZGB; im Einzelnen die damalige Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren [AS 1992 1210]; heute Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

6.7 Die Zeitspanne der zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahre wird auch in anderen Rechtsnormen verwendet, die sich auf juristische Personen beziehen, so in Art. 69b ZGB zur Revisionsstellenpflicht des Vereins, in Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR zur Befreiung von der Konzernrechnungspflicht sowie in Art. 2 Bst. e des Fusionsgesetzes vom 3. Oktober 2003 (FusG, SR 221.301) betreffend die Definition der kleinen und mittleren Unternehmen. Die Kriterien für den Verzicht auf die Revisions-

stelle wurden im Recht der GmbH in Übereinstimmung mit der einschlägigen EG-Richtlinie definiert (vgl. zur zweijährigen Geschäftstätigkeit sowie zum Schwellenwert in der Bilanz die Botschaft vom 19. Dezember 2001 zur Revision des Obligationenrechts, BBl 2002 3148, 3218 und 3259, sowie Art. 11, Art. 12 Abs. 1 und Art. 51 Abs. 2 der vierten Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Art. 54 Abs. 3 Bst. g des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, ABl. L 222 vom 14.8.1978). Im Obligationenrecht wird auf die Kennziffern in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren abgestellt, um Gesellschaften, welche die Schwellenwerte wegen ausserordentlicher Geschäftsfälle einmalig überschreiten, nicht zu einer ordentlichen Revision ihrer Jahresrechnung zu zwingen (BBl 2004 3969, 4012 f.).

6.8 Die hier zur Diskussion stehende Zweijahresspanne ist im Revisionsrecht nach dem Gesagten verbreitet. Im Gegensatz zu einem kürzeren Zeitraum erlaubt sie eine beständigere Einschätzung der finanziellen Situation einer juristischen Person. Zudem stellt sie einen Einklang mit dem EU-Recht her.

6.9 Der Wortlaut von Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS spricht für sich allein betrachtet für eine retrospektive Beurteilung, in der die jeweilige tatsächliche Bilanzsumme an den Bilanzstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren betrachtet wird (vgl. HANDSCHIN/WIDMER, a.a.O. S. 156; GIACOMO RONCORONI, Das neue Stiftungsrecht – Überblick und Ausblick, Der Schweizer Treuhänder 10/06 S. 736; SPRECHER, a.a.O., Rz. 108; [...] SPRECHER/EGGER/VON SCHNURBEIN, a.a.O., S. 72). Betreffend den möglichen Zeitpunkt der Befreiung von der Revisionsstellenpflicht führt die systematische Einordnung von Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS und Art. 83b Abs. 2 ZGB demgegenüber zu keinem eindeutigen Ergebnis.

7.

7.1 [Prüfprogramm der historischen Auslegung]

7.2–7.5 [Entwicklung des Stiftungsrechts durch die Revision 2006 mit Blick auf die Einführung des Revisionsstellenobligatoriums und Fazit zur historischen Auslegung]

8.

8.1 [Prüfprogramm der zeitgemässen Auslegung]

8.2 [Bedeutung der parlamentarischen Debatten zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts]

8.3 Noch vor dem Inkrafttreten der Stiftungsrechtsrevision am 1. Januar 2006 debattierte das Parlament im Rahmen einer geplanten Änderung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht über erneute Anpassungen des Stiftungsrechts (vgl. SPRECHER, a.a.O., Rz. 399; JAKOB/SCHWEIZER/STUDEN, Verein – Stiftung – Trust, Entwicklungen 2008, 2009, S. 51 f.; BBl 2004 3969 ff.). In der Folge waren ab dem 1. Januar 2008 sämtliche Stiftungen – also auch die revisionsstellenbefreiten – verpflichtet, ihre Geschäftsbücher nach den Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung zu führen (Art. 83a ZGB i.V.m. Art. 957 ff. OR). Dies wurde per 1. Januar 2013 mit der erneuten Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts wieder geändert. In der damaligen Debatte sprach sich die Mehrheit des Ständerats für die Annahme eines Minderheitenantrags zu Art. 957 Abs. 2 Ziff. 3 OR aus. Dieser sah für von der Revisionsstellenpflicht befreite Stiftungen vor, dass diese lediglich über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen müssen (« Milchbüchlein-Rechnung »; s. Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts, BBl 2007 1589, 1738).

8.4 Die Regelung von Art. 957 Abs. 2 Ziff. 3 OR war umstritten. So war eine Mehrheit der zuständigen Kommission der Ansicht, dass eine Milchbüchlein-Rechnung selbst für kleine klassische Stiftungen zu wenig weit gehe. Gerade bei Stiftungen, die von der Revisionspflicht befreit seien, sei eine transparente Jahresrechnung und insbesondere eine Bilanz sehr wichtig. Eine solche Rechnungslegung sei auch die *Conditio sine qua non* für die Beurteilung der Frage, ob eine Stiftung von der Revisionspflicht überhaupt befreit werden beziehungsweise ob ihre Befreiung aufrechterhalten werden könne (Voten JANIÁK und WIDMER-SCHLUMPF, AB 2009 S 1191 f.; vgl. auch CAVEGN, a.a.O., S. 44 und 68).

8.5 Betreffend die Folgerevision 2013 bestand nach dem Gesagten mehrheitlich die Auffassung, dass eine Milchbüchlein-Rechnung für die Aufrechterhaltung der Befreiung von der Revisionsstellenpflicht genüge. Eine kaufmännische Buchführung war damit zur Prüfung der Vermögens- und Ertragslage nicht zwingend notwendig. Dies deutet aus geltungszeitlicher Sicht darauf hin, dass eine Befreiung von der Revisionsstellenpflicht bereits bei der Errichtung der Stiftung möglich sein muss.

9.

9.1 Gemäss Art. 81 Abs. 1 ZGB wird die Stiftung durch eine öffentliche Urkunde oder eine Verfügung von Todes wegen errichtet. Auf der Basis einer gesetzeskonformen rechtsgeschäftlichen Grundlage (Erfüllung der materiellen Voraussetzungen gemäss Art. 80 ZGB sowie der formellen

Errichtungsvoraussetzungen gemäss Art. 81 Abs. 1 ZGB) hat der Eintrag der Stiftung im Handelsregister zu erfolgen (Art. 81 Abs. 2 ZGB). Für die gewöhnlichen und die Personalvorsorge-Stiftungen wirkt der Handelsregistereintrag für den Erwerb der Rechtsfähigkeit konstitutiv. Werden solche Stiftungen von Todes wegen errichtet, tritt die Rechtsfähigkeit schon mit dem Tod des Stifters ein (vgl. Art. 493 ZGB; zum Ganzen HANS MICHAEL RIEMER, in: Handkommentar ZGB, 2012, Art. 81 N. 16 f.).

9.2 Die Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (aHRegV, SR 221.411) bestimmte in der ab dem 1. Januar 2006 geltenden Fassung (AS 2005 4557), dass das oberste Stiftungsorgan mit der Anmeldung zur Eintragung der Stiftung unter anderem das Protokoll des Beschlusses über die Bezeichnung der Revisionsstelle einreichen müsse (Art. 101 Bst. c). Art. 102 aHRegV hielt fest, welche Fakten in das Handelsregister einzutragen seien. Dazu gehörte gemäss Bst. h die Angaben zur Revisionsstelle. Als Alternative konnte auch eine Verfügung der Aufsichtsbehörde angegeben werden, mit der diese die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreite.

9.3 Im Zuge der Totalrevision der Handelsregisterverordnung schickte der Verordnungsgeber am 27. März 2007 einen Entwurf in Vernehmlassung, der in Art. 117 Abs. 1 Bst. c vorsah, dass dem Handelsregisteramt mit der Anmeldung der Stiftungerrichtung unter anderem das Protokoll des obersten Stiftungsorgans eingereicht werden musste. Als Alternative konnte die Verfügung bezeichnet werden, mit der die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit wurde. In ihren Stellungnahmen merkten einige Vernehmlassungsteilnehmende an, der zweite Halbsatz impliziere, dass die Befreiung von der Revisionsstellenpflicht ab Errichtung der Stiftung zulässig sein solle. Dies unterlaufe die Absicht des Gesetzgebers, Stiftungen nur unter bestimmten Voraussetzungen von dieser Pflicht zu befreien (Stellungnahmen der Konferenz der kantonalen BVG- und Stiftungsaufsichtsbehörden, des Kantons Basel-Stadt und des Kantons Zürich, < <https://www.bj.admin.ch/> > Wirtschaft > Laufende Rechtsetzungsprojekte > Abgeschlossene Rechtsetzungsprojekte > Totalrevision der Handelsregisterverordnung > Stellungnahmen des Vernehmlassungsverfahrens, abgerufen im Juni 2021). Der Bundesrat erliess die Bestimmung dennoch unverändert als Art. 94 Abs. 1 Bst. c der totalrevidierten Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV, SR 221.411; AS 2007 4851).

9.4 Art. 95 Abs. 1 HRegV hält in der hier relevanten Fassung vom 1. Januar 2008 fest, bei Stiftungen müsse ins Register eingetragen werden:

- falls die Stiftung *keine* ordentliche oder eingeschränkte Revision durchführt: ein Hinweis darauf sowie das Datum einer allfälligen Befreiungsverfügung der Aufsichtsbehörde (Bst. l),
- falls die Stiftung eine ordentliche oder eingeschränkte Revision durchführt: die Revisionsstelle (Bst. m).

Bst. l wurde auf den 1. Januar 2021 hin geändert. Seither muss das Datum einer « allfälligen » Befreiungsverfügung eingereicht werden (AS 2020 971). Dabei handelt es sich allerdings um eine rein redaktionelle Anpassung. Sie wurde vorgenommen, weil seit dem 1. Januar 2016 auch die kirchlichen Stiftungen und die Familienstiftungen verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen. Diese beiden Kategorien von Stiftungen sind jedoch nicht verpflichtet, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Folglich müssen sie auch keinen Beleg für die Wahl dieses Organs einreichen (vgl. den erläuternden Bericht des Bundesamts für Justiz zur Eröffnung des Vernehmlassungsverfahrens betreffend die Änderung der Handelsregisterverordnung und der Verordnung über die Gebühren für das Handelsregister vom 20. Februar 2019, S. 9, < <https://www.bj.admin.ch/> > Wirtschaft > Laufende Rechtsetzungsprojekte > Modernisierung des Handelsregisters, abgerufen im Juni 2021).

9.5 Das soeben Gesagte zeigt, dass bei klassischen Stiftungen zwingend entweder eine Revisionsstelle oder das Datum der Befreiungsverfügung der Aufsichtsbehörde in das Handelsregister eingetragen werden muss. Mit anderen Worten muss die Stiftung bei der Eintragung bereits über eine Revisionsstelle verfügen (vgl. Art. 94 Abs. 1 Bst. c und d HRegV). Als Alternative muss eine Verfügung der Aufsichtsbehörde vorliegen, die die Stiftung von ihrer Revisionspflicht befreit (MICHAEL GWELLESSIANI, Praxiskommentar zur HRegV, 3. Aufl. 2016, Rz. 374 f.; s. auch FLORIAN ZIHLER, in: Handkommentar HRegV, 2013, Art. 94 Rz. 11). Dies bedeutet aus geltungszeitlicher Sicht, dass eine Befreiung von der Revisionsstellenpflicht schon *vor* der Anmeldung beim Handelsregister und respektive bereits mit der Errichtung der Stiftung möglich sein muss.

10.

10.1 Die teleologische Auslegung stellt auf die Zweckvorstellung ab, die mit einer Rechtsnorm verbunden ist. Auch bei der teleologischen Auslegung ist der Ausgangspunkt stets der (klare) Wortlaut der auszulegenden Norm. Jedoch kann gemäss der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts davon abgewichen werden, wenn triftige Gründe dafür bestehen, dass er nicht den wahren Sinn der Bestimmung wiedergibt

(vgl. BGE 138 III 558 E. 4.1 und 131 II 217 E. 2.3, auch zum Folgenden). Solche Gründe können sich aus der Entstehungsgeschichte, aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift und aus dem Zusammenhang mit anderen Gesetzesbestimmungen ergeben.

10.2 Die Revision der Jahresrechnung dient einerseits dem Schutz der Stiftung selbst, indem sie gewährleistet, dass die Buchführung korrekt erstellt ist und die mit der Buchführung betrauten Personen ihren Pflichten rechtmässig nachkommen. Zum anderen schützt sie die Gläubiger und Investoren, da durch die Revision Missstände im Bereich der Buchführung früh erfasst und dadurch mittelbar auch Schaden von den Gläubigern abgewendet werden kann. Schliesslich dient die Revision (indirekt) auch den Destinatären, dem Stifter und der Spenderin, die ein ideelles Interesse an der Revision haben (s. zum Ganzen CAVEGN, a.a.O., S. 37 ff. m.w.H.).

10.3 Die Ausnahmebestimmungen von Art. 83b Abs. 2 ZGB und Art. 1 Abs. 1 VO-RvS wollen demgegenüber kleine Stiftungen von administrativen Lasten und übermässigen Revisionskosten befreien. Hintergrund der Befreiung ist das bescheidene Vermögen und die damit einhergehende beschränkte Geschäftstätigkeit (vgl. Votum DIENER, AB 2009 S 1191). Dementsprechend drängt sich für Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS aus teleologischer Sicht eine prospektive Betrachtungsweise auf, die eine Befreiung bereits bei der *Errichtung* der Stiftung ermöglicht, sofern diese ohne irgendeinen Zweifel an der zuverlässigen Beurteilung ihrer Vermögens- und Ertragslage die Bilanzsumme von Fr. 200 000.– während der ersten beiden Jahre verpassen wird. Mehr als die Ausräumung solcher Zweifel könnte eine Revision für die Höhe der Bilanzsumme ohnehin nicht liefern. Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Ergebnis der geltungszeitlichen Betrachtung (vgl. vorn E. 8 f.). Sie wird ausserdem gestützt durch die Lehrmeinungen zu Art. 727 OR, die die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision neu gegründeter Aktiengesellschaften überwiegend gegen ihren Wortlaut auslegen. Die Lehre geht dabei davon aus, dass für Aktiengesellschaften schon von der Gründung an eine ordentliche Revision nötig ist, wenn die Voraussetzungen prospektiv erfüllt werden (vgl. EBERLE/LENGAUER, in: Zürcher Kommentar Art. 727–731a OR, 2016, Art. 727 N. 79; HUSER/SANWALD, a.a.O., § 5 Rz. 40 m.w.H.; CAMPO-NOVO/VON GRAFFENRIED-ALBRECHT, Neues Revisionsrecht – offene juristische Fragen, Der Schweizer Treuhänder 4/08 S. 204 und 205 f.). Mit einer Befreiung von der Revisionsstellenpflicht aufgrund einer prospektiven Beurteilung entstehen schliesslich keine aufsichtsrechtlichen Risiken. Denn die Aufsichtsbehörde kann die Befreiung jederzeit widerrufen, wenn

die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind (vgl. Art. 1 Abs. 2 VO-RvS sowie das Urteil des Verwaltungsgerichts Zürich VB.2020.00329 E. 5.2).

11.

Insgesamt ergibt die Auslegung von Art. 1 Abs. 1 VO-RvS in Verbindung mit Art. 83b Abs. 2 ZGB, dass ein Gesuch um Befreiung von der Revisionsstellenpflicht in einem Fall wie dem vorliegenden bereits im Zeitpunkt der Errichtung gestellt werden kann. Bei neuen Stiftungen, die wie hier noch keine zwei revidierten Geschäftsjahre aufweisen können, hat die Aufsichtsbehörde als Erstes zu prüfen, ob die Revision für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage notwendig ist (Art. 1 Abs. 1 Bst. c VO-RvS). Wird dies verneint, kann (prospektiv resp. bei Vorliegen erst eines revidierten Jahresabschlusses teils retrospektiv) die Höhe der Bilanzsumme (Art. 1 Abs. 1 Bst. a VO-RvS) geprüft werden.

12.

12.1 Nach dem Gesagten hätte die Vorinstanz das Gesuch der Beschwerdeführerin inhaltlich prüfen müssen. Ihre entsprechende Weigerung erweist sich damit als bundesrechtswidrig. Die vorliegende Angelegenheit ist folglich im Sinne der Erwägungen an die Vorinstanz zurückzuweisen.

12.2 [Weitergeltung der Revisionsstellenpflicht gemäss Art. 83b Abs. 1 ZGB, solange das Gesuch durch die Vorinstanz nicht geprüft wurde.]