

VERNEHMLASSUNGSBERICHT
DER REGIERUNG
BETREFFEND
DIE ABÄNDERUNG DES
PERSONEN- UND GESELLSCHAFTSRECHTS

**(Beantwortung der Motion zur Lockerung der Reviewpflicht für
Kleinunternehmen)**

Ministerium für Äusseres, Justiz und Kultur

Vernehmlassungsfrist: 5. Juli 2019

INHALTSVERZEICHNIS

	Seite
Zusammenfassung	5
Zuständiges Ministerium.....	5
Betroffene Stellen	5
1. Ausgangslage.....	7
1.1 Motion zur Lockerung der Reviewpflicht für Kleinunternehmen.....	7
1.2 Gestaltungsspielraum im Rahmen des EWR-Rechts.....	10
1.3 Postulatsbeantwortung der Regierung betreffend die Überprüfung der Abschaffung bzw. Lockerung der Reviewpflicht für Klein- und Kleinstunternehmen	13
1.4 Rechnungslegung als Basis für die Revision (Rechnungsprüfung).....	15
1.5 Revision (Rechnungsprüfung)	16
1.6 Schweizerische Rechtslage	20
1.7 Auswirkungen auf bestehendes Recht	21
1.7.1 Wegfall der Revisionsstelle als Gesellschaftsorgan	22
1.7.2 (Minderheiten-)Rechte der Gesellschafter	23
1.7.3 Prüfung der Verwahrung von Inhaberaktien	24
1.7.4 Prüfung der Pflicht zur Führung des Aktienbuches	24
1.7.5 Offenlegungspflichten.....	25
1.7.6 Auswirkungen auf gesellschaftsrechtliche und andere Spezialprüfungen	25
1.7.7 Auswirkungen auf die Steuerverwaltung.....	27
1.7.8 Anpassung bestehender Verordnungen	28
1.8 Grössenklassen im Rechnungslegungs- und Revisionsrecht	28
1.8.1 Umschreibung der Grössenklassen.....	29
1.8.2 Anzahl liechtensteinischer Unternehmen nach Grössenklassen.....	30
2. Begründung der Vorlage	32
3. Schwerpunkte der Vorlage	33
3.1 Einschränkung auf wirtschaftlich tätige Unternehmen.....	33
3.2 Beschränkung auf Kleinstgesellschaften.....	33
3.3 Ausschluss der Aktiengesellschaft mit Inhaberaktien vom Opting- out.....	34

4.	Erläuterungen zu den einzelnen Artikeln	37
5.	Verfassungsmässigkeit / Rechtliches.....	46
6.	Regierungsvorlage	47

ZUSAMMENFASSUNG

Am 28. Februar 2018 überwies der Landtag eine Motion zur Lockerung der Reviewpflicht für Kleinunternehmen an die Regierung.

Die Motionäre hinterfragen die für Klein- bzw. Kleinstunternehmen seit dem Jahr 2011 bestehende eingeschränkte Prüfungspflicht hinsichtlich der Jahresabschlüsse gemäss Art. 1058 PGR. Bei diesem vereinfachten Verfahren – der sogenannten „prüferischen Durchsicht“ oder „Review“ – handle es sich um eine zusätzliche Verpflichtung bei fraglichem Nutzen, der für die betroffenen Unternehmen mit einem zusätzlichen Aufwand und einer finanziellen Mehrbelastung verbunden sei.

Liechtensteinische Kleinunternehmen würden gegenüber Kleinunternehmen aus der Schweiz und der EU mit zusätzlichem bürokratischen Aufwand und mit entsprechenden Mehrkosten belastet, weshalb nach dem Willen der Motionäre Kleinunternehmen künftig die Möglichkeit haben sollten, sich unter gewissen Voraussetzungen im Rahmen einer Opting-out-Regelung von der Reviewpflicht zu befreien. Die Lockerung der Prüfpflicht solle insbesondere für das liechtensteinische Gewerbe eine administrative und finanzielle Erleichterung bringen.

Mit der gegenständlichen Regierungsvorlage soll für wirtschaftlich tätige Kleinstunternehmen – mit der Ausnahme von Aktiengesellschaften mit Inhaberkapital, für welche aufgrund internationaler Standards die prüferische Durchsicht (Review) nicht aufgehoben werden kann – die Möglichkeit geschaffen werden, auf eine Prüfung ihrer Abschlüsse zu verzichten. So wird einerseits dem Anliegen der Motionäre entsprochen, gleichzeitig werden die Auswirkungen auf den Systemschutz im Gesellschaftsrecht und wichtige Rechtsbereiche, wie das Gesellschafts- und das Steuerrecht, möglichst gering gehalten.

ZUSTÄNDIGES MINISTERIUM

Ministerium für Äusseres, Justiz und Kultur

BETROFFENE STELLEN

Steuerverwaltung

Amt für Justiz

Vaduz, 21. Mai 2019

LNR 2019-382

P

1. AUSGANGSLAGE

1.1 Motion zur Lockerung der Reviewpflicht für Kleinunternehmen

Gestützt auf Art. 42 der Geschäftsordnung des Landtags vom 19. Dezember 2012, LGBl. 2013 Nr. 9, reichten elf Abgeordnete eine Motion ein, mit welcher die Regierung beauftragt wurde, dem Landtag eine Gesetzesvorlage zu unterbreiten, welche eine Lockerung der Verpflichtung zur sogenannten prüferischen Durchsicht (Review) gemäss Art. 1058 Abs. 2 des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR)¹ für Kleinunternehmen vorsieht.

Die Motion ist mit 19. Januar 2018 datiert und wurde vom Landtag am 28. Februar 2018 an die Regierung überwiesen.

Der Vorstoss wird von den Motionären wie folgt begründet:

„Seit dem Jahr 2011 werden die Jahresabschlüsse von Kleinunternehmen der Prüfungspflicht nach Art. 1058 PGR unterstellt. Obwohl es sich für Kleinunternehmen um ein vereinfachtes Verfahren – die sogenannte «prüferische Durchsicht» bzw. den «Review» – handelt, ist diese zusätzliche Verpflichtung bei fraglichem Nutzen mit einem zusätzlichen Aufwand und einer finanziellen Mehrbelastung verbunden.

Die der Pflicht zur Prüfung von Jahresabschlüssen zugrunde liegende EU-Richtlinie (2013/34/EU vom 26.06.2013) lässt explizit Ausnahmen für kleine Unternehmen

¹ LGBl. 1926 Nr. 4.

zu. Das Liechtensteinische Recht geht damit in diesem Punkt weiter, als es durch diese EU-Richtlinie verlangt würde.

Auch die Schweiz kennt unter gewissen Bedingungen einen Verzicht auf die Prüfungspflicht von Kleinunternehmen. Damit ist das liechtensteinische Recht in diesem Punkt auch absolut restriktiver als jenes der Schweiz. Liechtensteinische Kleinunternehmen werden damit gegenüber Kleinunternehmen aus der Schweiz als auch der EU mit zusätzlichem bürokratischem Aufwand und mit entsprechenden Mehrkosten belastet.

Die Motionäre zweifeln die Berechtigung von Prüfungspflichten nicht grundsätzlich an, stehen aber der Sinnhaftigkeit einer Prüfpflicht für Kleinunternehmen, welche zudem weit über die gesetzlichen Forderungen der EU hinausgehen, kritisch gegenüber. Der Nutzen sowohl für die Allgemeinheit wie auch für die einzelnen Unternehmen wird von den Motionären in Frage gestellt.

Die Reviewpflicht wurde letztmals im Jahr 2014 im Rahmen von zwei politischen Vorstössen und einer darauffolgenden Postulatsbeantwortung im Jahr 2015 (BuA Nr. 51/2015) thematisiert. Die Motionäre sind der Überzeugung, dass die damals erwähnten Vorteile einer Lockerung der Reviewpflicht auch heute noch unverändert Bestand haben und die erwähnten Vorbehalte, dort wo sie allenfalls gerechtfertigt waren, im Rahmen einer Gesetzesvorlage angemessen adressiert bzw. entkräftet werden können.

Nach dem Willen der Motionäre sollen Kleinunternehmen künftig unter gewissen Voraussetzungen im Rahmen einer Opting-out-Regelung von der Reviewpflicht befreit werden.

Die künftige Möglichkeit zum Opting-out in Liechtenstein soll sich im Rahmen der Zulässigkeit durch die EU-Richtlinie 2013/34/EU grundsätzlich an der schweizeri-

schen Möglichkeit zum Opting-out orientieren und jedenfalls zumindest für Kleinunternehmen gemäss Art. 1064 Abs. 1a PGR gelten.

Ergänzende Informationen zur quantitativen Struktur Liechtensteiner Gesellschaften sollen aus der Beantwortung einer kleinen Anfrage vom 8. November 2017 zu entnommen werden.

Als Voraussetzung für ein Opting-out sind für die Motionäre neben dem Unterschreiten gewisser Grössenkriterien weitere Kriterien, wie z.B. bei Aktiengesellschaften die Zustimmung aller Aktionäre und/oder Verwaltungsräte oder etwa die Einhaltung gewisser Qualitätsstandards in Bezug auf die bei der Steuerverwaltung einzureichenden Buchhaltungsdaten, denkbar und damit im Rahmen der Erarbeitung einer Gesetzesvorlage zu prüfen.

Für den Staatshaushalt ist bei einer Abschaffung bzw. Lockerung der Reviewpflicht für Kleinunternehmen einnahmeseitig keine nennenswerte Auswirkung zu erwarten. Die steuerlichen Effekte (weniger Aufwand bei KMU, weniger Ertrag bei Revisionsgesellschaften) dürften sich in etwa ausgleichen.

Auf eine Lockerung der Reviewpflicht aus Gründen des Änderungsaufwandes im Personen- und Gesellschaftsrecht oder ökonomischer Vorbehalte von Wirtschaftsprüfern zu verzichten, darf jedenfalls kein Argument sein.

Die Lockerung der Prüfpflicht soll insbesondere für das liechtensteinische Gewerbe eine administrative und finanzielle Erleichterung bringen.“

Zusammengefasst sollen sich gemäss der gegenständlichen Motion Klein- oder zumindest Kleinunternehmen künftig unter gewissen Voraussetzungen im Rahmen einer Opting-out-Regelung von der Pflicht zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht (Review) befreien können. Die Lösung soll sich im Rahmen der EWR-rechtlichen Möglichkeiten grundsätzlich am schweizerischen Recht

orientieren und zumindest für Kleinunternehmen gemäss Art. 1064 Abs. 1a PGR gelten.

Als mögliche Voraussetzungen für ein Opting-out nennen die Motionäre das Unterschreiten bestimmter Grössenkriterien, die Zustimmung aller Aktionäre und/oder Verwaltungsräte sowie die Einhaltung gewisser Qualitätsstandards hinsichtlich der bei der Steuerverwaltung einzureichenden Buchhaltungsdaten.

Die Motion zielt insbesondere auf eine administrative und finanzielle Erleichterung für das liechtensteinische Gewerbe aufgrund der vorgeschlagenen Lockerung der Prüfpflicht ab.

1.2 Gestaltungsspielraum im Rahmen des EWR-Rechts

Im Rahmen des Beitritts zum Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWRA) war Liechtenstein verpflichtet, den EWR-Acquis in seinen Rechtsbestand zu übernehmen. Die gesellschaftsrechtlichen Richtlinien waren Teil dieses Acquis und wurden in der Folge in den Jahren nach dem EWR-Beitritt umgesetzt.

Die vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie 78/660/EWG² enthielt in Art. 51 Abs. 1 eine grundsätzliche Pflicht zur Prüfung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften. Es wurde den Mitgliedstaaten allerdings in Art. 51 Abs. 2 die Möglichkeit eingeräumt, kleine Gesellschaften von dieser Prüfungspflicht auszunehmen. Im Rahmen der Umsetzung des EWR-Acquis wurde allerdings die Entscheidung für die Beibehaltung einer generellen Prüfpflicht getroffen und wie folgt begründet:

² Vierte Richtlinie des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (78/660/EWG); ABl. L 222 vom 14.8.1978, S. 11; aufgehoben durch die Richtlinie 2013/34/EU.

„Gemäss Art. 51 Abs. 2 der 4. EU-Richtlinie können kleine Gesellschaften im Sinne von Art. 1064 PGRneu von der Prüfungspflicht befreit werden. Dieses Wahlrecht wird nicht wahrgenommen. Die Prüfungspflicht für alle gemäss Art. 82bis Steuergesetz (SteG)³ bilanzvorlagepflichtigen Verbandspersonen und Treuunternehmen (unabhängig von deren Grösse) wurde im Jahre 1980 eingeführt, um der missbräuchlichen Nutzung liechtensteinischer Gesellschaften einen Riegel zu schieben. Da sich diese Regelung bewährt hat, sollen kleine Gesellschaften im Sinne von Art. 1064 PGRneu auch nach neuem Recht der Prüfungspflicht unterstellt bleiben. Allerdings haben die sie prüfenden Revisoren oder Revisionsunternehmen nicht die strengen Voraussetzungen des Gesetzes über die Wirtschaftsprüfer und Revisionsgesellschaften zu erfüllen. Es ist ausreichend, wenn sie die Voraussetzungen gemäss Art. 191a PGRneu erfüllen.“⁴

Von der Umsetzung des EWR-Acquis bis zur Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie 2006/43/EG⁵ im Jahre 2011⁶ war gemäss Art. 1058 i.V.m. Art. 1045 PGR die Jahresrechnung aller Unternehmen, die in das Öffentlichkeitsregister einzutragen sind und ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, von einem Revisor oder einem Revisionsunternehmen zu prüfen.

Bei der Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie wurde dann darauf hingewiesen, dass in der Vergangenheit von der grössenabhängigen Befreiungsmöglichkeit in Art. 51 Abs. 2 der vierten gesellschaftsrechtlichen Richtlinie 78/660/EWG kein Gebrauch gemacht wurde. Die bisherige generelle, vollumfängliche Prüfungspflicht aller Gesellschaften wurde modifiziert. In Anlehnung an das

³ LGBl. 2010 Nr. 340.

⁴ Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (PGR), Teil II, Nr. 153/1998, S. 277.

⁵ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

⁶ Umsetzung siehe LGBl. 2011 Nr. 6 bis 11.

zweistufige Revisionsmodell in der Schweiz wurde zur Aufrechterhaltung der Qualität der Buchführung bei kleinen harmonisierten Gesellschaften eine verpflichtende prüferische Durchsicht (Review) der Jahresrechnung eingeführt. Es wurde darauf hingewiesen, dass die Reviewpflicht bei diesen Unternehmen der gemäss Art. 82bis Abs. 1 SteG bestehenden Pflicht zur Einreichung geprüfter Jahresrechnungen entspricht.

Im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 2012/6/EU⁷ wurde im Rahmen des Gesetzgebungsprozesses die Verpflichtung zur Prüfung von Kleinunternehmen diskutiert. Diesbezüglich wies die Regierung auf die bei der Umsetzung der Abschlussprüferrichtlinie erfolgte Einführung der prüferischen Durchsicht (Review) nach schweizerischem Vorbild und die damit verbundenen Erleichterungen, aber auch auf den vorhandenen Konnex zum SteG (Einreichung revidierter Jahresrechnungen) hin⁸.

Die EWR-Richtlinie 2013/34/EU (Rechnungslegungsrichtlinie oder Bilanzrichtlinie)⁹ ersetzte in weiterer Folge die vierte gesellschaftsrechtliche Richtlinie 78/660/EWG. Sie schreibt in Art. 34 Abs. 1 den Mitgliedstaaten vor, dass die Abschlüsse von Unternehmen von öffentlichem Interesse sowie mittleren und grossen Unternehmen von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder einer oder mehreren Prüfungsgesellschaften geprüft werden müssen. Daraus ergibt sich, dass für kleine (und Kleinst-) Gesellschaften grundsätzlich keine Prüfungen verpflichtend vorgesehen werden müssen. Die gegenständliche Richtlinie wurde in

⁷ Richtlinie 2012/6/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. März 2012 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen hinsichtlich Kleinstbetrieben.

⁸ Bericht und Antrag der Regierung betreffend die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, Nr. 116/2012, S. 9 f.

⁹ Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates.

Liechtenstein im Jahre 2015 mit einer Abänderung des PGR umgesetzt.¹⁰ Im Rahmen dieser Umsetzung konnte der Verwaltungsaufwand von Kleinunternehmen durch eine Verringerung der verpflichtenden Angaben im Anhang reduziert werden. Zusätzlich wurden die Rechnungslegungsvorschriften in systematischer Hinsicht teilweise neu geordnet und so deren Lesbarkeit verbessert. Eine Befreiung von Kleinunternehmen hinsichtlich der Prüfpflicht wurde im Rahmen der Umsetzung nicht diskutiert.

Der liechtensteinische Gesetzgeber hat sich in der Vergangenheit somit mehrfach mit der Thematik der Prüfpflicht kleiner Gesellschaften auseinandergesetzt. Die Regierung hatte sich bisher unter Berücksichtigung der jeweiligen Ausgangslage und des vernetzten Systems im PGR gegen eine ersatzlose Aufhebung der im Jahre 1980 eingeführten Prüfpflicht für kleine Unternehmen ausgesprochen.

1.3 Postulatsbeantwortung der Regierung betreffend die Überprüfung der Abschaffung bzw. Lockerung der Reviewpflicht für Klein- und Kleinstunternehmen

Wie ausgeführt, hat sich die Regierung in der Vergangenheit immer wieder mit der Thematik der Lockerung der Reviewpflicht beschäftigt. Mit einem Postulat wurde die Regierung am 2. Oktober 2014 eingeladen, die Abschaffung bzw. Lockerung der Verpflichtung zur prüferischen Durchsicht (Review) für Klein- und Kleinstunternehmen zu prüfen.

Im Rahmen der Postulatsbeantwortung vom 5. Mai 2015, Nr. 51/2015¹¹, hat sich die Regierung intensiv mit dem Rechnungslegungs- und Revisionsrecht auseinan-

¹⁰ Gesetz vom 7. Mai 2015 über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts, LGBl. 2015 Nr. 165.

¹¹ Postulatsbeantwortung der Regierung vom 5. Mai 2015 an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Überprüfung der Abschaffung, bzw. Lockerung der Prüfungs-, bzw. Reviewpflicht für Klein- und Kleinstunternehmen Nr. 51/2015, S. 26.

dergesetzt. Darüber hinaus wurde rechtsvergleichend auf das relevante schweizerische Rechnungslegungs- und Revisionsrecht eingegangen.

Letztlich wurde festgestellt, dass die Anwendung der im EWR-Recht bestehenden Möglichkeit zur Befreiung von der Reviewpflicht für Unternehmen innerhalb bestimmter Schwellenwerte – insbesondere aus Sicht der liechtensteinischen Gewerbebetriebe – eine finanzielle Erleichterung darstellen würde. Kritischer wurde die Variante gesehen, alle nach altem Steuerrecht kommerziell ausgerichteten Sitzgesellschaften ebenfalls von der Prüfpflicht zu befreien.

Hingewiesen wurde überdies auf zahlreiche Fragestellungen mit teils erheblichen Auswirkungen auf das liechtensteinische Gesellschaftsrecht im Rahmen einer möglichen Übernahme einer Opting-out-Regelung nach schweizerischem Vorbild. Besonders hervorgehoben wurden dabei unter anderem die Problematik der Inhaberaktien und die Auswirkungen auf das Amt für Justiz (Handelsregister). Auch die Auswirkungen auf die Steuerverwaltung wurden nachteilig und in der damaligen Situation als schlecht vorhersehbar beschrieben, da sich die Arbeit der Steuerverwaltung bei der Veranlagung der tätigen Unternehmen wesentlich auf die geprüften Abschlüsse stütze.

Die Regierung hat letztlich aus den genannten Gründen – unabhängig von ihrem grundsätzlichen Bestreben, bürokratische Erleichterungen für die liechtensteinischen Gewerbebetriebe zu prüfen und zu ermöglichen – ein Opting-out nach schweizerischem Vorbild als nicht opportun angesehen.

Einige, bereits in der Postulatsbeantwortung aufgeworfene Themen werden insbesondere im Rahmen des Kapitels „Auswirkungen auf bestehendes Recht“ und im Abschnitt „Schwerpunkte der Vorlage“ behandelt, so beispielsweise die Auswirkungen des Opting-outs auf das Aktienrecht (Verwahrerplichten bei Inhaber-

aktien, Prüfung des Aktienbuches bei Namenaktien) und die Auswirkungen des Opting-outs auf die Steuerverwaltung.

1.4 Rechnungslegung als Basis für die Revision (Rechnungsprüfung)

Das liechtensteinische Revisionsrecht knüpft anhand der Revisionsstellenpflicht grundsätzlich an der Rechnungslegungspflicht einer Gesellschaft an. Damit bildet die Rechnungslegung gleichsam die Basis für die Revisionspflicht.

Wer verpflichtet ist, seine Firma bzw. seinen Namen im Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 945 PGR), und ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (Art. 107 PGR), ist zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet (Art. 1045 Abs. 1 PGR). Aktiengesellschaften (AG), Kommanditaktiengesellschaften (KAG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) sowie unter bestimmten Bedingungen Kollektivgesellschaften und Kommanditgesellschaften sind stets zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet, auch wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (Art. 1045 Abs. 2 PGR). Die Pflicht zur Rechnungslegung ergibt sich hier ausschliesslich aufgrund der Rechtsform.

Für Gesellschaften, die kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben und deren statutarischer Zweck dies nicht zulässt, sind die Rechnungsvorschriften des PGR nicht anwendbar (Ausnahme Art. 1045 Abs. 2 PGR). Für diese Gesellschaften sieht das Gesetz andere Vorschriften vor.

Verbandspersonen, die nicht zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet sind, haben unter Berücksichtigung der Grundsätze einer ordentlichen Buchführung den Vermögensverhältnissen angemessene Aufzeichnungen zu führen und Belege aufzubewahren, aus denen der Geschäftsverlauf und die Entwicklung des Vermögens nachvollzogen werden können (Art. 1045 Abs. 3 PGR).

1.5 Revision (Rechnungsprüfung)

Unter Revision versteht man die Prüfung der finanziellen Berichterstattung, bei der ein Ist- mit einem Soll-Zustand abgeglichen wird. Durch die Revision soll sichergestellt werden, dass die Adressaten des Revisionsberichts (u.a. Eigentümer, Kapitalgeber, Lieferanten, Mitarbeitende oder der Staat) den Informationen der Jahresrechnung Vertrauen schenken können.

Die zentrale Bestimmung betreffend die Ausübung der Revisionsstelle stellt Art. 191a PGR dar. Sofern gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, sind zur Ausübung der Funktion der Revisionsstelle neben Wirtschaftsprüfern und Revisionsgesellschaften auch Treuhänder bzw. Verbandspersonen und Treuunternehmen mit einer Treuhänderbewilligung befähigt. Zudem können „Buchprüfer“ mit entsprechender Gewerbebewilligung unter bestimmten Bedingungen Revisionen vornehmen (GewV¹² Anhang I Nr. 53).

Gemäss Art. 192 Abs. 8 PGR muss eine Verbandsperson, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt oder deren statutarischer Zweck den Betrieb eines solchen Gewerbes zulässt, eine Revisionsstelle bestellen. Grundsätzlicher Anknüpfungspunkt für die Revisionsstellenpflicht ist demnach die Rechnungslegungspflicht einer Gesellschaft, die ihrerseits in Art. 1045 Abs. 1 PGR definiert ist. Danach ist – wie erwähnt – jeder, der verpflichtet ist, seine Firma bzw. seinen Namen im Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 945), und ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt (Art. 107), zur ordnungsgemässen Rechnungslegung verpflichtet. Unabhängig davon sind überdies – wie ausgeführt – sämtliche AGs, KAGs und GmbHs aufgrund ihrer Rechtsform zur ordnungsmässigen Rechnungslegung verpflichtet und damit auch revisionsstellen-

¹² Gewerbeverordnung (GewV) vom 7. Juni 2011, LGBl. 2011 Nr. 226.

pflichtig, auch wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben (Art. 1045 Abs. 2 PGR).

Im PGR finden sich darüber hinaus Regeln zur Unabhängigkeit, Bestellung, Stellung und Berichterstattung der Revisionsstelle.

In Anlehnung an die Gliederung der Rechnungslegungsvorschriften sieht das Revisionsrecht – abhängig von der Gesellschaftsform (europarechtlich harmonisiert oder nicht europarechtlich harmonisiert) und deren Grösse (klein, mittelgross und gross) – zwei Revisionsarten vor, nämlich die „Abschlussprüfung“ und die „prüferische Durchsicht (Review)“:

- Nach Art. 1058 PGR sind die Jahresrechnung und die konsolidierte Jahresrechnung der europarechtlich harmonisierten Gesellschaften (AG, GmbH, KAG), ausgenommen der „kleinen“ Gesellschaften, durch einen Wirtschaftsprüfer oder eine Revisionsgesellschaft zu prüfen (Abschlussprüfung).
- Soweit bei einem Unternehmen keine solche Pflicht zur Abschlussprüfung besteht, aber eine Jahresrechnung aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen erstellt werden muss, ist durch einen Revisor oder ein Revisionsunternehmen eine prüferische Durchsicht (Review) durchzuführen.

Alle nicht europarechtlich harmonisierten rechnungslegungspflichtigen Gesellschaften nach Art. 1045 PGR (z.B. kommerzielle Anstalten) fallen unabhängig von ihrer Grösse in die Kategorie der prüferischen Durchsicht (Review).

Die Gesellschaften, welche der prüferischen Durchsicht (Review) unterliegen, können freiwillig eine Abschlussprüfung durchführen lassen (Opting-up). Ein Verzicht auf eine prüferische Durchsicht (Opting-out), wie sie im schweizerischen Revisionsrecht vorgesehen ist, ist nach dem liechtensteinischen Gesellschaftsrecht bislang nicht möglich.

Zusammenfassend ergibt sich nachfolgende Einteilung der Gesellschaften und Revisionsart:

Abschlussprüfung	Prüferische Durchsicht (Review)
„Grosse“ und „mittelgrosse“ harmonisierte Gesellschaften (AG, GmbH, KAG)	„Kleine“ harmonisierte Gesellschaften (AG, GmbH, KAG)
Freiwillige Abschlussprüfung (Opting-up) (harmonisierte und andere Rechtsformen)	Alle nicht harmonisierten rechnungslegungspflichtigen Gesellschaften (Anstalten, Treuunternehmen)

Abschlussprüfung:

Eine Abschlussprüfung baut auf der prüferischen Durchsicht (Review) auf, wobei die Prüfungstiefe und auch die Anforderungen an den Prüfer höher sind. So können Abschlussprüfungen nur von zugelassenen und beaufsichtigten Wirtschaftsprüfern und Revisionsgesellschaften nach dem Wirtschaftsprüfer und Revisionsgesellschaftengesetz (WPRG)¹³ durchgeführt werden. Die Aufsicht obliegt der Finanzmarktaufsicht (FMA). Die FMA führt bei den zugelassenen Prüfern und Prüfungsgesellschaften in regelmässigen Abständen eine Qualitätskontrolle bezüglich der Einhaltung der einschlägigen Prüfungsstandards und Unabhängigkeitsanforderungen, der Quantität und Qualität der eingesetzten Ressourcen, der berechneten Honorare, der Angemessenheit des internen Qualitätssicherungssystems und der kontinuierlichen Fortbildung durch.

¹³ Gesetz vom 9. Dezember 1992 über die Wirtschaftsprüfer und Revisionsgesellschaften (WPRG), LGBl. 1993 Nr. 44.

Bei der Abschlussprüfung wird die angemessene Urteilssicherheit in einer positiv formulierten Zusicherung zum Ausdruck gebracht: „... *Jahresrechnung entspricht dem Gesetz...*“.

Prüferische Durchsicht (Review):

Eine prüferische Durchsicht (Review) ist eine international anerkannte Prüfungsform. Sie kann von allen Personen gemäss Art. 191a PGR durchgeführt werden (Treuhandprüfer, Wirtschaftsprüfer sowie Personen nach der GewV).

Basierend auf dem schweizerischen Konzept der eingeschränkten Revision hat der Vorstand der liechtensteinischen Wirtschaftsprüfervereinigung am 31. Januar 2012 einen Standard¹⁴ zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht (Review) erlassen. Dieser Standard wurde auch von der Treuhandkammer als verbindlich erklärt.

Im Gegensatz zur hohen Urteilssicherheit bei der Abschlussprüfung liefert die prüferische Durchsicht (Review) aufgrund des geringeren Prüfungsumfangs eine weniger hohe Urteilssicherheit. Diese kommt in der Form einer negativ formulierten Zusicherung, dass die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält, zum Ausdruck:

„Bei unserer prüferischen Durchsicht (Review) sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht dem liechtensteinischen Gesetz und den Statuten entsprechen.“

¹⁴ <https://www.thv.li/index.php/rechtliche-grundlagen/standard-review>. (Webseite besucht am 12. März 2019).

Die Revisionsstelle muss in allen Phasen einer prüferischen Durchsicht (Review) als Nachweise zur Stützung der Review-Aussage und dafür, dass die prüferische Durchsicht (Review) in Übereinstimmung mit dem geltenden Standard vorgenommen wurde, wichtige Sachverhalte dokumentieren. Es gilt der Grundsatz: „not documented, not done“.

1.6 Schweizerische Rechtslage

Gemäss Art. 727 des schweizerischen Obligationenrechts (OR)¹⁵ unterliegen Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten oder Publikumsgesellschaften sind (börsenkotiert), der ordentlichen Revision (in Liechtenstein: „Abschlussprüfung“):

- Bilanzsumme von 20 Millionen Franken;
- Umsatzerlös von 40 Millionen Franken;
- 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Liegen diese Kriterien nicht vor, so besteht die Möglichkeit, eine eingeschränkte Revision (Review) statt einer ordentlichen Revision durchführen zu lassen.

Das schweizerische Obligationenrecht sieht seit dem Jahr 2008 für bestimmte Gesellschaften und unter bestimmten Voraussetzungen zudem die Möglichkeit eines Opting-outs von der eingeschränkten Revision (Review) vor.

Gemäss Art. 727a Abs. 2 OR kann eine AG, GmbH oder Genossenschaft mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre, Gesellschafter oder Genossenschafter auf die eingeschränkte Revision verzichten, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat. Dieser Verzicht gilt auch für die folgenden Jahre. Jeder Gesellschafter hat jedoch das Recht, spätestens zehn Tage vor

¹⁵ Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911; SR 220.

der Generalversammlung eine eingeschränkte Revision zu verlangen. Dann muss die General- bzw. Gesellschafterversammlung eine Revisionsstelle wählen.

Existierende Gesellschaften, die vom Opting-out Gebrauch machen wollen, haben dem Handelsregisteramt folgende Belege einzureichen:

- Anmeldung;
- Erklärung gemäss Art. 62 Abs. 1 und Abs. 2 HRegV¹⁶ (sog. KMU-Erklärung), wonach:
 - die Gesellschaft die Voraussetzungen für die Pflicht zur ordentlichen Revision nicht erfüllt;
 - die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat;
 - sämtliche Aktionäre/Gesellschafter auf eine eingeschränkte Revision verzichtet haben.
- Beilagen zur KMU-Erklärung gemäss Art. 62 Abs. 2 HRegV (Kopien genügen), z.B. Jahresrechnung (Erfolgsrechnung und Bilanz), Verzichtserklärungen sämtlicher Aktionäre/Gesellschafter.

In der Praxis ist es auch denkbar, dass Kreditgeber auf der Durchführung einer Revision bestehen (Opting-in)¹⁷.

1.7 Auswirkungen auf bestehendes Recht

Die Einführung der Möglichkeit zum Verzicht auf die prüferische Durchsicht (Review) wirkt sich insbesondere auf jene Bestimmungen aus, welche sich mit der

¹⁶ Handelsregisterverordnung (HRegV) vom 17. Oktober 2007, SR 221.411.

¹⁷ <https://www.kmu.admin.ch/kmu/de/home/praktisches-wissen/finanzielles/buchhaltung-und-revision/revisionsstelle.html>.

Revisionsstelle allgemein befassen. Teilweise sind die Bestimmungen anzupassen, weil der Fall einer fehlenden Revisionsstelle nicht vorgesehen ist.

Allgemein kann überdies festgestellt werden, dass der Wegfall der Reviewpflicht durch das Opting-out unter „Risk-Assessment“-Aspekten auch klare Nachteile mit sich bringt. Bei Unternehmen, die vom Opting-out Gebrauch machen, fällt nämlich die Revisionsstelle und damit die Kontrolle des Geschäftsgebarens von aussen zur Gänze weg (vgl. nachfolgende Ausführungen) und damit verbunden eine Reihe von Zusatzsicherheiten wie beispielsweise die Kontrolle/Feststellung, welcher Grössenklasse ein Unternehmen überhaupt zuzuordnen ist.

1.7.1 Wegfall der Revisionsstelle als Gesellschaftsorgan

Im liechtensteinischen Gesellschaftsrecht kommen der Revisionsstelle neben ihrer eigentlichen Kernfunktion verschiedene andere Funktionen zu. So sieht das Gesetz eine Reihe von Spezialprüfungen vor (z.B. Kapitalherabsetzungen, Fusionen, Prüfung von segmentierten Verbandspersonen (PCCs); vgl. die Ausführungen im Kapitel 1.7.6 „Auswirkungen auf gesellschaftsrechtliche und andere Spezialprüfungen“). Gerade deshalb ist die Frage von entscheidender Bedeutung, ob die Wahrnehmung der Möglichkeit zum Opting-out einen Wegfall der Revisionsstelle als Gesellschaftsorgan zur Folge hat.

Nachdem in diesem Vernehmlassungsbericht die Möglichkeit auf die prüferische Durchsicht (Review) zu verzichten, dem schweizerischen Modell nachgebildet wird, bietet sich zur Beantwortung dieser zentralen Frage ein entsprechender Vergleich mit dem schweizerischen Recht an. Ein Opting-out führt in der Schweiz dazu, dass die Gesellschaft nicht nur auf die Prüfung der Jahresrechnung, sondern auch auf die Revisionsstelle als Ganzes verzichtet. Entsprechend soll das auch für die gegenständliche Regierungsvorlage gelten.

Der Wegfall der Revisionsstelle ergibt sich allerdings weder unmittelbar aus dem schweizerischen Gesetzeswortlaut noch aus jenem der gegenständlichen Regierungsvorlage. Sofern also die Voraussetzungen für das Opting-out nach schweizerischer Rechtslage bzw. nach liechtensteinischer Rechtslage *de lege ferenda* eingehalten werden, handelt es sich bei der fehlenden Revisionsstelle somit nicht um einen Mangel in der Organisation der Gesellschaft, sondern um eine faktische Folge des Opting-outs.

Dem entsprechend wurden sämtliche Zuständigkeiten der Revisionsstelle abseits der prüferischen Durchsicht (Review) einer Prüfung unterzogen und – wo notwendig – das Opting-out in die bestehenden Gesetzesstellen integriert bzw. der Wegfall der Revisionsstelle berücksichtigt.

1.7.2 (Minderheiten-)Rechte der Gesellschafter

Durch den Wegfall der Revisionsstelle als Gesellschaftsorgan sind indirekt auch die Informations- und Kontrollrechte der Gesellschafter betroffen, weil durch den fehlenden Revisionsbericht die Verwaltung nicht mehr im selben Masse kontrolliert werden kann.

Ein Opting-out soll daher – analog zur Schweiz – nur mit der Zustimmung aller Aktionäre, Gesellschafter oder Inhaber der Gründerrechte zustande kommen können. In weiterer Folge bedeutet dies, dass im Falle eines bestehenden Opting-outs jeder Gesellschafter die Bestellung einer Revisionsstelle verlangen kann. An die darauf folgende Bestellung der Revisionsstelle schliessen dann die entsprechenden Kontrollrechte an, beispielsweise das Recht, Beschlüsse anzufechten (Art. 178 Abs. 1 und 2 PGR), das Recht der Teilnahme an Sitzungen des obersten Organs (Art. 169 Abs. 4 PGR), das Recht der Einberufung des obersten Organs bei Gefahr in Verzug (Art. 167 Abs. 1 letzter Satz PGR) oder das Recht zur Beantragung einer Frist zur Behebung wesentlicher Mängel (Art. 125 Abs. 2 PGR).

1.7.3 Prüfung der Verwahrung von Inhaberaktien

Die Verwahrung von Inhaberaktien wird von der jeweiligen Revisionsstelle geprüft. Im Rahmen ihrer jährlichen Prüfungs- und Reviewpflicht hat die Revisionsstelle die Einhaltung der Pflichten des Verwahrers zu prüfen und zu bestätigen. Wenn sie feststellt, dass diese Pflichten eingehalten wurden, wird das entsprechend im Prüfbericht bestätigt. Wenn die Revisionsstelle Mängel feststellt, muss sie unverzüglich einen Bericht an das Amt für Justiz übermitteln. Dieses fordert sodann den Verwahrer unter Fristansetzung zur Behebung der Mängel auf. Wenn der Mangel innert Frist nicht behoben wird, muss das Amt für Justiz Anzeige beim Landgericht erstatten.

Diese Regelung wurde im Jahr 2012 aufgrund entsprechender Empfehlungen der FATF¹⁸ resp. des Global Forums¹⁹ getroffen²⁰. Sie stellt einen Kompromiss dar, in dessen Rahmen die in Liechtenstein weit verbreiteten Inhaberaktien immobilisiert wurden und weiterhin Bestand haben konnten.

In Fällen, in denen eine AG von einem Opting-out Gebrauch machen und damit auf die Revisionsstelle verzichten würde, wäre die Möglichkeit der Kontrolle hinsichtlich der Pflichten der Verwahrung der Inhaberaktien nicht mehr gegeben.

1.7.4 Prüfung der Pflicht zur Führung des Aktienbuches

Im Falle von Namenaktien hat gemäss Art. 328 Abs. 1 PGR die Gesellschaft über die Eigentümer der Namenaktien ein Verzeichnis (Aktienbuch) zu führen. Um einen Gleichlauf mit den Bestimmungen betreffend die Verwahrung von Inha-

¹⁸ Financial Action Task Force on Money Laundering, <https://www.fatf-gafi.org>,

¹⁹ Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes, <https://www.oecd.org/tax/transparency>.

²⁰ Bericht und Antrag betreffend die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts (Immobilisierung von Inhaberaktien und Einführung eines Sanktionsmechanismus betreffend die Führung des Aktienbuches bei Namenaktien, Nr. 69/2012, S. 4 f.

beraktien zu erreichen, wurde in Art. 328 Abs. 5 PGR die Prüfung der Einhaltung der Pflicht zur Führung eines Aktienbuches im Rahmen der gesetzlichen jährlichen Prüfungs- bzw. Reviewpflicht durch die Revisionsstelle normiert.

Im Unterschied zu Liechtenstein ist in der Schweiz betreffend die Führung des Aktienbuches im Fall von Namenaktien keine Prüfung durch eine Revisionsstelle vorgesehen. Die Gesellschaft muss gemäss Art. 686 Abs. 1 OR über die Namenaktien ein Aktienbuch führen, wobei gewährleistet sein muss, dass in der Schweiz jederzeit darauf zugegriffen werden kann.

Hier besteht eine vergleichbare Situation wie bei den Inhaberaktien, wenn im Rahmen eines Opting-outs die Revisionsstelle als zuständiges Organ entfallen und damit folglich auch der Prüf- bzw. Kontrollmechanismus nach Art. 328 Abs. 5 und 6 PGR wegfallen würde.

1.7.5 Offenlegungspflichten

Es ist wichtig klarzustellen, dass die Pflicht zur Offenlegung von Abschlüssen, welche grossteils auf EWR-rechtliche Vorgaben zurückgeht, in keiner Weise von einem möglichen Opting-out betroffen ist. Offenlegungsrechtliche Vorgaben sind unabhängig von der Frage einer bestehenden Prüfpflicht zu betrachten.

1.7.6 Auswirkungen auf gesellschaftsrechtliche und andere Spezialprüfungen

Das liechtensteinische Recht sieht, insbesondere im PGR, eine Reihe von Spezialprüfungen vor. Hierunter fallen beispielsweise Kapitalherabsetzungen, Fusionen sowie Prüfungen segmentierter Verbandspersonen (PCCs), aber auch die erwähnte Verwahrerprüfung für Inhaberaktien und die Prüfung der Führung des Aktienbuchs. Zu erwähnen ist auch die Reviewpflicht der politischen Parteien

nach Art. 6 Abs. 4 des Gesetzes über die Ausrichtung von Beiträgen an die politischen Parteien²¹. Diese spezialgesetzlichen Prüfpflichten bleiben von einem möglichen Opting-out grundsätzlich unberührt. Das bedeutet, dass beispielsweise ein Unternehmen, welches ein Opting-out vollzogen hat, im Falle einer geplanten Kapitalherabsetzung eine Revisionsstelle bestellen muss. Gleichfalls muss jede segmentierte Verbandsperson weiterhin eine Revisionsstelle aufweisen.

Auch die Arbeitgeberkontrollen der Liechtensteinischen Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV)²² sind von der Lockerung der Reviewpflicht nur am Rande betroffen. So gibt es keine direkten Auswirkungen des Opting-outs auf die AHV, da deren Arbeitgeberkontrollen nach Art. 28 AHVG mit eigenen Revisoren durchgeführt werden und diese Kontrollen inhaltlich nicht deckungsgleich mit der Prüfung der Jahresrechnung eines Unternehmens (Abschlussprüfung, prüferische Durchsicht bzw. Review) sind. Die AHV sieht eine indirekte Auswirkung des Opting-outs in möglicherweise vermehrt unvollständigen oder fehlenden Deklarationen von Lohnbezügen, einem sich verschlechternden Schutz der Arbeitnehmenden oder in allfälligen Beitragsausfällen der Sozialwerke. Die AHV geht laut Postulatsbeantwortung vom 5. Mai 2015 allerdings nicht davon aus, dass es sich hinsichtlich dieser möglichen Auswirkungen um messbare Grössenordnungen handeln würde.²³

Im Rahmen der prüferischen Durchsicht (Review) wird nur rudimentär geprüft, ob die Sozialabgaben richtig deklariert und letztendlich auch abgeführt werden.

²¹ Gesetz vom 28. Juni 1984 über die Ausrichtung von Beiträgen an die politischen Parteien, LGBl. 1984 Nr. 31.

²² Vgl. hierzu Art. 28 des Gesetzes vom 14. Dezember 1952 über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVG), LGBl. 1952 Nr. 29, i.V.m. Art. 63f der Verordnung vom 7. Dezember 1981 zum Gesetz über die Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHVV), LGBl. 1982 Nr. 35, sowie Art. 4a des Gesetzes vom 20. Oktober 1987 über die betriebliche Personalvorsorge (BPVG), LGBl. 1988 Nr. 12.

²³ Postulatsbeantwortung der Regierung vom 5. Mai 2015 an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Überprüfung der Abschaffung, bzw. Lockerung der Prüfungs-, bzw. Reviewpflicht für Klein- und Kleinstunternehmen Nr. 51/2015, S. 52 f.

Fallen Löhne gemäss Erfolgsrechnung an, sind auch entsprechende Sozialleistungen als Verbindlichkeit zu erfassen. Wenn diese Verbindlichkeit nicht beglichen und über Jahre hinweg anwachsen oder aus irgendeinem Grund plötzlich ausgebucht würde, würde dies im Rahmen einer prüferischen Durchsicht (Review) Fragen auslösen. In der Praxis werden in diesem Bereich immer wieder Fehler festgestellt, die dann korrigiert werden (Nachdeklaration bei der AHV oder Arbeitgeberbeitrag Krankenpflegeversicherung).

Bei grösseren Unternehmen (Abschlussprüfung) bestehen in diesem Bereich praktisch keine Probleme. Grössere Unternehmen verfügen meist über eigene Spezialisten (ausgebildete Personalverantwortliche und entsprechende Lohnprogramme).

Somit kann nicht ausgeschlossen werden, dass es bei Kleinunternehmen bzw. Kleinstunternehmen ohne Review (vereinzelt) eher zu unvollständigen oder fehlenden Deklarationen von Lohnbezügen kommen kann, wobei die Anzahl der Fälle und deren Auswirkungen wohl keine systemrelevante Grösse erreichen.

1.7.7 Auswirkungen auf die Steuerverwaltung

Das Massgeblichkeitsprinzip besagt, dass die Grundsätze ordnungsgemässer Buchführung und Rechnungslegung, welche in Liechtenstein im PGR geregelt sind, auch für die Aufstellung der Steuerbilanz gelten. Es ist in Art. 47 Abs. 1 SteG wie folgt verankert: „Die Ertragssteuer bemisst sich nach dem steuerpflichtigen Reinertrag. Dieser ist nach Massgabe der nach dem Personen- und Gesellschaftsrecht zu erstellenden Jahresrechnung unter Beachtung der Bestimmungen von Art. 47 Abs. 2 ff. SteG zu ermitteln.“

Die Revisionsstelle prüft, ob die massgebenden Buchführungs- und Rechnungslegungsgrundsätze eingehalten sind und erstellt einen entsprechenden Bericht, in welchem auch allfällige Verstösse offengelegt werden. Alle prüfungs- und re-

viewpflichtigen juristischen Personen haben nach geltendem Recht den Bericht der Revisionsstelle zusammen mit der Steuererklärung bei der Steuerverwaltung einzureichen (Art. 41 Steuerverordnung; SteV²⁴). Die Steuerverwaltung kann deshalb bei ihren Prüfungsarbeiten davon ausgehen, dass die Jahresrechnung den relevanten Vorschriften des PGR entspricht.

Falls die in dieser Vorlage vorgeschlagene Revision des PGR umgesetzt wird, wäre auch eine Anpassung der SteV erforderlich, wonach der Bericht der Revisionsstelle nur noch eingereicht werden muss, sofern nicht von einem Opting-out Gebrauch gemacht worden ist. Auf die Steuerverwaltung wird in diesen Fällen Mehraufwand zukommen, weil durch den Wegfall der Revision tendenziell mit einer gewissen Abnahme der Qualität der eingereichten Unterlagen gerechnet werden muss.

1.7.8 Anpassung bestehender Verordnungen

Die Wahrnehmung der Möglichkeit eines Opting-outs von der Prüfpflicht wirkt sich nicht nur auf das PGR aus, sondern insbesondere auch auf bestehende Verordnungen. Betroffen ist hier vor allem die Handelsregisterverordnung (HRV)²⁵, weil der Verzicht auf die Revisionsstelle im Handelsregister vermerkt werden muss. Entsprechend wären die Rechtsgrundlagen in der HRV anzupassen und das Opting-out nach Art. 1058a PGR dort abzubilden, falls die in dieser Vorlage vorgeschlagene Revision des PGR umgesetzt wird.

1.8 Grössenklassen im Rechnungslegungs- und Revisionsrecht

Die dem gegenständlichen Vernehmlassungsbericht zugrunde liegende Motion zielt auf die Lockerung der Reviewpflicht von Kleingesellschaften bzw. Kleinstge-

²⁴ Verordnung vom 21. Dezember 2010 über die Landes- und Gemeindesteuern (Steuerverordnung; SteV), LGBl. 2010 Nr. 437.

²⁵ Verordnung vom 11. Februar 2003 über das Handelsregister (Handelsregisterverordnung; HRV), LGBl. 2003 Nr. 66.

sellschaften auf Grundlage der Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU ab. Den entsprechenden Grössenkriterien für die möglicherweise betroffenen Unternehmen kommt daher grosse Bedeutung zu.

1.8.1 Umschreibung der Grössenklassen

Im liechtensteinischen Revisionsrecht wird zwischen Kleinst-, kleinen, mittelgrossen und grossen Gesellschaften unterschieden, wobei als Abgrenzungskriterien die Bilanzsumme, die Nettoumsatzerlöse und die Anzahl der Arbeitnehmenden dienen. Art. 1064 PGR lautet in der aktuellen Fassung wie folgt:

Art. 1064 PGR

B. Umschreibung der Grössenklassen

1) Kleine Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 1. 7.4 Millionen Schweizer Franken Bilanzsumme;*
- 2. 14.8 Millionen Schweizer Franken Nettoumsatzerlöse (Art. 1081) im dem Bilanzstichtag vorangehenden Geschäftsjahr;*
- 3. im Durchschnitt des Geschäftsjahres 50 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer.*

1a) Als kleine Gesellschaften gelten auch Kleinstgesellschaften, die mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:

- 1. 450 000 Schweizer Franken Bilanzsumme;*
- 2. 900 000 Schweizer Franken Nettoumsatzerlöse (Art. 1081) im dem Bilanzstichtag vorangehenden Geschäftsjahr;*
- 3. im Durchschnitt des Geschäftsjahres 10 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer.*

2) *Mittelgrosse Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 bezeichneten Merkmale überschreiten und mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten:*

1. *25.9 Millionen Schweizer Franken Bilanzsumme;*
2. *51.8 Millionen Schweizer Franken Nettoumsatzerlöse (Art. 1081) im dem Bilanzstichtag vorangehenden Geschäftsjahr;*
3. *im Durchschnitt des Geschäftsjahres 250 Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer.*

3) *Grosse Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 2 bezeichneten Merkmale überschreiten.*

Eine Änderung der Qualifizierung als kleine, mittelgrosse oder grosse Gesellschaft tritt nur ein, wenn die Merkmale an den Bilanzstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden.

Die in den Schwellenwerten erwähnten Nettoumsatzerlöse sind gemäss Art. 1081 PGR Erlöse aus dem Verkauf von für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit der Gesellschaft typischen Erzeugnissen, Waren und Dienstleistungen. Erträge aus Beteiligungen und Wertschriften des Finanzanlagevermögens sowie Zinsen gehören nicht dazu. Dies hat zur Folge, dass eine Holdinggesellschaft mit weniger als 50 Beschäftigten in aller Regel als kleine Gesellschaft einzustufen ist.

1.8.2 Anzahl liechtensteinischer Unternehmen nach Grössenklassen

Wie ausgeführt, sind für die Grösse einer Gesellschaft drei Kennzahlen (Bilanzsumme, Nettoumsatzerlöse und Anzahl der Mitarbeitenden) von Bedeutung. Für die Bestimmung der Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einer bestimmten Grössenklasse sind somit mehrere Faktoren in Kombination relevant.

Im Folgenden wird auf die der Steuerverwaltung vorliegenden Zahlen betreffend liechtensteinische Unternehmen mit Umsätzen Bezug genommen. Diese Zahlen werden – gemessen an der Bilanzsumme und den Nettoumsatzerlösen – nach

den Grössenkriterien für Klein- und Kleinstgesellschaften aufgeschlüsselt. Die Anzahl von Mitarbeitenden eines Unternehmens ergibt sich aus der Beschäftigungsstatistik.

Weil die Jahresrechnungen 2018 erst teilweise vorliegen und daher noch keine Auswertung möglich ist, wurde auf die aktuell vorliegenden Daten aus dem Statistikjahr 2017 zurückgegriffen. Im Sinne der Einheitlichkeit des Referenzjahres wird auch bei der Beschäftigungsstatistik auf die Daten aus dem Berichtsjahr 2017 angeknüpft.

Im Steuerjahr 2017 erzielten insgesamt 6'400 Gesellschaften Umsätze. Rund 3'200 dieser Gesellschaften wiesen eine Bilanzsumme von weniger als CHF 450'000 und rund 4'800 Gesellschaften Nettoumsatzerlöse von weniger als CHF 900'000 auf.

Im Steuerjahr 2017 wiesen rund 5'600 der Gesellschaften, welche Umsätze erzielten, eine Bilanzsumme kleiner als CHF 7,4 Mio. auf. Rund 5'900 Gesellschaften liegen unter einer Umsatzgrenze von CHF 14,8 Mio.

Aus der Beschäftigungsstatistik für das Jahr 2017 ergibt sich, dass von insgesamt 4'710 Unternehmen 4'154 Unternehmen über weniger als zehn Beschäftigte verfügten, 443 Unternehmen zwischen 10 und 49 Beschäftigte aufwiesen und 96 Unternehmen zwischen 50 und 249. Nur 17 Unternehmen verfügten über 250 oder mehr Beschäftigte.

Es muss berücksichtigt werden, dass es derzeit keine Möglichkeit gibt, die liechtensteinischen Unternehmen bezüglich der drei genannten Grössenkriterien in Kombination zu messen, da diese nicht in verknüpfter Form erfasst werden. Allerdings wäre genau das notwendig, um die Unternehmen statistisch einer bestimmten Kategorie abschliessend zuordnen zu können. Dementsprechend wa-

ren die in der Postulatsbeantwortung²⁶ sowie die im Rahmen der Beantwortung der in der Motion erwähnten kleinen Anfrage vom 8. November 2017 genannten Zahlen eigentlich nur Einzelfaktoren bzw. Teilmengen, die erst in Kombination die Anzahl von Kleinstunternehmen, kleinen, mittleren und grossen Unternehmen ergeben, oder sie beruhen auf entsprechenden Schätzungen/Hochrechnungen.

Folgende Tabellen sollen einen Überblick über die genannten Zahlen vermitteln:

Gesellschaften mit Umsätzen (gesamt): 6`400		
	Kleinstgesellschaften	Kleingesellschaften (inkl. Kleinstgesellschaften)
Nach Bilanzsumme	3`200	5`600
Nach Nettoumsatzerlösen	4`800	5`900

Gesellschaften mit Beschäftigten (gesamt): 4`710		
	Kleinstgesellschaften	Kleingesellschaften (inkl. Kleinstgesellschaften)
Nach Beschäftigten	4`154	4`597

2. BEGRÜNDUNG DER VORLAGE

Mit der Motion wird die Regierung beauftragt, dem Landtag eine Gesetzesvorlage zu unterbreiten, welche eine Lockerung der Reviewpflicht (prüferische Durchsicht) gemäss Art. 1058 Abs. 2 PGR für Kleinunternehmen vorsieht. Mit der im

²⁶ Postulatsbeantwortung der Regierung vom 5. Mai 2015 an den Landtag des Fürstentums Liechtenstein betreffend die Überprüfung der Abschaffung, bzw. Lockerung der Prüfungs-, bzw. Reviewpflicht für Klein- und Kleinstunternehmen Nr. 51/2015, S. 43 f.

Anhang enthaltenen Gesetzesvorlage kommt die Regierung diesem Auftrag nach. Auf die Grundzüge der vorgeschlagenen Regelung wird im Folgenden eingegangen.

3. SCHWERPUNKTE DER VORLAGE

3.1 Einschränkung auf wirtschaftlich tätige Unternehmen

Die Zielrichtung der Motion ist eine administrative und finanzielle Erleichterung für das liechtensteinische Gewerbe. Die neuen Erleichterungen sollen deshalb auf wirtschaftlich tätige Unternehmen beschränkt werden.

Bei der Definition bzw. Festlegung von tätigen Unternehmen wird dabei auf die Formulierung in Art. 1045 Abs. 1 PGR zurückgegriffen und damit auf eine Bestimmung, die als Voraussetzung für die Pflicht zur ordnungsgemässen Rechnungslegung den „Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes“ vorsieht.

3.2 Beschränkung auf Kleinstgesellschaften

Die Möglichkeiten, nach welchen sich die Grössenkriterien von Gesellschaften als Rahmenbedingungen für ein Opting-out richten, sind durch die bestehenden EWR-rechtlichen Vorgaben bzw. deren inländische Umsetzung im PGR vorgegeben (Art. 1064 PGR).

Die EWR-rechtlichen Vorgaben zur Prüfpflicht und zur Ausnahme von der Prüfpflicht sowie die Grössenkriterien für die Unternehmensgrössen ergeben sich aus der Bilanzrichtlinie 2013/34/EU. Die Bilanzrichtlinie sieht lediglich für grosse und mittlere Gesellschaften eine Prüfpflicht vor. Insofern sind, wie bereits ausgeführt, für kleine (und Kleinst-) Gesellschaften grundsätzlich keine Prüfungen verpflichtend vorgesehen (Art. 34 Abs. 1 der Richtlinie 2013/34/EU).

Im Rahmen der gegenständlichen Regierungsvorlage wird die Möglichkeit zum Opting-out im Sinne einer system- und grössenverträglichen Lösung auf Kleinstgesellschaften²⁷ beschränkt.

Dabei ist zu betonen, dass die Anlehnung an Art. 1064 Abs. 1a PGR lediglich hinsichtlich der Grössenkriterien der Unternehmen gilt, nicht jedoch hinsichtlich der Gesellschaftsform. Die Vorschriften des Abschnittes beginnend mit Art. 1063 ff. PGR beziehen sich nämlich grundsätzlich nur auf Gesellschaften in der Rechtsform der AG, der KAG sowie der GmbH. Diese Einschränkung soll aber nicht für das Opting-out gelten. Deshalb spricht Art. 1058a Abs. 1 PGR in der vorgeschlagenen Formulierung von „Unternehmen, die den Grössenkriterien einer Kleinstgesellschaft im Sinne von Art. 1064 Abs. 1a entsprechen“. So ist sichergestellt, dass beispielsweise auch prüfpflichtige Anstalten vom Opting-out Gebrauch machen können.

Die Regierung erachtet dies als einen bestmöglichen Kompromiss hinsichtlich der Forderung nach Deregulierung im Revisionsrecht und einem den Grössen der betroffenen Gesellschaften entsprechenden Systemschutz im Bereich des Gesellschaftsrechts. Darüber hinaus entspricht die Einschränkung auf Kleinstgesellschaften der Motion, welche hinsichtlich der Grössenkriterien die Vorgabe definiert, dass „die künftige Opting-out-Regelung in Liechtenstein zumindest für Kleinstunternehmen gemäss Art. 1064 Abs. 1a PGR gelten soll.“

3.3 Ausschluss der Aktiengesellschaft mit Inhaberaktien vom Opting-out

Infolge der erläuterten Problematik hinsichtlich der Prüfpflichten betreffend den Verwahrer von Inhaberaktien und die Führung des Aktienbuches bei Namenak-

²⁷ Das sind Gesellschaften, die zwei der drei in Art. 1064 Abs. 1a PGR erwähnten Grössenkriterien (CHF 450'000 Bilanzsumme, CHF 900'000 Nettoumsatzerlöse und zehn Mitarbeitende) nicht überschreiten.

tien (vgl. hierzu die Ausführungen in den Kapiteln „Prüfung der Verwahrung von Inhaberaktien“ und „Prüfung der Pflicht zur Führung des Aktienbuches“) war zu überlegen, wie mit AGs im Rahmen des Opting-outs zu verfahren ist. Im Vorfeld wurden sämtliche Möglichkeiten geprüft – von einem Wegfall der Sonderprüfungspflicht betreffend den Verwahrer (Art. 326i PGR) und der Führung des Aktienbuches (Art. 328 Abs. 5 PGR) im Falle des Opting-outs bis hin zu einem Bestehenbleiben dieser „Sonderprüfungen“ im Falle des Wegfalls der Reviewpflicht.

Während ein Absehen von der Sonderprüfung im Falle des Opting-outs einer AG mit Inhaberaktien jedenfalls in Konflikt mit internationalen Vorgaben zur Geldwäschereibekämpfung stünde, würde ein Bestehenbleiben dieser Sonderprüfungen im Falle eines Opting-outs zu Problemen führen. Einerseits wäre eine Revisionsstelle vorgesehen (und im Handelsregister eingetragen), andererseits würde – abgesehen von der Prüfung der Verwahrerplichten bzw. der Pflicht zur Führung des Aktienbuches – keine Prüfung durchgeführt, obwohl dies durch den Eintrag im Handelsregister so suggeriert würde (sog. expectation gap). Darüber hinaus stünden solche „abgespeckten“ Prüfmandate bezüglich Kosten für die geprüfte Gesellschaft in einem Missverhältnis. Der Prüfauftrag „Prüfung der Verwahrerplichten bzw. Prüfung der Pflicht zur Führung des Aktienbuches“ wird heute nicht gesondert durchgeführt, sondern ist integraler Bestandteil des gesamten Reviews und führt zu keiner separaten Rechnung an den Geprüften. Wenn diese Posten aber einer eigenständigen Prüfung unterzogen würden, müssten die entsprechenden Kosten (Prüfungsvorbereitung, Fahrtspesen, Prüfung vor Ort, Nachbearbeitung/Berichterstattung) separat dem Kunden verrechnet werden. Hinzu kommt, dass bei einer solchen solitären Prüfung aufgrund der fehlenden prüferischen Durchsicht (Review) wichtige Umstände nicht bekannt wären und damit nicht berücksichtigt werden könnten. Dabei handelt es sich beispielsweise um Informationen zur Eigentümerstruktur, zu Aktionärskontokorrent-Konten oder zur allfälligen Dividendenausschüttung. Diese und weitere durch eine prüferische

Durchsicht (Review) gewährleistete Informationen sind auch für die Beurteilung der Prüfungen nach Art. 326i und 328 Abs. 5 PGR hilfreich, um die relevanten Zusammenhänge besser erkennen zu können.

Berücksichtigt man zusammengefasst die erwähnten internationalen Vorgaben sowie die Auswirkungen, welche ein Wegfall der Revisionsstelle für die Rechtsform der AG mit sich bringt, zeigt sich, dass die Möglichkeiten hinsichtlich eines möglichen Opting-outs sehr beschränkt sind bzw. Folgen nach sich ziehen, welche in der Praxis zu Problemen und erhöhten Risiken führen und gegen ein Opting-out sprechen. Letztlich stehen die Vorgaben nach den Art. 326i und 328 Abs. 5 PGR einem Opting-out entgegen, weshalb mangels tragbarer Alternativen zumindest für AGs mit Inhaberaktien nur der Weg bleibt, diese von der Möglichkeit des Opting-outs auszuschliessen. Sollte bei einer solchen AG ein Opting-out dennoch erwägt werden, so gäbe es die Möglichkeit, auf Namenaktien zu wechseln oder die Option eines Rechtsformwechsels.

Für AGs mit Namenaktien soll sich die Situation insofern ändern, als unter Berücksichtigung aller Umstände eine Aufhebung der bestehenden Prüfpflicht in Art. 328 Abs. 5 PGR sowie der dazugehörenden Verfahrensbestimmung in Abs. 6 erfolgt. Dieser Schritt ist notwendig, wenn man für die AG als eine der beliebtesten Rechtsformen für Gewerbebetriebe in Liechtenstein die Möglichkeit eines Opting-outs gewährleisten möchte. Da diese Vorschrift aufgrund einer Empfehlung im Rahmen einer Länderprüfung ins PGR aufgenommen wurde, wird die Regierung deren Abschaffung im Rahmen folgender Länderprüfungen primär dadurch begründen, dass eine entsprechende gesetzliche Prüfpflicht weder in der Schweiz noch in Österreich vorgesehen ist und der liechtensteinische Standard hier über dem Erforderlichen liegt. Das Risiko einer gegenteiligen Einschätzung seitens der Prüfer lässt sich jedoch nicht ausschliessen.

Per 31. Dezember 2018 waren im Handelsregister 5'054 AGs eingetragen²⁸. Im Jahr 2017 wurde im Amt für Justiz eine entsprechende Erhebung durchgeführt, welche ergeben hat, dass 56 % der AGs über Inhaberaktien verfügen, während 43 % der AGs Namenaktien aufweisen. Bei 1 % der AGs handelt es sich um solche mit veränderlichem Kapital.

4. ERLÄUTERUNGEN ZU DEN EINZELNEN ARTIKELN

Zu Art. 192 Abs. 8

Gemäss dieser Bestimmung muss eine Verbandsperson, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt oder deren statutarischer Zweck den Betrieb eines solchen Gewerbes zulässt, eine Revisionsstelle bestellen. Künftig soll die Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle in jenen Fällen wegfallen, in denen eine Gesellschaft von der Möglichkeit zum Opting-out nach Art. 1058a PGR Gebrauch macht. Entsprechend ist die Bestimmung um diese Ausnahmemöglichkeit zu erweitern.

Zu Art. 328 Abs. 5 und 6

Da ein Opting-out für AGs mit Namenaktien grundsätzlich ermöglicht werden soll, wird die gesetzlich vorgeschriebene Prüfpflicht bezüglich des Aktienbuches durch die Revisionsstelle im Rahmen der prüferischen Durchsicht aufgehoben. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Revisionsstelle künftig, wenn eine solche vorhanden ist, die Führung des Aktienbuches nicht mehr kontrollieren darf. Sie kann dies im Rahmen des Reviews auch ohne spezialgesetzliche Grundlage. Im Falle eines Opting-outs würde diese Pflicht jedoch obsolet, weil bei einem solchen die Revisionsstelle wegfällt.

²⁸ Landtag, Regierung und Gerichte 2018, Rechenschaftsbericht der Regierung an den Hohen Landtag, S. 130.

Die Strafbestimmung § 66e SchIT PGR, mit welcher Verstösse gegen die Pflicht zur ordnungsgemässen Führung des Aktienbuches sanktioniert werden, muss nur leicht angepasst werden. An der Strafbarkeit der Verstösse ändert sich nichts. Das ist nur konsequent, weil auch im Falle des mit dem Opting-out verbundenen Wegfalls der Revisionsstelle die Pflicht zur korrekten Führung des Aktienbuchs unverändert bestehen bleibt. Es fällt lediglich die Pflicht zur Prüfung durch die Revisionsstelle weg. Eine freiwillige Prüfung ist aber jederzeit möglich.

Im Unterschied zu Namenaktien sind Inhaberaktien grundsätzlich im Fokus internationaler Überprüfungen und erfordern daher eine deutlich strengere Regulierung. Entsprechend kann die Prüfpflicht betreffend die Verwahrerpflichten von Inhaberaktien nach Art. 326i PGR nicht aufgehoben werden. Im Ergebnis bedeutet das, dass AGs mit Inhaberaktien kein Opting-out beschliessen können. Jedenfalls aber steht einer solchen AG der Weg frei, zu Namenaktien zu wechseln, um sodann auf die prüferische Durchsicht verzichten zu können. Somit ist sichergestellt, dass die Rechtsform der AG einem Opting-out grundsätzlich zugänglich ist.

Zu Art. 400 Abs. 1

Art. 400 sieht für GmbHs keine Pflicht zur Bestellung einer Revisionsstelle vor, wenn den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern die Befugnis der Kontrolle gleich den nichtgeschäftsführenden Kollektivgesellschaftern zugewiesen wird. Doch auch wenn den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern eine solche Kontrollbefugnis nicht zukommt, kann – insbesondere die Zustimmung aller Gesellschafter vorausgesetzt – auf eine Revisionsstelle verzichtet werden. Diese Möglichkeit ist in Art. 400 Abs. 1 PGR entsprechend vorzusehen.

Zu Art. 1058a

Hierbei handelt es sich um die zentrale Bestimmung, mit welcher die Möglichkeit eines Verzichts auf die normalerweise obligatorische prüferische Durchsicht (Review) gemäss Art. 1058 Abs. 2 PGR geschaffen wird. Die gegenständliche Regie-

rungsvorlage orientiert sich strukturell so weit wie möglich an der von den Moti-
onären angesprochenen Opting-out-Regelung in der Schweiz.

Allerdings werden – wie ausgeführt – AGs mit Inhaberaktien vom Opting-out
ausgenommen, weil bei dieser die Revisionsstelle neben der allgemeinen Prüf-
pflicht die Verwahrerplichten zu überprüfen hat. Diese spezielle, gesetzliche
Pflicht geht auf zwingende, internationale Vorgaben zurück und wurde – wie
ausgeführt – aufgrund der diesbezüglichen Bemänglung im Peer Review Report
der OECD²⁹ etabliert.

Gemäss Art. 727a Abs. 2 OR kann eine AG, GmbH oder Genossenschaft in der
Schweiz mit der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter auf die eingeschränkte
Revision verzichten, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im
Jahresdurchschnitt hat. Jeder Gesellschafter hat jedoch das Recht, spätestens
zehn Tage vor der Generalversammlung eine eingeschränkte Revision zu verlan-
gen. Dann muss die General- bzw. Gesellschafterversammlung eine Revisionsstel-
le wählen. Dem schweizerischen Modell folgend, wird folgende Regelung getrof-
fen:

Abs. 1

In Abs. 1 wird ein Teil der Voraussetzungen definiert, unter denen ein Opting-out
von der Prüfpflicht möglich ist. Anders als in der Schweiz soll das Opting-out
nicht auf einzelne Rechtsformen beschränkt bleiben, sondern – mit Ausnahme
von AGs mit Inhaberaktien – allen nach Art. 1058 Abs. 2 PGR reviewpflichtigen
Unternehmen offenstehen.

Es besteht weiterhin jederzeit die Möglichkeit, freiwillig die Prüfpflicht wahrzu-
nehmen, beispielsweise weil dies aufgrund bestimmter Faktoren angezeigt er-

²⁹ Organisation for Economic Cooperation and Development, <http://www.oecd.org/about/>

scheint. So kann etwa der vermehrte Einsatz von Fremdkapital bedingen, sich freiwillig der Prüfpflicht zu unterstellen, um dem Wunsch von Investoren oder Darlehensgebern zu entsprechen.

Zentral ist in diesem Zusammenhang die Festlegung der Faktoren, welche gegeben sein müssen, damit ein Opting-out möglich ist, bzw. der Umstände, welche ein Opting-out verhindern:

- Gemäss der vorgeschlagenen Lösung zur Umsetzung der Motion können ausschliesslich jene Gesellschaften vom Opting-out Gebrauch machen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

Die Motion zielt gemäss ihrem Wortlaut darauf ab, dass die Lockerung der Prüfpflicht insbesondere für das liechtensteinische Kleingewerbe eine administrative und finanzielle Erleichterung bringen soll. Dementsprechend wird das Ansinnen der Motionäre umgesetzt, indem jenen Unternehmen die Möglichkeit der Befreiung von der Prüfpflicht eingeräumt wird, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben.

Für die Beurteilung der Frage, ob ein Unternehmen ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt, kann an die Praxis der Steuerverwaltung bei der Prüfung der Mindestertragssteuerbefreiung nach Art. 62 Abs. 3 SteG angeknüpft werden. Danach wird geprüft, ob das Unternehmen über eine Gewerbebewilligung oder über eine andere Spezialbewilligung im Inland verfügt.

- Bilanzsumme, Umsatzerlöse und Vollzeitstellen sind jene betriebswirtschaftlichen Kennzahlen, nach denen bis dato schon die Abgrenzung zwischen kleinen, mittleren und grossen Unternehmen erfolgt.³⁰ Wie erläutert, soll die Möglichkeit des Opting-outs künftig für Unternehmen möglich

³⁰ Siehe hierzu Art. 1064 PGR.

sein, welche die Grössenkriterien (Bilanzsumme, Nettoumsatzerlöse und Anzahl von Mitarbeitenden) einer Kleinstgesellschaft nach Art. 1064 Abs. 1a PGR erfüllen.

In der Schweiz gelten bezüglich der Bilanzsumme und Umsatzerlöse als Grenzkriterien weitaus höhere Schwellenwerte. Diese höheren Schwellenwerte werden aber durch das absolute Kriterium einer maximalen Anzahl von zehn Mitarbeitenden (nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) relativiert. Aus praktischer Sicht erscheint es in den meisten Branchen kaum möglich, mit zehn oder weniger Mitarbeitenden die hohen Grenzwerte hinsichtlich der Bilanzsumme und der Nettoumsatzerlöse zu überschreiten. Unter diesem Gesichtspunkt ist die für Liechtenstein vorgeschlagene Regelung vergleichbar, indem die entsprechenden Grenzkriterien nach der Grösse der Kleinstgesellschaften festgelegt werden und damit das Opting-out auf Kleinstgesellschaften beschränkt wird. Diese Lösung erachtet die Regierung für den heimischen Gesellschaftsstandort hinsichtlich der Grössenverträglichkeit als am geeignetsten. Sie entspricht im Übrigen auch den Vorgaben der Motion, welche die Lockerung der Prüfpflicht zumindest für Kleinstgesellschaften einfordert.

Abs. 2

Abs. 2 regelt eine weitere Voraussetzung für das Opting-out. Ein Verzicht auf eine Prüfung der Abschlüsse soll nur dann möglich sein, wenn die Gesamtheit der Gesellschafter dies so will. Um sämtliche relevante Unternehmensformen einzuschliessen, wird bei der Formulierung dieser Voraussetzung auf einen „einstimmigen Beschluss des obersten Organs“ abgestellt. So ist sichergestellt, dass auch Unternehmen ohne Gesellschafter, wie dies etwa bei der Anstalt der Fall ist, vom Opting-out Gebrauch machen können.

Die Anstalt nimmt als in Liechtenstein für Gewerbetreibende überaus beliebte und flexible Rechtsform eine besondere Stellung ein. Sie wird in Art. 107 Abs. 1 PGR im Zusammenhang mit „Personenverbindungen und Vermögenswidmungen, deren wirtschaftlicher Zweck darin besteht, ein Handels-, Fabrikations- oder anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe zu betreiben“, neben den Gesellschaften mit Persönlichkeit (AG, GmbH, Genossenschaft etc.) als einzige weitere zulässige Rechtsform genannt, in der diese das Recht der Persönlichkeit erwerben können. Bei der Anstalt in ihrer verkehrstypischen Ausprägung bilden die Gründerrechtsinhaber das oberste Organ (Art. 543 Abs. 1 PGR). Das bedeutet, dass korrespondierend zur einstimmigen Entscheidung sämtlicher Gesellschafter bei der Anstalt die Gesamtheit der Gründerrechtsinhaber über das Opting-out entscheiden muss. Sinngemäss Gleiches gilt beispielsweise für das oberste Organ des Treuunternehmens.

Die vorgeschlagene Regelung entspricht dem Willen der Motionäre und macht auch im Hinblick auf die in der Schweiz geltende Regelung (Art. 727a Abs. 2 OR – „mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre“) Sinn. Eine einfache Mehrheit soll schon deshalb nicht genügen, weil eine mögliche Aushöhlung von gesellschaftsrechtlichen Minderheitsrechten, wie dem Informationsrecht, verhindert werden soll.

Abs. 3

Abs. 3 entspricht inhaltlich Art. 727a Abs. 3 OR. Die Zustimmung zum Verzicht auf eine Revision kann in Form eines Gesellschafterbeschlusses bzw. Beschlusses des obersten Organs erfolgen, sofern sämtliche Gesellschafter bzw. Mitglieder des obersten Organs an der Versammlung teilnehmen (Universalversammlung) und dem betreffenden Beschluss zustimmen. Gemäss herrschender Lehre in der Schweiz kann ein Verzicht aber auch auf anderem Wege unter allen Beteiligten vereinbart werden, beispielsweise im Wege eines Zirkularbeschlusses, wobei für

die Beantwortung eine Frist von mindestens 20 Tagen anzusetzen ist. Der Rezeptionsgrundlage folgend, soll Schweigen als Zustimmung gewertet werden dürfen.

Abs. 4

Ein einmal getroffenes Opting-out soll für die Folgejahre weitergelten, sodass eine entsprechende Entscheidung nicht jährlich bestätigt oder wiederholt werden muss. Es bleibt solange bestehen, bis zumindest eines der Mitglieder des obersten Organs die Durchführung einer prüferischen Durchsicht (Review) verlangt. Hierzu hat jedes Mitglied des obersten Organs jederzeit das Recht.

Abs. 5

Infolge der Entscheidung eines Opting-outs sind in aller Regel die Statuten anzupassen und die Revisionsstelle im Handelsregister löschen zu lassen. Die Bestimmung entspricht inhaltlich grundsätzlich Art. 727a Abs. 5 OR. Darüber hinaus soll der Verzicht auf die Revisionsstelle im Handelsregister in jedem Fall ersichtlich sein. Das bedeutet, dass auch Anstalten, welche keiner Pflicht zur Eintragung der Revisionsstelle im Handelsregister unterliegen, das Opting-out im Handelsregister eintragen lassen müssen.

Abs. 6

Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne von Art. 1138g PGR de lege ferenda³¹ sollen in jedem Fall weiterhin der Prüfpflicht unterliegen. Unternehmen von öffentlichem Interesse sind Unternehmen, die an einer Börse im EWR kotiert sind, sowie Banken und Versicherungsunternehmen. Bei solchen Unternehmen wird ohnehin in aller Regel eine ordentliche Abschlussprüfung durchzuführen sein. Bei Banken und Versicherungen ist das jetzt schon geltendes Recht, wobei auch die jeweiligen börsenrechtlichen Vorgaben im EWR wohl kaum eine prüferische Durchsicht (Review) zulassen würden. Um aber mögliche Rechtsunsi-

³¹ Siehe hierzu die Stellungnahme der Regierung Nr. 99/2018.

cherheiten zu vermeiden, sollen diese Unternehmen jedenfalls der Prüfpflicht unterstellt werden bzw. soll ein Verzicht auf die Revisionsstelle nicht möglich sein.

Gleiches hat für segmentierte Verbandspersonen zu gelten, für welche Art. 243 Abs. 4 PGR vorsieht, dass sie über eine Revisionsstelle gemäss Art. 191a PGR verfügen müssen und der ordnungsgemässen Rechnungslegung gemäss Art. 1045 ff. PGR unterliegen.

Abs. 7 bis 10

Die Abs. 7 bis 10 regeln das Verfahren für das Opting-out. Es ist vorgesehen, dass ein Unternehmen, welches von einem Opting-out Gebrauch machen möchte, eine entsprechende Erklärung einreichen muss, wonach die Voraussetzungen für das Opting-out (Grössenkriterien, keine Inhaberaktien, einstimmiger Verzicht des obersten Organs etc.) erfüllt sind (Abs. 7). Ebenso hat das Unternehmen die entsprechenden Nachweise beizulegen (Abs. 8). Die Erklärung kann bereits bei der Gründung abgegeben werden (Abs. 9), so wie es auch in der Schweiz vorgesehen ist.

Das Amt für Justiz kann gemäss Abs. 10 jederzeit eine Erneuerung der Erklärung und weitere Informationen verlangen. So kann es prüfen, ob bei einem Unternehmen die Voraussetzungen für ein Opting-out wirklich noch vorliegen. Sollte dies nicht der Fall sein, so kommt ein Verstoß gegen § 66 Abs. 1a SchlT PGR in Betracht.

Abs. 11

Weitere Einzelheiten zum Verfahren für das Opting-out sollen in der HRV näher geregelt werden können. Hierfür wird in Abs. 11 die entsprechende gesetzliche Verordnungsermächtigung vorgesehen.

Zu Art. 1122 Abs. 1

Die gegenständliche Bestimmung regelt die Pflicht der EWR-rechtlich harmonisierten Gesellschaften im Sinne von Art. 1063 PGR zur Einreichung der ordnungsgemäss gebilligten Jahresrechnung und des Prüfungsberichts beim Amt für Justiz zum Zweck der Offenlegung. Künftig fällt die Pflicht zur Einreichung des Prüfberichts in jenen Fällen weg, in denen eine Gesellschaft vom Opting-out nach Art. 1058a PGR Gebrauch macht. Das Opting-out ist deshalb an dieser Stelle im Gesetz vorzusehen.

Zu § 66 Abs. 1a SchIT

Die Bestimmung stellt eine Strafbarkeit im Falle eines Verstosses gegen die Prüfpflicht sicher. Insbesondere die Wahrnehmung eines Opting-outs, ohne dass hierfür die Voraussetzungen vorliegen, wird im Rahmen dieser Bestimmung vom Landgericht zu ahnden sein. Die Bestimmung ist hinsichtlich Regelungsgehalt und Strafdrohung an § 66 Abs. 1 SchIT (Verstösse gegen die Vorschriften über die Rechnungslegung) angelehnt.

Zu § 66e Abs. 1 Einleitungssatz SchIT

Die Führung des Aktienbuches wird bisher gemäss Art. 328 Abs. 5 PGR im Rahmen der gesetzlichen jährlichen Prüfungs- bzw. Reviewpflicht geprüft. Festgestellte Mängel teilt der Prüfer dem Amt für Justiz mit, welches die Gesellschaft unter Fristansetzung zur Behebung der Mängel auffordert. Das Amt für Justiz erstattet Anzeige beim Landgericht, wenn keine Behebung der Mängel erfolgt.

Künftig entfällt die ausdrückliche gesetzliche Pflicht zur Prüfung der Führung des Aktienbuches im Rahmen der Abschlussprüfung bzw. der prüferischen Durchsicht (Review). Allerdings bleibt die Pflicht zur ordnungsgemässen Führung des Aktienbuches bestehen. Entsprechend sollen Verstösse in diesem Zusammenhang

selbstverständlich strafbar bleiben. Allerdings soll das Landgericht nicht wie bisher nur auf Anzeige des Amtes für Justiz tätig werden, sondern ganz allgemein auf Antrag oder von Amts wegen (so wie es beispielsweise auch in §§ 66 Abs. 1 PGR SchIT für Verstösse gegen die Rechnungslegungspflichten vorgesehen ist).

Zum Inkrafttreten

Die Möglichkeit zum Opting-out wurde in der Schweiz so in Kraft gesetzt, dass die neue Regelung erstmals auf Geschäftsjahre anwendbar war, die mit Inkrafttreten des neuen Gesetzes beginnen. Da das Geschäftsjahr in den meisten Fällen mit dem Kalenderjahr identisch ist, soll das neue Recht auf Geschäftsjahre anwendbar sein, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen.

Die Überprüfung des Geschäftsjahres 2019 unterliegt altem Recht.

5. VERFASSUNGSMÄSSIGKEIT / RECHTLICHES

Die gegenständliche Gesetzesvorlage wirft keine verfassungsmässigen Fragen auf.

6. **REGIERUNGSVORLAGE**

Gesetz

vom ...

über die Abänderung des Personen- und Gesellschaftsrechts

Dem nachstehenden vom Landtag gefassten Beschluss erteile Ich Meine Zustimmung:

I.

Abänderung bisherigen Rechts

Das Personen- und Gesellschaftsrecht (PGR) vom 20. Januar 1926, LGBl. 1926 Nr. 4, in der geltenden Fassung, wird wie folgt abgeändert:

Art. 192 Abs. 8

8) Eine Verbandsperson, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreibt oder deren statutarischer Zweck den Betrieb eines solchen Gewerbes zulässt, muss eine Revisionsstelle gemäss Abs. 1 bestellen. Davon ausgenommen sind Verbandspersonen, die gemäss Art. 1058a auf die prüferische Durchsicht (Review) verzichtet haben.

Art. 328 Abs. 5 und 6

Aufgehoben

Art. 400 Abs. 1

1) Durch die Statuten muss entweder den nicht geschäftsführenden Gesellschaftern die Befugnis zur Kontrolle gleich den nichtgeschäftsführenden Kollektivgesellschaftern zugewiesen oder eine Revisionsstelle vorgesehen werden, sofern nicht auf die prüferische Durchsicht (Review) gemäss Art. 1058a PGR verzichtet wurde.

Art. 1058a

Opting-out; Verzicht auf die prüferische Durchsicht (Review)

1) Unternehmen, ausgenommen Aktiengesellschaften mit Inhaberaktien (Art. 323 ff.), die den Grössenkriterien einer Kleinstgesellschaft im Sinne von Art. 1064 Abs. 1a entsprechen und ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, können auf die prüferische Durchsicht (Review) verzichten.

2) Voraussetzung für einen Verzicht nach Abs. 1 ist ein einstimmiger Beschluss des obersten Organs.

3) Die Verwaltung kann die Mitglieder des obersten Organs schriftlich um Zustimmung ersuchen und allenfalls darauf hinweisen, dass das Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt.

4) Hat das oberste Organ einstimmig auf eine prüferische Durchsicht (Review) verzichtet, so gilt dieser Verzicht auch für die nachfolgenden Jahre. Jedes Mitglied des obersten Organs hat jedoch jederzeit das Recht, eine prüferische

Durchsicht (Review) zu verlangen. Das oberste Organ muss diesfalls die Revisionsstelle wählen.

5) Die Tatsache, dass auf die prüferische Durchsicht (Review) verzichtet wird und das Datum der entsprechenden Erklärung, sind in jedem Fall im Handelsregister einzutragen. Die Statuten sind soweit erforderlich anzupassen, sowie die Revisionsstelle im Handelsregister zu löschen, falls eine solche eingetragen ist.

6) Gesellschaften von öffentlichem Interesse (Art. 1138g) und segmentierte Verbandspersonen (Art. 243 ff.) dürfen nicht auf die prüferische Durchsicht verzichten.

7) Unternehmen, die gemäss Abs. 1 auf die prüferische Durchsicht (Review) verzichten, müssen dem Amt für Justiz mit der Anmeldung zur Eintragung des Verzichts eine von mindestens einem Mitglied der Verwaltung bzw. Geschäftsführung unterzeichnete Erklärung einreichen, dass:

- a. der Zweck des Unternehmens ausschliesslich auf den Betrieb eines nach kaufmännischer Art geführten Gewerbes gerichtet ist;
- b. bei Aktiengesellschaften, dass keine Inhaberaktien ausgegeben worden sind;
- b. die Grössenkriterien von Art. 1064 Abs. 1a nicht überschritten werden; und
- c. das oberste Organ einstimmig auf eine eingeschränkte Revision verzichtet hat.

8) Mit der Anmeldung zur Eintragung des Verzichtes auf prüferische Durchsicht (Review) ist dem Amt für Justiz zudem das Protokoll des obersten Organs, das den Verzicht beschlossen hat (Gesellschafterversammlung, Generalversamm-

lung, Zirkularbeschluss oder die einzelnen Verzichtserklärungen), einzureichen. Kopien der massgeblichen aktuellen Unterlagen wie Erfolgsrechnungen, Bilanzen, Jahresberichte, müssen der Erklärung beigelegt werden. Diese Unterlagen sind nicht öffentlich und werden gesondert aufbewahrt.

9) Die Erklärung kann bereits bei der Gründung abgegeben werden.

10) Das Amt für Justiz kann eine Erneuerung der Erklärung sowie weitere Informationen und Unterlagen verlangen, um zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen Verzicht nach Abs. 1 noch vorliegen.

11) Die Regierung kann das Nähere mit Verordnung regeln.

Art. 1122 Abs. 1

1) Die gesetzlichen Vertreter von Gesellschaften im Sinne von Art. 1063 haben die ordnungsgemäss gebilligte Jahresrechnung und, sofern nicht auf die prüferische Durchsicht (Review) gemäss Art. 1058a PGR verzichtet wurde, den Prüfungsbericht spätestens vor Ablauf des zwölften Monats nach dem Bilanzstichtag beim Amt für Justiz einzureichen. Auf begründeten Antrag hin kann das Amt für Justiz die Frist zur Einreichung der in Satz 1 bezeichneten Unterlagen erstrecken. Nach Einreichung der Unterlagen macht das Amt für Justiz auf Kosten der einreichenden Gesellschaften in den amtlichen Publikationsorganen bekannt, unter welcher Registernummer diese Unterlagen beim Amt für Justiz eingereicht worden sind.

§ 66 Sachüberschrift und Abs. 1a SchIT

2. Rechnungslegungs-, Rechnungsprüfungs- und Offenlegungspflicht

1a) Wer gemäss den Vorschriften über die Prüfungs- und Reviewpflicht (Art. 1058 f.) diesen Prüfpflichten, gleich welcher Form, insbesondere weil die Voraussetzungen für einen Verzicht nach Art. 1058a nicht mehr vorliegen, vorsätzlich nicht nachkommt, wird vom Landgericht auf Antrag oder von Amts wegen im Ausserstreitverfahren mit einer Ordnungsbusse bis zu 10 000 Franken bestraft. Handelt der Täter fahrlässig, so beträgt die Ordnungsbusse bis zu 5 000 Franken.

§ 66e Abs. 1 Einleitungssatz SchIT

1) Vom Landgericht kann auf Antrag oder von Amts wegen im Ausserstreitverfahren mit Ordnungsbusse bis zu 10 000 Franken bestraft werden, wer vorsätzlich als verantwortliches Organ der Gesellschaft:

II.

Inkrafttreten

1) Dieses Gesetz tritt unter Vorbehalt des ungenutzten Ablaufs der Referendumsfrist am ... (1./Monat/Jahr) in Kraft, andernfalls am Tag nach der Kundmachung.

2) Es ist erstmals anwendbar auf Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2020 beginnen.