



Praxismitteilung EHRA 1/08

17. Oktober 2008

Hinweise zur Praxis des Eidg. Amtes für das Handelsregister

1. Art. 17 Abs. 1 Bst. c HRegV¹

Bei juristischen Personen muss die *Anmeldung* von zwei Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans (d.h. der Verwaltungsrat bei der Aktiengesellschaft, die Geschäftsführer bei der GmbH und die Verwaltung bei der Genossenschaft) oder von einem Mitglied mit Einzelzeichnungsberechtigung unterzeichnet werden. Dies ergibt sich aus Art. 931a Abs. 2 OR². Andere Arten der Unterzeichnung der Anmeldung (z.B. durch den Sekretär des Verwaltungsrates, der nicht Mitglied ist) sind nicht mehr zulässig.

2. Art. 42 HRegV

Die Auflösung und Löschung von Personengesellschaften erfordert gemäss Art. 574 Abs. 2 und 589 OR zwei getrennte Eintragungen. Vorerst muss die Auflösung der Gesellschaft (Art. 42 Abs. 1 HRegV) und nach Beendigung der Liquidation deren Löschung zur Eintragung (Art. 42 Abs. 4 HRegV) angemeldet werden.

Die simultane Eintragung der Auflösung und Löschung ist nur dann zulässig, wenn die Anmeldung zur Eintragung der Auflösung nicht rechtzeitig erfolgt ist und die Liquidation in der Zwischenzeit abgeschlossen wurde.

3. Art. 45 Abs. 2 Bst. c HRegV

Publikationstext bei einer Verrechnungsliberierung:

Aktienkapital neu: ... Liberierung neu: ... Aktien neu: ... Ordentliche Kapitalerhöhung durch Verrechnung einer Forderung von CHF ..., wofür ... Namenaktien zu CHF ... ausgegeben werden.

¹ Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 (HRegV; SR 221.411).

² Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (OR; SR 220).

4. Art. 48 Abs. 1 Bst. a, Art. 50 Abs. 5 und Art. 52 Abs. 3 HRegV

Bei Erhöhungen des Aktienkapitals muss im Eintrag explizit auf die Art der Kapitalerhöhung hingewiesen werden (ordentliche, genehmigte oder bedingte Kapitalerhöhung).

Publikationstext je für eine ordentliche, genehmigte oder bedingte Kapitalerhöhung:

Aktienkapital neu: CHF Liberierung neu: CHF ... Aktien neu: ... Ordentliche Kapitalerhöhung.

Aktienkapital neu: ... Liberierung neu: ... Aktien neu: ... Genehmigte Kapitalerhöhung [gestützt auf den Ermächtigungsbeschluss vom xx.xx.xxxx].

Aktienkapital neu: ... Liberierung neu: ... Aktien neu: ... Bedingte Kapitalerhöhung [gestützt auf den Gewährungsbeschluss vom xx.xx.xxxx].

Publikationstext bei der Kombination verschiedener Kapitalerhöhungsarten:

Aktienkapital neu: ... Liberierung neu: ... Aktien neu: ... Ordentliche Kapitalerhöhung im Umfang von CHF ... und genehmigte Kapitalerhöhung gestützt auf den Ermächtigungsbeschluss vom xx.xx.xxxx im Umfang von CHF

[Bei einer Kombination verschiedener Kapitalerhöhungsarten ist im Eintrag auf die verschiedenen Komponenten der Kapitalerhöhung hinzuweisen, indem diese betragsmässig separat ausgewiesen werden. Hinweise auf den Umfang der Erhöhung sowie auf die Art und den Nennwert der neu ausgegebenen Aktien sind nicht erforderlich, da sich diese Informationen aus der Rubrik "Aktienkapital" ergeben. Ferner ist zu beachten, dass die Chronologie der Vorgänge in der Publikation korrekt wiedergegeben wird.]

5. Art. 48 Abs. 2 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 Bst. c HRegV

Publikationstext bei einer Liberierung durch Umwandlung von Eigenmitteln:

Aktienkapital neu: ... Liberierung neu: ... Aktien neu: ... Ordentliche Kapitalerhöhung durch Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital.

6. Art. 49 Abs. 3 und 51 Abs. 3 HRegV

Publikationstext bei der Einführung eines genehmigten oder bedingten Kapitals (Ermächtigungs- bzw. Gewährungsbeschluss der Generalversammlung):

Die Generalversammlung hat mit Beschluss vom xx.xx.xxxx eine genehmigte [oder: bedingte] Kapitalerhöhung gemäss näherer Umschreibung in den Statuten eingeführt.

7. Art. 50 Abs. 2 Bst. h in fine bzw. Art. 50 Abs. 6 HRegV

Publikationstext bei Ausschöpfung des Erhöhungsbetrages oder bei Ablauf der Frist für die genehmigte Kapitalerhöhung:

Streichung der Statutenbestimmung über die [mit Ermächtigungsbeschluss vom xx.xx.xxxx eingeführte] genehmigte Kapitalerhöhung infolge Ausschöpfung des Erhöhungsbetrages bzw. infolge Ablaufs der zeitlichen Befristung.

8. Art. 53 Abs. 4 HRegV

Publikationstext bei Ausübung oder Erlöschen der Wandel- oder Optionsrechte:

Streichung der Statutenbestimmung über die [mit Gewährungsbeschluss vom xx.xx.xxxx eingeführte] bedingte Kapitalerhöhung infolge Ausübung der Wandelrechte [oder Optionsrechte].

Streichung der Statutenbestimmung über die [mit Gewährungsbeschluss vom xx.xx.xxxx eingeführte] bedingte Kapitalerhöhung infolge Erlöschens der Wandelrechte [oder Optionsrechte].

9. Art. 73 Abs. 1 Bst. k HRegV

Nebenleistungspflichten einerseits und Vorhand-, Vorkaufs- oder Kaufsrechte andererseits sind getrennt in die Statuten aufzunehmen (Art. 776a Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR). Gemäss Art. 73 Abs. 1 Bst. k HRegV muss der Handelsregistereintrag jedoch lediglich einen allgemeinen Hinweis auf deren nähere Umschreibung in den Statuten enthalten:

Publikationstext:

Nebenleistungspflichten, Vorhand-, Vorkaufs- oder Kaufsrechte: gemäss näherer Umschreibung in den Statuten.

Konkurrenzverbote und Konventionalstrafen sind keine Nebenleistungspflichten im Sinne von Art. 73 Abs. 1 Bst. k HRegV und somit nicht eintragungsfähig.

10. Art. 73 Abs. 1 Bst. n HRegV

Publikationstext für statutarische Abtretungsmodalitäten von Stammanteilen:

Vom Gesetz abweichende Abtretungsmodalitäten der Stammanteile gemäss näherer Umschreibung in den Statuten.

11. Art. 74 HRegV

Da das GmbH-Recht nur eine Art der Erhöhung des Stammkapitals kennt, ist im Gegensatz zur Aktiengesellschaft *kein* Hinweis auf die Art der Kapitalerhöhung angebracht.

12. Art. 76 Abs. 2 i.V.m. Art. 45 Abs. 2 Bst. a HRegV

Im Eintrag ist ausdrücklich anzugeben, wie viele Stammanteile anlässlich einer Sacheinlage ausgegeben werden (und nicht mehr die Anrechnung des Preises des eingebrachten Gegenstandes ans Stammkapital).

Publikationstext:

Sacheinlage: Die Gesellschaft übernimmt gemäss Vertrag vom xx.xx.xxxx diverse Werkstatteinrichtungsgegenstände [zum Preis von CHF ...], wofür ... Stammanteile zu CHF ... ausgegeben werden.

13. Art. 89 und 93 HRegV

Bei Aktiengesellschaften (Art. 739 ff. OR), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 826 Abs. 2 i.V.m. Art. 739 ff. OR), Genossenschaften (Art. 913 Abs. 1 i.V.m. Art. 739 ff. OR) und Vereinen (Art. 58 ZGB i.V.m. Art. 913 Abs. 1 und 739 ff. OR) wird die Auflösung und die Liquidation handelsregisterrechtlich in zwei Schritten durchgeführt.

In den Art. 89 und 93 HRegV wird für die Eintragung der Auflösung zum Zwecke der Liquidation und die anschliessende Löschung einer Genossenschaft oder eines Vereins auf die für die Aktiengesellschaft geltenden Bestimmungen verwiesen (Art. 63 und 65 HRegV). Diese Regeln gelangen nur sinngemäss zur Anwendung, soweit sie mit dem Genossenschafts- und Vereinsrecht vereinbar sind. Das Gesetz sieht bei diesen Rechtsformen *keine* öffentliche Beurkundung des Auflösungsbeschlusses vor, so dass Art. 63 Abs. 2 Bst. a HRegV keine Geltung beansprucht. Anstelle der öffentlichen Urkunde ist bei Genossenschaften und Vereinen das Protokoll der General- oder Vereinsversammlung als Beleg einzureichen.

14. Art. 92 Bst. j und m HRegV

Ein Verein muss von Rechts wegen eine Revisionsstelle bezeichnen und im Handelsregister eintragen, wenn er die in Art. 69b Abs. 1 ZGB statuierten Grössenkriterien für eine ordentliche Revision erfüllt. Ein Verein muss seine Buchführung gemäss Art. 69b Abs. 2 ZGB durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen, wenn ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt. In den übrigen Fäl-

len sind die Statuten und die Vereinsversammlung in der Ordnung der Revision frei (Art. 69b Abs. 4 ZGB).

Muss der Verein eine ordentliche oder eingeschränkte Revision nach Massgabe des Gesetzes durchführen, so ist die gewählte Revisionsstelle ins Handelsregister einzutragen (Art. 61 Abs. 1 HRegV). Die Revisionsstelle muss diesfalls über die erforderliche Zulassung der Revisionsaufsichtsbehörde verfügen.

Bestimmen die Statuten oder die Generalversammlung, dass der Verein weder eine ordentliche noch eine eingeschränkte Revision durchführen muss, so dürfen die mit der Revision befassten Personen nicht als Revisionsstelle eingetragen werden. Die Statuten dürfen auch nicht ein solches Organ als Revisionsstelle bezeichnen, andernfalls Dritte getäuscht werden. Bezeichnungen wie "Kontrollstelle" oder "Rechnungsrevisor" sind unter der Rubrik Organisation im Sinne von Art. 92 Bst. j HRegV zulässig.

15. Art. 97 HRegV

Art. 97 HRegV verweist für die Eintragung der Auflösung zum Zwecke der Liquidation und die anschliessende Löschung einer Stiftung auf die für die Aktiengesellschaft geltenden Bestimmungen. Dieses Vorgehen gilt indessen nur, wenn die Aufsichtsbehörde ausdrücklich eine Liquidation angeordnet hat (Art. 97 Abs. 2 HRegV). Diesfalls wird die Auflösung gestützt auf die Verfügung der Aufsichtsbehörde eingetragen. In den übrigen Fällen kann die Stiftung gestützt auf die Aufhebungsverfügung der Aufsichtsbehörde gelöscht werden. Die Zustimmung zur Löschung durch die Steuerbehörden bleibt in jedem Fall vorbehalten.

16. Art. 110 HRegV

Bei der Eintragung von Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Hauptsitz in der Schweiz hat sich der Eintrag auf die in der Verordnung genannten Angaben zu beschränken. Zusätzliche Informationen sind weder erforderlich noch vorgesehen.

Publikationstext:

XX AG, Zweigniederlassung Bern, in Bern, CH-036...., Neuengasse 6, 3011 Bern, Zweigniederlassung (Neueintragung). Identifikationsnummer Hauptsitz: CH-020.... Firma Hauptsitz: XX AG. Rechtsform Hauptsitz: Aktiengesellschaft. Hauptsitz: Zürich. [Evtl. Hinweis auf Personen, die nur für die Zweigniederlassung zeichnen.]

Gemäss Art. 110 Abs. 1 Bst. e HRegV enthält der Eintrag nur noch Personen, die zur Vertretung der Zweigniederlassung berechtigt sind, sofern ihre *Zeichnungsberechtigung* nicht aus dem Eintrag der Hauptniederlassung hervorgeht.

Folgende Konstellationen sind zu unterscheiden:

- A ist beim Hauptsitz mit einer „Unterschrift beschränkt auf den Hauptsitz“ eingetragen: Bei der Zweigniederlassung kann A als „Leiter der Zweigniederlassung mit einer Unterschrift beschränkt auf die Zweigniederlassung“ eingetragen werden;
- A ist beim Hauptsitz mit einer vollen Zeichnungsberechtigung eingetragen (die Vertretung umfasst somit sowohl den Hauptsitz als auch die Zweigniederlassungen): A kann bei der Zweigniederlassung *nicht* eingetragen werden, und zwar auch nicht mit einer vom Eintrag des Hauptsitzes abweichenden Funktion;
- A ist beim Hauptsitz nicht registriert: A kann bei der Zweigniederlassung mit einer spezifischen Funktion eingetragen werden (bspw. Leiter der Zweigniederlassung) und verfügt über eine auf die Zweigniederlassung beschränkte Zeichnungsberechtigung.

Bei bestehenden Zweigniederlassungen sind keine neuen Mutationen in Bezug auf nicht mehr zu publizierende Tatsachen anzunehmen. Wird bei einer Zweigniederlassung eine Mutation angemeldet, so ist die gesamte Eintragung an die Anforderungen des neuen Rechts anzupassen. Eine Vermischung von alt- und neurechtlichen Tatsachen ist abzulehnen, andernfalls Dritte den Eintrag nicht mehr verstehen.

17. Art. 114 HRegV

Publikationstext für Zweigniederlassungen von Unternehmen mit Hauptsitz im Ausland:

ABL B.V., Amsterdam, Zweigniederlassung Baar, in Baar, CH-170...., Blegistrasse 99, 6340 Baar, Ausländische Zweigniederlassung (Neueintragung). Firma Hauptsitz: ABL B.V. Hauptsitz in: Amsterdam (NL). Rechtsform Hauptsitz: Besloten Vennootschap [nach niederländischem Recht]. Registrierung Hauptsitz: 01.04.1998. Kapital Hauptsitz: EUR 120'000; Liberierung: EUR 120'000. Zweck der Zweigniederlassung: Durchführung von Finanzierungsgeschäften jeglicher Art inklusive Leasing. Eingetragene Personen: Van Zok, Femke, niederländische Staatsangehörige, in Zandvoort (NL), Geschäftsführerin, mit Einzelunterschrift; Schweizer, Beat, von Zug, in Baar, Leiter der Zweigniederlassung, mit Einzelunterschrift.

Die Zweckumschreibung der Zweigniederlassung muss den Vorgaben des schweizerischen Rechts entsprechen (Art. 118 HRegV), d.h. als Zweck der Zweigniederlassung ist entweder die Zweckumschreibung des ausländischen Hauptsitzes oder, falls diese mit den Vorgaben des schweizerischen Rechts unvereinbar ist, ein spezifischer Zweck der Zweigniederlassung einzutragen (dieser muss aber vom Zweck des Hauptsitzes gedeckt sein).

18. Art. 117 Abs. 4 HRegV

Die weiteren in der Schweiz gelegenen Adressen einer Rechtseinheit sind im Interesse einer einheitlichen Praxis abschliessend wie folgt zu umschreiben:

Weitere Adresse: Gartenweg 12, 5000 Aarau

Weitere Adresse: Postfach 780, 5400 Baden

(Ausdrücke wie bspw. „Geschäftslokal“, „Geschäftsräumlichkeiten“, „Geschäftsstellen“, „Büros“, „Verwaltungsadresse“ oder „Postzustelladresse“ sind nicht mehr zu verwenden).

19. Art. 152 Abs. 2, Art. 153 Abs. 1, Art. 154 Abs. 1 und Art. 155 Abs. 1 HRegV

Bei der vom Handelsregisteramt gesetzten 30-tägigen Frist, innert der die Betroffenen eine Anmeldung vorzunehmen haben, handelt es sich um eine *gesetzliche Verwirkungsfrist*. Ist sie unbenutzt abgelaufen, so greift die vorgesehene Sanktion. Es gibt *keine* Möglichkeiten, diese Fristen zu verlängern.

Die Eintragung ins Handelsregister erfolgt gemäss Art. 156 HRegV auf der Grundlage der Verfügung des Handelsregisteramtes sobald sie rechtskräftig geworden ist.

20. Art. 153 HRegV

Publikationstext im Falle von Art. 153 HRegV (fehlendes Rechtsdomizil):

Einzelunternehmen: ... Das Einzelunternehmen wird in Anwendung von Art. 153 HRegV von Amtes wegen gelöscht, weil die dem Inhaber angesetzte Frist zur Herstellung des rechtmässigen Zustandes in Bezug auf das Rechtsdomizil am Sitz des Unternehmens unbenutzt abgelaufen ist.

Personengesellschaften und juristische Personen (gilt nicht für Stiftungen): ... Firma neu: XX AG in Liquidation. Die Gesellschaft wird in Anwendung von Art. 153 HRegV von Amtes wegen als aufgelöst erklärt, weil die ihr angesetzte Frist zur Herstellung des rechtmässigen Zustandes in Bezug auf das Rechtsdomizil am Sitz der Gesellschaft unbenutzt abgelaufen ist. Eingetragene Personen neu oder mutierend: ... Liquidator, mit Einzelunterschrift.

21. Art. 154 HRegV

Publikationstext im Falle von Art. 154 HRegV (Mangel in der Organisation):

... Mit Verfügung des Einzelrichters des Kantonsgerichts Z. vom xx.xx.xxxx wurde die Gesellschaft gemäss Art. 731b OR aufgelöst und ihre Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs angeordnet.

22. Art. 155 HRegV

Publikationstext im Falle von Art. 155 Abs. 3 HRegV (keine Geschäftstätigkeit und keine Aktiven mehr):

... Die Gesellschaft wird in Anwendung von Art. 155 Abs. 3 HRegV von Amtes wegen gelöscht [nachdem kein Interesse an der Aufrechterhaltung der Eintragung geltend gemacht wurde].

23. Art. 159 Abs. 1 Bst. b HRegV

Nebst dem Datum muss auch der Zeitpunkt des Konkurserkennnisses angegeben werden. Gemäss langjähriger Praxis wird zudem das erkennende Gericht erwähnt.

Publikationstext für die Konkursöffnung:

Einzelunternehmen: ... Mit Verfügung vom xx.xx.xxxx hat der Konkursrichter des Bezirksgerichts L. über den Inhaber dieses Einzelunternehmens mit Wirkung ab dem xx.xx.xxxx, xx.xx Uhr, den Konkurs eröffnet.

Personengesellschaften und juristische Personen: ... Firma neu: XX in Liquidation. Mit Verfügung vom xx.xx.xxxx hat das Konkursgericht Z über die Gesellschaft mit Wirkung ab dem xx.xx.xxxx, xx.xx Uhr, den Konkurs eröffnet.

24. Art. 159 Abs. 5 Bst. a HRegV

Gemäss Wortlaut dieser Bestimmung gilt die dreimonatige Wartefrist auch für Einzelunternehmen. Die Handelsregisterämter haben nach der Publikation der Einstellung des Konkurses mangels Aktiven bei jeder Rechtseinheit mit der Löschung von Amtes wegen 3 Monate zuzuwarten.

Publikationstext:

... Nachdem kein begründeter Einspruch gegen die Löschung erhoben wurde [bei Einzelunternehmen zusätzlich: und der Geschäftsbetrieb aufgehört hat], wird die Rechtseinheit gemäss Art. 159 Abs. 5 Bst. a HRegV von Amtes wegen gelöscht.

25. Art. 160 Abs. 2 HRegV

Publikationstext bei der gerichtlichen Bewilligung einer Nachlassstundung:

... Mit Verfügung vom xx.xx.xxxx hat das Bezirksgericht Z. die Nachlassstundung bis zum zz.zz.zzzz bewilligt. Eingetragene Personen neu oder mutierend: YY, von ..., in ..., Sachwalter [mit Einzelunterschrift].

26. Art. 164 Abs. 4 HRegV

Publikationstext bei einer vom Gericht angeordneten Wiedereintragung einer Rechtseinheit:

... Firma neu: XX AG in Liquidation. Die Gesellschaft wird gemäss Verfügung des Einzelrichters des Bezirksgerichts H. vom xx.xx.xxxx wieder in das Handelsregister eingetragen. Liquidationsdomizil: c/o XX Treuhand AG, ... Eingetragene Personen neu: ZZ, von ..., in ..., Liquidator, mit Einzelunterschrift.

Falls der Liquidator und das Liquidationsdomizil bereits eingetragen waren und anlässlich der Wiedereintragung wieder gelten, ist folgender Hinweis in den Eintrag aufzunehmen:

... Die in Bezug auf die Liquidatorin und die Liquidationsadresse bisher eingetragenen Tatsachen gelten weiterhin.

27. Art. 174 HRegV

Art. 174 HRegV ist nur auf *Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften* und *Genossenschaften* anwendbar. Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung war vor dem 1.1.2008 nicht revisionspflichtig, weshalb kein „*Opting-out*“ im Hinblick auf die Prüfung der Jahresrechnung 2007 geschehen kann.

28. Art. 177 HRegV

Nach neuem Recht dürfen *keine* Geschäftsbezeichnungen und Enseignes mehr ins Handelsregister eingetragen werden. Entsprechende Kennzeichen dürfen in der Zweckumschreibung erwähnt werden, jedoch ohne die rechtliche Qualifikation als "Geschäftsbezeichnung" oder "Enseigne".

Publikationstext:

Zweck: Betrieb des Restaurants "Goldner Löffel"

29. Art. 718 Abs. 4, 814 Abs. 3 und 898 Abs. 2 OR

Eine Aktiengesellschaft, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Genossenschaft muss durch eine Person vertreten werden können, die Wohnsitz in der Schweiz hat. Dieses Erfordernis kann gemäss Wortlaut des Gesetzes durch ein Mitglied des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder einen Direktor erfüllt werden.

Der Begriff des Direktors ist im Sinne von Art. 718 Abs. 2 OR auszulegen: Es handelt sich dabei um einen "Dritten" (d.h. eine nicht dem Verwaltungsrat zugehörige Person), dem die Vertretungsberechtigung übertragen wurde. Es ist daher nicht erforderlich, dass diese Person als Direktor im Handelsregister eingetragen wird.

Eine Prokura oder eine Handlungsvollmacht genügt hingegen den Anforderungen der Art. 718 Abs. 4, 814 Abs. 3 und 898 Abs. 2 OR nicht.

30. Keine Eintragung von natürlichen Personen als Revisionsstellen

Wird eine natürliche Person, die über die erforderliche Zulassung als Revisor verfügt, als solche zur Revisionsstelle gewählt, so darf nur deren im Handelsregister eingetragenes und von der Revisionsaufsichtsbehörde zugelassenes Einzelunternehmen als Revisionsstelle eingetragen werden (s. Art. 8 der Revisionsaufsichtsverordnung³). Eine natürliche Person als solche ist nicht als Revisionsstelle eintragungsfähig.

Publikationstext:

..., H. Müller Revisionen (CH-...), in Z, Revisionsstelle
(nicht: ... Harald Müller, von M, in Z, Revisionsstelle.)

31. Zitierung von Gesetzes- und Verordnungsbestimmungen des Bundes

Werden in einem Eintrag Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen des Bundes angegeben, müssen die Zitierweise der Bundeskanzlei und die offiziellen Abkürzungen der Erlasse verwendet werden (z.B. Art. 938a Abs. 1 OR, Art. 62 Abs. 2 HRegV).

Wird in einem Eintrag auf altrechtliche Bestimmungen verwiesen, so ist der offiziellen Abkürzung des Erlasses der Buchstabe „a“ oder der Präfix „alt“ voranzustellen (bspw. aOR oder altOR bzw. aHRegV oder altHRegV).

EIDG. AMT FÜR DAS HANDELSREGISTER

Dr. Nicholas Turin

³ Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3)