



Neues Recht: Revisionsstelle und Revision

1. Grundsatz

Aktiengesellschaften (Art. 727 OR und Art. 727a OR), **GmbH** (Art. 818 OR), **Genossenschaften** (Art. 906 OR) und **Stiftungen** (Art. 83b ZGB) sind zur **Wahl einer Revisionsstelle verpflichtet**.

Der **Verein** muss eine Revisionsstelle nur wählen, wenn die Voraussetzungen von Art. 69b ZGB erfüllt sind, oder ein persönlich haftendes oder zu Nachschüssen verpflichtetes Mitglied eine eingeschränkte Revision verlangt (Art. 69b Abs. 2 ZGB).

2. Für die Revision nach neuem Recht relevante Geschäftsjahre

Die neuen Bestimmungen zur Revisionsstelle gelten für Geschäftsjahre, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen. Das erste relevante Geschäftsjahr ist somit dasjenige vom 1. Januar 2008 bis 31. Dezember 2008.

Die ersten Abschlussprüfungen nach neuem Recht erfolgen erst im 1. Semester 2009. Daraus folgt: **Die Revisionsstelle nach dem neuem Recht ist spätestens im 2. Semester 2008 zu wählen.**

3. Ordentliche Revision

Zur **ordentlichen Revision** (Art. 727 OR) verpflichtet sind:

- **Publikumsgesellschaften**, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert oder Anleiheobligationen ausstehend haben; oder Gesellschaften, die mindestens 20 % der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Publikumsgesellschaft beitragen.
- Gesellschaften, die **zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren** überschreiten:
 - a. Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
 - b. Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
 - c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.
- Gesellschaften, die zur Erstellung einer **Konzernrechnung** verpflichtet sind (Art. 663e Abs. 1 OR).
- Eine ordentliche Revision muss auch dann vorgenommen werden, wenn Aktionäre, die zusammen mindestens **10 % des Aktienkapitals** vertreten, dies verlangen.

Für die **GmbH** und die **Genossenschaft** gelten die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 818 Abs. 2 OR und Art. 906 Abs. 2 OR).

Betreibt die **Stiftung** für ihren Zweck ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung für Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar (Art. 83a Abs. 2 ZGB). Es sind somit auch die Kriterien für die Durchführung einer ordentlichen oder eingeschränkten Revision anwendbar.

Für den **Verein** gelten die Kriterien von Art. 69b Abs. 1 ZGB, die im Übrigen mit denjenigen in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR identisch sind.

4. Eingeschränkte Revision

In allen übrigen Fällen erfolgt die eingeschränkte Revision (Art. 727a OR).

Die Statuten können dies vorsehen oder die Generalversammlung kann einmalig beschliessen, dass gleichwohl eine ordentliche Revision erfolgen muss (Opting-up; Art. 727 Abs. 3 OR).

5. Zulassung als Revisionsstelle

Natürliche Personen und **Revisionsunternehmen**, die Prüfungen und Bestätigungen vornehmen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten, eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen, bedürfen einer Zulassung.

Natürliche Personen werden unbefristet, Revisionsunternehmen für die Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 2 f. RAG).

Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, bedürfen einer besonderen Zulassung und stehen unter staatlicher Aufsicht (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen). Andere Revisionsunternehmen werden auf Gesuch hin ebenfalls als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen, wenn sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen (Art. 7 RAG).

Ab dem 01.01.2008 werden nur noch zugelassene Revisorinnen und Revisoren neu in das Handelsregister eingetragen. Die Zulassung wird vom Handelsregisteramt direkt bei der Revisionsaufsichtsbehörde überprüft.

Wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung seiner Tätigkeit erbringt, wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu CHF 1'000'000.- bestraft (Art. 40 RAG).

Weitere Informationen zur Zulassung sind unter www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch zu finden.

6. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Für die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gelten je nach Art der Revision unterschiedliche Kriterien.

Bei der **ordentlichen Revision** stellt Art. 728 OR einen ausführlichen Katalog darüber auf, was mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist:

- Die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat, eine andere Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr;
- Eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft;
- Eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär;
- Das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen;
- Die Übernahme eines Auftrags, der zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führt;
- Der Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet;
- Die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen;

Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit gelten für **alle an der Revision beteiligten Personen**. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidungsfunktion.

Wer gegen die Grundsätze zur Unabhängigkeit nach Art. 11 RAG sowie nach Art. 728 OR verstösst, wird mit Busse bis zu CHF 100'000 bestraft (Art. 39 Abs. 1 lit. a RAG).

Bei der **eingeschränkten Revision** (Art. 729 OR) muss die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungs-urteil objektiv bilden. Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

In beiden Fällen darf **die Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein**. Diese gesetzliche Formulierung bedeutet, dass die Verletzung des Unabhängigkeitsgebots nicht „offensichtlich und unzweideutig“ sein muss, so dass die Beurteilung der Frage in der Kognition des Handelsregisteramts liegt.

Das Fehlen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle stellt zudem ein Mangel in der Organisation im Sinne von Art. 731b OR dar.

7. Verzicht auf die eingeschränkte Revision (Opting-out)

Die Gesellschaft kann auf die *Wahl einer Revisionsstelle verzichten*, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Die Gesellschaft ist lediglich zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet;
- b) sie verfügt über weniger als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
- c) und alle Gesellschafterinnen und Gesellschafter haben auf die Revision verzichtet.

Das Opting-out ist kein Automatismus. Mit der Anmeldung des Opting-out sind dem Handelsregisteramt folgende Unterlagen einzureichen:

- a) Die Erklärung der Geschäftsführung, dass die Gesellschaft lediglich zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet ist, die Gesellschaft über weniger als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt verfügt und alle Gesellschafterinnen und Gesellschafter auf die Revision verzichtet haben.
- b) Bilanzen und Erfolgsrechnungen der beiden vergangenen Geschäftsjahre;
- c) Allenfalls Protokolle und weitere Unterlagen.

Bei Verzicht auf Revision ist bei der Aktiengesellschaft in der Regel eine Statutenänderung erforderlich (Art. 727a Abs. 5 OR), sofern die Statuten eine Revisionsstelle vorsehen. Bei der Wahl einer Revisionsstelle ohne statutari-sche Grundlage gilt ebenfalls Art. 727a Abs. 5 OR.

Das GmbH-Recht schreibt keine Statutenbestimmung über die Revisionsstelle vor (vgl. Art. 776 OR). Nur wenn der Revisionsstelle zu den gesetzlichen Aufgaben zusätzliche Aufgaben zugewiesen werden sollen, müssen die Statu-ten entsprechende Bestimmungen enthalten (Art. 776a Abs. 1 Ziff. 16 OR).