



Neues Revisionsrecht

Neben rund 800 weiteren Bundeserlassen sind anfangs Jahr auch die Änderungen im Obligationenrecht vom 16. Dezember 2005 in Kraft getreten, welche zusammen mit dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) die Revision grundlegend neu regeln. Nebst einer Vereinheitlichung der Revisionspflicht wollte der Gesetzgeber namentlich KMU entlasten und das Vertrauen in die Revision – je nach Sicht – verstärken beziehungsweise wieder herstellen.

Auswirkungen für Unternehmungen

Das neue Recht hat markante Auswirkungen sowohl für die betroffenen Unternehmungen als auch für Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen. Der vorliegende Beitrag gibt einen Überblick und erklärt die verschiedenen Revisionsarten. Handlungsbedarf besteht in erster Linie für Unternehmungen, die neu einer Revision unterliegen und bisher keine Revisionsstelle hatten. Das neue Recht

bietet zudem vermehrt die Möglichkeit, die Revision den eigenen Kontrollbedürfnissen anzupassen und unter bestimmten Voraussetzungen auf die Revision ganz zu verzichten.

Überblick über das neue Revisionsrecht

Angleichung der Revisionspflicht

Im bisherigen Recht war die Frage der Revisionspflicht von der Rechtsform abhängig. Für eine AG galten daher grundsätz-

lich andere Bestimmungen als etwa für die GmbH oder die Genossenschaft. Neu verweist das Recht der GmbH, der Genossenschaft, aber auch des Vereins und der Stiftung auf die Bestimmungen im Aktienrecht (Art. 727 ff.). Die Revisionspflicht knüpft primär an die Grösse und wirtschaftliche Bedeutung einer Unternehmung an.

Heute unterliegen deshalb auch die GmbH (bisher fakultativ), die Stiftung (mit Ausnahme der Familien- und kirchlichen Stiftungen) und aus-

nahmsweise auch der Verein (bisher keine Regelung) der aktienrechtlichen Revision. Ungeachtet der gesetzgeberischen Zielsetzung einer «Vereinheitlichung der Revisionspflicht» bestehen diesbezüglich nach wie vor erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Rechtsformen. Von der Pflicht dispensiert sind namentlich Einzelunternehmungen, die Kollektiv- und die Kommanditgesell-

Die Revisionspflicht knüpft primär an die Grösse und wirtschaftliche Bedeutung einer Unternehmung an.

RECHT & UNTERNEHMUNG

schaft, und zwar unabhängig von ihrer Grösse. Auch Vereine unterliegen nach neuem Recht nur in Ausnahmefällen der Revisionspflicht. Insofern fand keine strikte Vereinheitlichung statt.

Entlastung für KMU?

Nicht nur die Frage der Revisionspflicht, auch die Art der Revision hängt nach neuem Recht hauptsächlich von der Grösse und der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmung ab. Da Rechnungslegung und Revision auch immer mit Kosten verbunden sind, wollte man die verschärften Anforderungen des neuen Revisionsrechts nicht ohne Not allen revisionspflichtigen Unternehmungen aufbürden. Der Gesetzgeber hat eine pragmatische Lösung getroffen: Für Publikumsgesellschaften, Konzerne und volkswirtschaftlich bedeutende Unternehmungen gilt die ordentliche Revision,

für KMU die eingeschränkte Revision und bei Kleinstunternehmungen kann auf die Revision gar verzichtet werden. Ob die Neuordnung der Revision tatsächlich zu einer Entlastung der KMU führen wird, darf allerdings bezweifelt werden. Die eingeschränkte Revision entspricht nämlich im Wesentlichen dem bisherigen Revisionsstandard bei KMU, so dass nicht mit tieferen Kosten zu rechnen ist. Auch werden Kleinstunternehmungen nicht auf eine Revisionsstelle verzichten können, wenn ihre Kapitalgeber (namentlich Banken und Gesellschafter, die nicht in der Unternehmung tätig sind) auf einer Revision beharren. Treffender ist wohl die Aussage, dass das neue Revisionsrecht die KMU unter dem Strich nicht zusätzlich belasten wird.

Neue Anforderungen an Revisorinnen und Revisoren
Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) regelt neu die Zulassung und Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen. Dies ist ein Wechsel vom Grundsatz der Selbstregulierung zum staatlichen Zulassungs- und Aufsichtssystem für Revisoren. Das RAG unterscheidet zwischen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (für die ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften), zugelassenen Revisionsexperten (für die ordentliche Revision) und zugelassenen Revisoren (für die eingeschränkte Revision). Die Laienrevision ist nur noch bei der freiwilligen Revision zulässig. Das RAG definiert auch die unterschiedliche Anforderungen für die Zulassung in Bezug auf Ausbildung und Fachpraxis und es bestimmt sodann (zusammen mit dem Aktienrecht) den Grad der Unabhängigkeit der Revisionsstelle. So ist es bei der eingeschränkten Revision nach

wie vor denkbar, dass der Revisor an der Buchführung der zu prüfenden Gesellschaft mitwirkt, solange sich dieser im Ergebnis nicht selbst kontrolliert (Art. 729 OR). Hingegen werden für die ordentliche Revision neue, dem internationalen Standard angepasste Massstäbe gesetzt.

Revisionsarten

Ordentliche Revision und eingeschränkte Revision
Das neue Recht unterscheidet zwischen der ordentlichen Revision (Art. 727 OR) und der eingeschränkten Revision (Art. 727a OR). Der ordentlichen Revision unterliegen Publikumsgesellschaften, Konzerne und volkswirtschaftlich bedeutende Unternehmungen, das heisst Unternehmungen mit einer Bilanzsumme von mehr als CHF 10 Mio., einem Umsatzerlös von mehr als CHF 20 Mio. und mehr als 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, sofern zwei dieser drei Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden. Von der ordentlichen Revision zwingend betroffen sind damit rund 6500 wirtschaftlich bedeutende Unternehmungen und Publikumsgesellschaften. In allen übrigen Fällen ist lediglich eine eingeschränkte Revision durchzuführen.

Die ordentliche Revision stellt im Vergleich zur eingeschränkten Revision («Review») höhere Anforderungen an den Revisor, an dessen Fachkompetenz und Unabhängigkeit. Jede Unternehmung, die der ordentlichen Revision unterliegt, wird daher zu prüfen haben, ob ihre heutige Revisionsstelle diesen Anforderungen genügt. Mit der ordentlichen Revision verbunden sind aber auch ein vertiefter Prüfungsumfang, eine umfassendere Berichterstattung und weitergehende Anzeigepflichten. Die Revisionsstelle hat unter anderem zu prüfen, ob ein Internes Kontrollsystem («IKS») besteht



und der Verwaltungsrat eine Risikobeurteilung vorgenommen hat. Für eine Unternehmung kann sich daher die Frage stellen, ob sie den zusätzlichen Aufwand einer ordentlichen Revision und die damit verbundenen Kosten freiwillig in Kauf nehmen soll, weil damit ein höherer Nutzen in Form einer besseren Kontrolle als bei der eingeschränkten Revision verbunden ist.

Opting-up

Die grosse Mehrheit der Unternehmungen unterliegt nach dem Gesagten lediglich der eingeschränkten Revision. Die ordentliche Revision muss allerdings auch dann vorgenommen werden, wenn die Statuten dies bestimmen, wenn die Generalversammlung dies beschliesst oder wenn Aktionäre, die 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen. Bei der GmbH kann jeder Gesellschafter, der einer Nachschusspflicht unterliegt, eine ordentliche Revision verlangen. Bei der Genossenschaft steht dieses Recht 10 Prozent der Genossenschaftler zu oder Genossenschaftlern, die 10 Prozent des Anteilscheinskapitals vertreten. Zudem kann jeder Genossenschaftler, der einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegt, eine ordentliche Revision verlangen. Derzeit ist völlig offen, ob die Praxis von diesem Upgrade Gebrauch machen wird.

Verzicht auf die eingeschränkte Revision (Opting-out)

Eine Gesellschaft kann auf die Revision ganz verzichten, wenn sie von Gesetzes wegen lediglich zur eingeschränkten Revision verpflichtet wäre, im Jahresdurchschnitt über nicht mehr als zehn Vollzeitstellen verfügt (massgeblich sind die Stellenprozente) und wenn alle Aktionäre dem Verzicht zustimmen (Art. 727a II OR). Bei der Stiftung kann nur mit Zustimmung der Aufsichtsbehörde auf die

Revision verzichtet werden (Art. 83b ZGB). Der Verein kennt keinen Verzicht, weil er entweder der ordentlichen Revision unterliegt oder – im Normfall – keiner Revision bedarf. Eine Ausnahme gilt dort, wo ein haftungs- oder nachschusspflichtiges Vereinsmitglied die Revision verlangt. Diesfalls hat der Verein eine eingeschränkte Revision durchzuführen (Art. 69b ZGB). **Glaubt man den Statistiken, so könnten nach neuem Recht vier von fünf Unternehmungen auf eine Revisionsstelle verzichten.** Die Revisionsbranche ist deshalb bemüht, den Mehrwert ihrer Dienstleistungen auch für Kleinunternehmungen anzupreisen. Das Opting-out dürfte dort eine echte Option sein, wo bereits heute keine Revisionsstelle obligat war, das heisst vor allem bei der GmbH. In Frage kommt der Verzicht auch bei einfachen Strukturen (Einmann-AG, Familienunternehmungen) und geringem Grad an Fremdfinanzierung.

Angepasste und freiwillige Revision (Opting-down/ Opting-in)

Wo ein Verzicht auf die Revision zulässig ist, kann auch eine Revision durchgeführt werden, die nicht in allen Punkten den gesetzlichen Anforderungen von Art. 727 ff. OR entspricht (sogenanntes «Opting-down»). Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis gelten hier nicht, so dass auch eine Laienrevision zulässig wäre. Eine gewisse Unabhängigkeit der Revision wird jedoch auch hier verlangt. Wer die (freiwillige) Revisionsstelle ins Handelsregister eintragen will – etwa zur Erhöhung der Kreditwürdigkeit – muss allerdings zwingend eine ordentliche oder eingeschränkte Revision nach Gesetz durchführen (Art. 61 HRegV); ein Opting-down ist dann nicht mehr möglich. Eine Unternehmung, die grundsätzlich keiner Revisionspflicht unterliegt,

kann freiwillig eine (eingeschränkte oder ordentliche) Revision durchführen (sogenanntes «Opting-in»). So kann ein Verein in den Statuten bestimmen oder durch Vereinsbeschluss bewirken, dass eine Revisionsstelle eingesetzt wird.

Handlungsbedarf

Wahl einer Revisionsstelle Handlungsbedarf besteht vorab für all diejenigen Unternehmungen, die bisher keine Revision vorgesehen hatten und neu eine Revisionsstelle benötigen. Zu denken ist primär an die rund 80'000 GmbH, aber auch an Sportvereine und Wirtschaftsverbände, sofern sie die gesetzlichen Kriterien (siehe Ordentliche Revision und eingeschränkte Revision) überschreiten. Nachdem die Änderungen im Revisionsrecht am 1. Januar 2008 in Kraft getreten sind, haben diese Unternehmungen gemäss Mitteilung des Handelsregisteramtes St.Gallen **spätestens im zweiten Semester 2008** eine neue Revisionsstelle zu wählen und beim Handelsregister anzumelden.

Wechsel zur ordentlichen Revision (Opting-up)

Nach Art. 727 III OR können die Statuten vorsehen oder kann die Generalversammlung (GV) beschliessen, dass die Jahresrechnung ordentlich geprüft wird, auch wenn die Gesellschaft an sich nur der eingeschränkten Revision unterliegen würde. Jeder Aktionär (oder auch der Verwaltungsrat, dessen Mitglieder nach neuem Recht nicht mehr Aktionär zu sein brauchen) kann daher der GV einen Wechsel zur ordentlichen Revision **beantragen**. Dabei sind die gesetzlichen Frist- und Formvorschriften zu beachten (Art. 700 OR). Aktionäre, die mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, können einen Wechsel zur ordentlichen Revi-



Dr. iur. Roberto Fornito
Rechtsanwalt
Staad

Glaubt man den Statistiken, so könnten nach neuem Recht vier von fünf Unternehmungen auf eine Revisionsstelle verzichten.

RECHT & UNTERNEHMUNG

Unternehmungen, die berechtigt und gewillt sind, auf die eingeschränkte Revision zu verzichten, müssen den Verzicht dem Handelsregister anmelden.

sion bewirken, wenn sie dem Verwaltungsrat mindestens zehn Tage vor der ordentlichen GV einen entsprechenden Antrag stellen. Die GV muss dem Antrag entsprechen. Die Statuten können die gesetzlichen Rechte erweitern, nicht jedoch einschränken. Zulässig wäre etwa die Bestimmung, wonach der Verwaltungsrat eine ordentliche Revision anordnen kann, auch wenn grundsätzlich nur eine eingeschränkte Revision vorgesehen ist.

Verzicht auf die eingeschränkte Revision (Opting-out)
Unternehmungen, die berechtigt und gewillt sind, auf die eingeschränkte Revision zu verzichten, müssen den Verzicht (und gegebenenfalls die Löschung der bisherigen Revisionsstelle) dem Handelsregister anmelden. Es genügt somit nicht, einfach keine Revisionsstelle (mehr) zu wählen. Mit der Anmeldung ist eine Erklärung einzureichen, dass die Unternehmung die Voraussetzungen für einen Verzicht erfüllt (siehe Abschnitt «Verzicht auf die eingeschränkte Revision»). Der unterzeichneten Erklärung sind Kopien der massgeblichen aktuellen Unterlagen wie Erfolgsrechnungen, Bilanzen, Jahresberichte, Verzichtserklärungen oder Protokolle beizulegen. Die Erklärung kann bereits bei der Gesellschaftsgründung abgegeben werden (Art. 62

HRegV). Soweit erforderlich, sind zudem die Statuten anzupassen. Die Kompetenz dafür liegt hier ausnahmsweise beim Verwaltungsrat (Art. 727a V OR). Will der Verwaltungsrat auf die eingeschränkte Revision verzichten, so kann er die Aktionäre schriftlich um Zustimmung ersuchen. Er kann für die Beantwortung eine Frist von mindestens 20 Tagen ansetzen und darauf hinweisen, dass das Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt (Art. 727a III OR). Wurde auf die eingeschränkte Revision verzichtet, so gilt dieser Verzicht auch für die folgenden Jahre. Allerdings hat jeder Aktionär das Recht, spätestens zehn Tage vor der ordentlichen GV eine eingeschränkte Revision zu verlangen (Art. 727a IV OR). Die GV muss diesfalls wieder eine Revisionsstelle wählen.

Fazit

Das neue Revisionsrecht führt zu einer verstärkten Kontrolle von wirtschaftlich bedeutenden Unternehmungen und deren Revisoren. Damit wurde ein wesentliches Ziel der Reform umgesetzt. Eine strikte Vereinheitlichung der Revisionspflicht hat nicht stattgefunden; sie wäre auch nicht erstrebenswert. Von einer Entlastung dürften die meisten KMU nichts spüren. Positiv zu vermerken ist immerhin, dass die neuen Gesetze die Mehrzahl der Unternehmungen im Ergebnis nicht zusätzlich belasten. Ungeachtet dessen sollte jede Unternehmung das neue

Recht zum Anlass nehmen, den eigenen Bedarf an externer und interner Kontrolle zu überprüfen und gegebenenfalls anzupassen. Dort, wo die Statuten geändert werden müssen, sind bei Gelegenheit auch die weiteren Bestimmungen anzugleichen, nachdem am 1. Januar 2008 ja auch das neue GmbH-Recht und weitere Änderungen im Aktienrecht (Lockerung der Nationalitäts- und Wohnsitzerfordernisse, Abschaffung der Pflichtaktie, Firmenrecht usw.) in Kraft getreten sind. ■