

Rico A. Camponovo

# Gesetzesentwurf zum neuen Revisionsrecht

Offene Fragen aus Sicht der Revisionsstelle nach der Beratung im Nationalrat

*Die Botschaft des Bundesrates zur Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht vom 23. Juni 2004 [1] enthält wesentliche Neuerungen für die Revisionsbranche. So rasch wie möglich soll die Vorlage in den Eidgenössischen Räten behandelt werden. Die Rechtskommission des Nationalrates hat einige Änderungen vorgeschlagen [2], denen der Nationalrat teilweise gefolgt ist [3]. Der Entwurf ist insgesamt zu begrüßen, einige Fragen sind allerdings offen und sollen hier aufgeworfen werden, damit Korrekturen rechtzeitig vorgenommen werden können. Dieser Aufsatz gibt die persönliche Ansicht des Autors wieder. Das Kammer-Seminar «Aktuelle Rechtsfragen der Revisionsstelle» wird sich mit diesen Fragen befassen.*

sion unterliegen erstens Publikums-gesellschaften [5] (Beteiligungspapier an der Börse, Anleiheobligationen ausstehend oder mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft aus den beiden vorstehenden Kategorien beitragen), zweitens wirtschaftlich bedeutende Unternehmen [6] (zwei der drei nachfolgenden Grössen an zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten: Bilanzsumme CHF 6 Mio., Umsatzerlös CHF 12 Mio., 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) und drittens konzernrechnungspflichtige Unternehmen [7].

Die Mehrheit der Rechtskommission NR möchte die ordentliche Revision einschränken, indem die Grösse der Bilanzsumme auf CHF 10 Mio. und der Umsatzerlös auf CHF 20 Mio. erhöht werden. Der Nationalrat ist diesem Vorschlag gefolgt [8].

Sowohl die bundesrätliche wie auch die geänderte Regelung bedeuten, dass kleine Banken, Versicherungen und andere Finanzinstitute, die im öffentlichen Interesse stehen und deren Revision spezialgesetzlichen Vorschriften unterliegt, nicht erfasst werden, d. h. sie sind nur eingeschränkt revisionspflichtig [9]. Diese spezialgesetzlichen Revisionen sind aber auf die regulatorische Aufsicht ausgerichtet und dieser Revisionsbericht wird der Generalversammlung nicht vorgelegt. Möglicherweise liegt hier keine Lücke vor, weil mit Selbstverständlichkeit davon ausgegangen wird, dass diese Institute der ordentlichen Revision unterliegen [10]. Diese Frage ist klärungsbedürftig. Jedenfalls sollten diese Unternehmen verpflichtet werden, eine ordentliche obligationenrechtliche Revision durchzuführen.

## 1. Einleitung

Eine gute Übersicht und Zusammenfassung der Gesetzesvorlage findet sich in ST 8/04, S. 579 ff. [4]. In diesem Beitrag sollen einzelne Aspekte aufgegriffen werden.

## 2. Ordentliche und eingeschränkte Revision

### 2.1 Eingeschränkte Revision für die spezialgesetzlich zu prüfenden KMU?

Neu wird zwischen einer ordentlichen und einer eingeschränkten Revision unterschieden. Der ordentlichen Revi-



Rico A. Camponovo, Rechtsanwalt, lic. iur. et lic. oec. publ., Stellvertretender Direktor und Leiter des Fachteams Revisionsrecht, KPMG Fides, Zürich

## 2.2 Ausweitung der ordentlichen Revision

### 2.2.1 Bei der Prüfung, ob ein funktionierendes internes Kontrollsystem existiert

Bei der ordentlichen Revision wird gemäss dem Entwurf geprüft [11], ob

1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns den

tionalrat wurde das Wort «funktionierendes» gestrichen, wobei dazu leider keine Erklärung abgegeben wurde, ob damit eine materielle Änderung beabsichtigt sei [14].

Gewiss wurde schon bisher die Prüfung dem Ausbaugrad und der Qualität des IKS angepasst [15]. Mangels Vorschriften waren und sind aber Unternehmungen frei, wie weit sie ein IKS einführen, ob dies die ganze Unternehmung oder nur risikobehaftetere Bereiche umfassen solle usw. Je nach Qualität des IKS, nach dessen Ausbaugrad und in Berücksichtigung der Grösse der Unternehmung konnte sich

müssten zudem nach Unternehmensgrössen und Risikobereichen (falls eine Beschränkung auf den Bereich der Buchführung und Rechnungslegung unterbleiben sollte) differenzieren. Eventuell sollte dieser Prüfungspunkt auf börsenkotierte Gesellschaften beschränkt werden. Sofern dieser Artikel Gesetzeskraft erlangt, wird den betroffenen Unternehmen ein erheblicher Zusatzaufwand erwachsen, da zuerst Richtlinien geschaffen werden müssten, wie ein IKS in der Schweiz überhaupt aussehen sollte und wie diese Prüfung eingeführt werden müsste.

### Schlussfolgerung

Durch die neue Prüfung des IKS entsteht den Unternehmen ein ernstzunehmender Zusatzaufwand. Das Parlament sollte den Entwurf nicht akzeptieren, ohne Vorschriften zur Ausgestaltung des IKS in die Novelle einzufügen. Die Prüfung des IKS sollte zudem auf den Bereich der Buchführung und Rechnungslegung beschränkt werden [17]. Eventuell sollte dieser Prüfungspunkt auf börsenkotierte Gesellschaften reduziert werden.

### 2.2.2 Bei der Prüfung, ob eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde

Ähnliches wie beim IKS gilt für die neu erwähnte Risikobeurteilung (Ziffer 5). Die Botschaft [18] hält zu Ziffer 5 fest, dass es sich bei der Prüfung der Geschäftsrisiken um keine neue Prüfaufgabe der Revisionsstelle handle. Gemäss der Botschaft darf die verlangte Beurteilung nicht als eine inhaltliche Prüfung verstanden werden. Bestätigt werde lediglich, dass eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde. Die Verantwortlichkeit für den Inhalt und die Art der Risikobeurteilung liege beim Verwaltungsrat [19].

Trotzdem wird dies zu zusätzlichen Prüfungshandlungen führen, da es sich hier um ein Element der Geschäftsführung handelt, die an sich wie bisher nicht geprüft werden muss [20] (was nun richtigerweise sogar auf die Genossenschaft ausgedehnt wird [21]). Gewiss hat der Prüfer sich auch bisher gewisse Überlegungen zur Risikoexpo-

---

## «Durch die neue Prüfung des IKS entsteht den Unternehmen ein ernstzunehmender Zusatzaufwand.»

---

gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;

3. die vom Gesetz (im Anhang – E OR 663b Ziff. 14) verlangten Angaben gemacht werden;
4. ein funktionierendes *internes Kontrollsystem (IKS)* existiert;
5. eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde (im Anhang – E OR 663b Ziff. 12).

Die Botschaft [12] hält zu Ziffer 4 fest, dass es sich bei der Prüfung und Bestätigung eines funktionierenden internen Kontrollsystems um keine neue Prüfaufgabe der Revisionsstelle handle. Zutreffend ist zwar – wie es in der Botschaft weiter heisst [13] – dass die Revisionsstelle prüft, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden. Stellt sie fest, dass das IKS Mängel aufweist, kompensiert sie letztere durch eigene Prüfungshandlungen. Das ist aber nicht dasselbe wie eine Prüfung, ob «ein funktionierendes internes Kontrollsystem existiert». Diese Formulierung umfasst die ganze Unternehmung und nicht nur Buchführung und Rechnungslegung, wie es die Botschaft festhält. Im Na-

die Revisionsstelle in gewissen Bereichen mehr, in anderen weniger auf dieses IKS verlassen. Entsprechend konnte sie das Schwergewicht der Analyse mehr oder weniger auf Einzelprüfungen verlagern. Das bedeutet aber keineswegs, dass Prüfung und Bestätigung eines funktionierenden [16] IKS nichts Neues sei. Es handelt sich um eine Zusatzaufgabe, die hier auf die Revisionsstelle zukommt.

Eine Prüfung war bisher schon nicht möglich, weil es in der Schweiz (im Gegensatz zu anderen Ländern) gar keine bindenden Normen gibt, wie ein IKS auszusehen hat. Hier taucht eine weitere Frage auf. Revisionstätigkeit ist theoretisch gesehen immer dasselbe: Vergleich von Soll und Ist. Wie soll diese neue Prüfung möglich sein, wenn es kein gesetzliches Soll gibt? Das Gesetz müsste Vorgaben über Inhalt, Aufbau und Dokumentation des IKS enthalten oder die Unternehmensverbände in Zusammenarbeit mit den Revisionsgesellschaften dazu beauftragen, solche zu erarbeiten. Zudem muss die Unternehmung im Anhang gehalten werden, das IKS darzustellen; wie soll ein Bilanzleser sonst allfällige Rügen im Revisionsbericht beurteilen! Diese neu zu schaffenden Normen

sition des Prüfkunden gemacht und sich gefragt, ob der Verwaltungsrat diese Risiken einigermaßen berücksichtigt. Solange er aber keine offensichtlichen Verstösse feststellen musste, konnte er nicht darauf reagieren. Und wenn, dann hätte er dies nur in die Beurteilung der finanziellen Risiken in der Bilanz einfließen lassen können (höhere Rückstellungen, Abschreibungen usw.). Er hatte keine Handhabe, den Verwaltungsrat zu einer adäquateren Risikoeinschätzung zu verpflichten oder diesen Mangel in den Bericht aufzunehmen. Hier wird daher neu ein Element der Geschäftsführung der Revision unterstellt.

Zusatzaufwand. Das Parlament sollte den Entwurf mit Vorschriften zur Ausgestaltung der Risikobeurteilung ergänzen.

## 2.3 Adäquanz der eingeschränkten Revision?

### 2.3.1 Einleitung

Die eingeschränkte Revision ist eine neue Form der Abschlussprüfung im Schweizer Gesellschaftsrecht. Diese Variante ist in der Praxis als «prüferische Durchsicht» oder «Review» bekannt. Bei der eingeschränkten Revision gehören im Vergleich zur ordent-

Gemäss dem Entwurf sind jedoch die anderen vom Gesetz vorgeschriebenen Angaben eindeutig in Ziffer 14 des Anhangs erwähnt [29]. Hier liegt ein Widerspruch vor.

Im Nationalrat wurde Abs. 3 von E OR 728a mit der Begründung gestrichen, diese Prüfung sei eine Selbstverständlichkeit, da der Anhang sowieso [30] geprüft werden müsse [31]. Die dazugehörigen Äusserungen im Nationalrat zeigen also klar, dass bei der eingeschränkten Revision der Anhang integral geprüft werden muss [32]. Falls der Ständerat nichts mehr ändert, wäre diese Frage geklärt, wobei festzuhalten ist, dass die eingeschränkte Revision damit noch näher an die ordentliche angeglichen wird.

---

## «Es liegt auf der Hand, dass das vorgesehene System zu einem bis zwei Dutzend verschiedenen Revisionsarten führt.»

---

Im Nationalrat wurde Ziffer 5 mit der Begründung gestrichen, diese Prüfung sei eine Selbstverständlichkeit, da Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung neu in den Anhang aufgenommen werden müssten [22], und da der Anhang sowieso [23] geprüft werden müsse [24]. Diese Streichung bedeutet also keine materielle Änderung bei der ordentlichen Revision. Sie bedeutet hingegen m. E. eine materielle Erweiterung bei der eingeschränkten Revision, weil die Jahresrechnung (und damit der Anhang) genau wie bei der ordentlichen Revision zum Prüfungsumfang gehört [25]. Vor der Streichung von Ziffer 5 hätte man argumentieren können, diese neue Prüfung betreffe nur die ordentliche Revision.

Ebenfalls analog zur Situation beim IKS fehlt es an gesetzlichen Vorschriften in der Schweiz für den Verwaltungsrat, wie er eine solche Risikobeurteilung durchführen müsse. Wie soll die Revisionsstelle dieses «Ist» prüfen, wenn es dazu keine Soll-Normen gibt?

### Schlussfolgerung

Durch die neue Prüfung der Risikobeurteilung entsteht den Unternehmen

lichen Revision (vgl. oben) nur die ersten beiden von fünf Ziffern zum Prüfungsumfang [26], wobei auch die Elemente der Konzernrechnung und der Hinweispflicht entfallen. Geprüft wird also «nur», ob Jahresrechnung und Gewinnverwendungsantrag Gesetz und Statuten entsprechen, wobei sich die Revision auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen beschränken sollte [27]. Der Prüfer befasst sich also nicht mehr mit Konti und Belegen. Durch die nationalrätliche Streichung von Ziffer 5 von E OR 728a bei der ordentlichen Revision wird allerdings die Prüfung der Risikobeurteilung auch bei der eingeschränkten Revision gefordert (vgl. Bemerkung unter Ziffer 2.2.2).

### 2.3.2 Prüfung des Anhangs?

Unklar ist nun, ob bei der eingeschränkten Revision der Anhang geprüft werden müsse. Gemäss Ziffer 1 bezieht sich die Prüfung bei der eingeschränkten Revision eindeutig auf die Jahresrechnung, die gemäss dem nicht veränderten Art. 662 Abs. 2 OR auch aus dem Anhang besteht. Gemäss der Botschaft [28] entfällt aber bei der eingeschränkten Revision die Prüfung der «vom Gesetz verlangten Angaben».

### 2.3.3 Ist die eingeschränkte Prüfung noch eine Prüfung?

Es muss beachtet werden, dass bei der eingeschränkten Revision bezüglich Prüfaussage praktisch dieselben Anforderungen gelten, wie sie heute für die normale Revision in Kraft sind! Es fallen ja nur noch die neuen Vorschriften zum IKS weg. Vor allem aber die nach wie vor geforderte Prüfung der Gesetzeskonformität der Jahresrechnung ist auch heute *der Kern der Prüfung schlechthin*. Diese basiert aber wesentlich auf einer Trilogie von Bestandes-, Bewertungs- und Verkehrsprüfung. Genau diese (alle!) drei Elemente entfallen aber bei der eingeschränkten Revision, wie es die Botschaft auf S. 4027 ausdrücklich festhält, weil die Prüfung nur noch durch Befragungen und analytische Prüfungshandlungen erfolgen soll.

Es ist daher richtig, wenn die Botschaft [33] festhält, dass die eingeschränkte Revision «eine weniger hohe Sicherheit» im Vergleich zur ordentlichen Revision abgebe. M. E. ist der Unterschied sogar wesentlich und die Sicherheit, dass die Jahresrechnung gesetzeskonform ist, wird massiv kleiner. Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sind nämlich bei KMU von einem Prüfer in einem Arbeitstag erledigt. Von einer Prüfung sollte unter solchen Umständen nicht mehr gesprochen werden. Hier besteht eine Gefahr. Vom Revisionsbericht

wird nämlich trotzdem inhaltlich die Hauptaussage der ordentlichen Revision – die Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten – übernommen. Es ist zwar nur eine negative Feststellung vorgesehen: «Es liegen keine Sachverhalte vor, die dagegen sprechen [34].» Aber dies ändert in der Praxis kaum etwas. Die hohe Qualität der Aussage und die minimale Revisionsintensität klaffen zu sehr auseinander. Das Problem kann auf zwei Arten gelöst werden.

Entweder man legt Wert auf eine einigermaßen plausible Bestätigung der Gesetzeskonformität der Jahresrechnung, dann muss aber die Trilogie der üblichen Prüfungshandlungen (zumindest Bestandes- und Bewertungsprüfungen) beibehalten und der Gesetzestext ergänzt werden. Der Nationalrat beschreitet diesen Weg und verlangt neu in E OR 729a Abs. 2 «angemessene Detailprüfungen» [35], womit der Prüfer nun doch Einblick in Konti und Belege nehmen muss. Einziger wesentlicher Unterschied zur ordentlichen Revision ist jetzt aber nur noch die IKS-Prüfung! Damit der angestrebte Kostenvorteil nicht weitgehend verschwindet, müsste die Aufgabe in E OR 729a abgeschwächt werden: «...1. die Jahresrechnung offensichtlich nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.» Dabei müsste durch den Ausdruck «offensichtlich» klar sein, dass einzig grobe Normverstösse gerügt werden.

Oder der Ständerat hält am bundesrätlichen Ziel fest, dass der Revisionsaufwand klein sein soll, dann muss dieses Institut umgetauft werden, z. B. in «kurze Durchsicht» oder «summarische Plausibilitätsanalyse» [36]. Die Aufgabe der Revisionsstelle in E OR 729a müsste lauten: «Die Revisionsstelle analysiert summarisch, ob die Jahresrechnung plausibel ist.» Die ausdrückliche Erwähnung von Gesetz und Statuten müsste entfallen. Sie erweckt unrealistische Erwartungen. Dadurch müsste klar sein, dass einzig Normverstösse gerügt werden müssen, die sich *allein* aus der Befragung und der vorgelegten Jahresrechnung ergeben. Einblick in die Buchhaltung und Belege sind ausgeschlossen.

Zusammenfassend gesagt, sieht es so aus: Im bundesrätlichen Entwurf ist die neue ordentliche Revision nicht «praktisch dasselbe wie die heutige Jahresrevision und die eingeschränkte Revision eine erhebliche Vereinfachung gegenüber heute». Es scheint eher, dass die ordentliche Revision eine deutliche Ausweitung des Prüfungsumfangs bedeutet. Die eingeschränkte Revision ist ambivalent: Bezüglich dem geforderten Prüfungsergebnis entspricht sie praktisch den Anforderungen an die heutige Jahresrevision, bezüglich Prüfungsintensität jedoch ist sie keine Prüfung mehr. In der Fassung des Nationalrates wird die Ambivalenz der eingeschränkten Revision beseitigt, indem diese praktisch der ordentlichen Revision angeglichen wird.

#### Schlussfolgerung

Der Prüfungsanspruch und die vorgesehenen Prüfungshandlungen klaffen zu sehr auseinander. Am sinnvollsten wäre es wohl, der Linie des Nationalrates zu folgen, aber die Anforderungen an die Prüfbestätigung zu reduzieren, damit der Kosteneffekt nicht entfällt [37].

### 3. Überschuldungsanzeige und Haftung bei der eingeschränkten Revision

Überraschend ist es unter diesen Umständen, wie erstens der Entwurf bei der eingeschränkten Revision von der Revisionsstelle trotzdem die Anzeige der offensichtlichen Überschuldung verlangen kann [38], wieso zweitens keine Unterscheidung bei der Haftung der Revisionsstelle zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision vorgenommen wird [39] und wie drittens die volle Solidarität mit dem Verwaltungsrat unverändert bleiben kann [40]. Wenn die Revision einzig aus Befragung und analytischen Prüfungshandlungen besteht (und daher die Prüfungszeit sehr kurz ist), müsste klar festgehalten werden, dass eine Überschuldung nur offensichtlich heissen kann, wenn die Revisionsstelle vom Verwaltungsrat direkt über die Überschuldung informiert wird, sei es dass er es in der Befragung mitteilt oder sei es, dass die dem Prüfer übergebene

Jahresrechnung eine Überschuldung ausweist. Der Prüfer kennt ja die Buchhaltung des Kunden nicht und er kann – analytische Prüfung hin oder her – die Zahlen kaum in Zweifel ziehen. Diese Lösung drängt sich auch dann auf, wenn die Erweiterung der eingeschränkten Revision gemäss den nationalrätlichen Beschlüssen (vgl. Ziffern 2.3.2 und 2.3.3) im Ständerat bestehen bleibt, weil der Tenor trotzdem bei der eingeschränkten Revision eindeutig auf eine wesentlich kostengünstigere Lösung abzielt.

Diese Kritik mag auf den ersten Blick unnötig erscheinen, weil die Revisionsstelle ja schon heute «nur» bei offensichtlicher Überschuldung handeln muss. Allein in der Praxis der Verantwortlichkeitsklagen wird dem Prüfer längst vorgeworfen, eine Überschuldung sei auch dann offensichtlich, wenn der Verwaltungsrat eine Überschuldung verneint und wenn die Jahresrechnung Eigenkapital ausweist! Für die Offensichtlichkeit genüge es nämlich, wenn der Prüfer Einschränkungen anbringe, die – wenn sie umgesetzt würden – zu einer Überschuldung führen. Ob diese Argumentation gesetzeskonform sei, bleibe dahingestellt. Keinesfalls aber sollte diese Unsicherheit auf die Anzeige bei der eingeschränkten Revision ausgedehnt werden. Einschränkungen werden nämlich von der Revisionsstelle auch bei der eingeschränkten Prüfung erwartet [41], einzig eine Abnahme- bzw. Rückweisungsempfehlung entfällt. Die Anzeigepflicht sollte ausdrücklich auf Fälle beschränkt werden, wo der Verwaltungsrat selber die Überschuldung bestätigt und trotzdem innert z. B. 60 Tagen [42] die Bilanz nicht deponiert [43].

Auch eine drastische Reduktion der Haftung der Revisionsstelle drängt sich bei der heute vorgeschlagenen eingeschränkten Revision auf. Eine Beschränkung z. B. auf das Fünffache des Honorarvolumens aus der Revision oder auf grobe Pflichtverletzungen wäre sachgerecht.

Fraglich ist auch, dass der Entwurf bei der solidarischen Haftung von Verwaltungsrat und Revisionsstelle keine Änderung vorsieht. Obwohl die Revisionsstelle praktisch keine Prüfungs-

Abbildung  
**Optionsvarianten**

### Ordentliche Revision

AG, GmbH, Genossenschaft (Gen), CoAG, Stiftung, Verein

- Publikumsgesellschaften
- wirtschaftlich bedeutende Unternehmen
- andere konzernrechnungspflichtige Unternehmen

### Eingeschränkte Revision

alle anderen AG, GmbH, Genossenschaft (Gen), CoAG, Stiftung

- KMU

### Reduzierte Revision

- reduzierte Unabhängigkeit
- reduzierte Qualifikation RST

#### Opting up

- 10% Kapital AG, GmbH, Gen, CoAG
- 10% Mitglieder Gen, Verein
- persönliche Haftung Gen, Verein
- Nachschusspflicht GmbH, Gen, Verein
- Statuten/GV-Beschluss AG, GmbH, Gen, CoAG, Verein
- Aufsichtsbehörde Stiftung

Keine Optionen

Opting in

Gläubiger

#### Opting down

- alle Gesellschafter
- ≤ 10 Vollzeitstellen
- Aufsichtsbehörde Stiftung

#### Opting in

- Gläubiger

#### Opting out

- alle Gesellschafter
- ≤ 10 Vollzeitstellen
- Aufsichtsbehörde Stiftung

#### Opting in

- Gläubiger

#### Verzicht auf Revision

- KMU-Verein

kompetenzen hat, haftet sie analog solidarisch mit dem Verwaltungsrat wie bei der ordentlichen Revision!

#### Schlussfolgerung

E OR 729c müsste lauten: «Ergibt sich aus der Befragung oder aus der definitiven Jahresrechnung, dass die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle den Richter».

Art. 755 OR müsste mit einem Absatz 2 ergänzt werden: «Bei der eingeschränkten Revision beträgt die Haftungssumme maximal das Fünffache des Honorarvolumens aus der Revisionsstätigkeit.»

Art. 759 Abs. 1 OR müsste am Schluss mit folgendem Satz ergänzt werden: «Bei der eingeschränkten Revision entfällt die Solidarität zwischen Revisionsstelle und Verwaltungsrat.»

## 4. Revisionsbericht à la carte – Opting anywhere?

### 4.1 Einleitung

Neue Grundregel für die Revision ist die erwähnte Zweiteilung in ordentliche und eingeschränkte Revision. Der Entwurf sieht nun «im Blick auf die konkreten Umstände und Bedürfnisse» [44] ein ausgedehntes Optionssystem vor, welches wohl eine Art «massgeschneiderte Revision» ermöglichen soll. Ein Überblick über die Varianten zeigt allerdings, dass das System unübersichtlich wird (*Abbildung*). Was beinhalten die verschiedenen Optionsvarianten?

### 4.2 Opting out

Mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter kann ein Kleinunternehmen mit höchstens 10 Vollzeitstellen ganz

auf eine Revision verzichten [45]. Bei der Stiftung kann dies nur die stiftungsrechtliche Aufsichtsbehörde beschliessen, wobei dies m.E. nur für KMU-Stiftungen [46] gelten kann [47].

Eine Minderheit der Rechtskommission NR möchte die Möglichkeit zum Opting out streichen. Im Nationalrat wurde der Versuch zur Streichung des Opting out sowie zur Reduktion der Anzahl Vollzeitstellen auf fünf abgelehnt [48].

Für die Genossenschaft gelten dieselben Regeln wie bei der AG [49] (Zustimmung sämtlicher Genossenschafter). Im Nationalrat wurde der Antrag Baader [50] diskutiert, diese Anforderungen auf die Zustimmung von  $\frac{2}{3}$  der Gesellschafter zu reduzieren. Dabei wurde von BR Blocher festgehalten, dass die Zustimmung aller Genossenschafter durch Rundschreiben eingeholt werden könne und dass Nicht-äusserung als Zustimmung gedeutet

werden dürfe [51]. Daraufhin zog NR Baader den Antrag zurück.

### 4.3 Opting down

Die Möglichkeit eines Opting down steht im Zusammenhang mit dem vorerwähnten Opting out. Gesellschaften, die auf eine eingeschränkte Revision gänzlich verzichten dürfen, können natürlich auch die eingeschränkte Revision modifizieren und z.B. einzelne gesetzliche Vorgaben der eingeschränkten Revision ausser acht lassen. So könnte z.B. als Revisionsstelle eine Person bezeichnet werden, welche die Voraussetzungen für zugelassene Prüfer nicht erfüllt. Es ist auch möglich, dass geringere Anforderungen an die Unabhängigkeit gestellt werden [52]. Durch das Opting down entstehen also mindestens zwei weitere Arten von Revisionen (neben den zwei Grundkategorien und der Verzichtskategorie).

Falls die Möglichkeit – entsprechend dem erwähnten Minderheitsantrag – zum Opting out gestrichen wird, dann entfällt automatisch auch das Opting down und es bleibt bei zwei bzw. drei Revisionsarten.

### 4.4 Opting in

Die Regelung des Opting in steht im Zusammenhang mit dem Opting out oder Opting down. Überall wo das Gesetz einer Gesellschaft die Möglichkeit des Opting out oder des Opting down gewährt, können Gläubiger – je nach ihrer faktischen Einflussmöglichkeit – verlangen, dass die Gesellschaft ihren Opting-out- oder Opting-down-Entscheid rückgängig macht und eine eingeschränkte Revision durchführt [53]. Hier entstehen wieder mindestens drei neue Revisionsarten, weil Gesellschaften, die nicht revidiert werden müssten,

eine der reduzierten Revisionen oder eine eingeschränkte Revision wählen können. Damit sind wir bei acht Revisionsarten angelangt. Sofern das Opting down dem Minderheitsantrag entsprechend gestrichen wird, entsteht nur eine weitere Revisionsart: Gesellschaften ohne Revisionspflicht können zur eingeschränkten Revision wechseln.

Die Abbildung zeigt zudem einen Opting-in-Pfeil für die Gläubiger von der eingeschränkten zur ordentlichen Revision. Dazu findet sich im Gesetz oder in der Botschaft nichts. M.E. werden aber Gläubiger – genauso wie sie von der reduzierten Revision oder vom Verzicht auf Revision ausgehend eine eingeschränkte Revision verlangen können – dasselbe auch für die ordentliche Revision tun dürfen. Den Gläubigern wird ja in keinem Fall ein rechtliches Mittel zum Erzwingen dieser Opting-in-Lösung in die Hand gegeben. Es

Anzeige

## SETZEN SIE AUF DEN RICHTIGEN PARTNER!



«Schneller, kompetenter Support: bei Intus Datadesign eine Selbstverständlichkeit.»

Marcel Gähler, ACSG Consulting AG, Treuhandgesellschaft, 9303 Wittenbach

Eine hohe Produktqualität, ein optimal auf Ihre treuhänderischen Anforderungen ausgerichtetes Softwareprogramm – fast eine Selbstverständlichkeit. Doch was ist, wenn Sie schnell kompetente Unterstützung brauchen? Sie wünschen eine individuelle Softwareeinführung oder möchten Ihr EDV-System erweitern? Und Sie wünschen sich einen Partner, der weiss, wovon Sie reden?

**Wir wissen, wovon Sie reden.** Über 2'000 Kunden vertrauen heute auf unsere persönliche Betreuung und den fachlich kompetenten und schnellen Support.

**Setzen Sie auf den richtigen Partner – wir freuen uns auf Sie!**

Unsere Partner:



Intus Datadesign AG  
Grabenwisstrasse 5, 8604 Volketswil  
Tel 043 399 47 00, Fax 043 399 47 38  
info@intusdata.ch, www.intusdata.ch

Intus Data

Wir sprechen Ihre Sprache.

handelt sich um rein wirtschaftlichen Druck. Daher sollte m. E. ein Pfeil des Opting in auch zur ordentlichen Revision führen. Hier liegt also eine weitere Revisionsvariante vor. Die Unterschiede in den Prüfungsanforderungen zwischen der eingeschränkten und der ordentlichen Revision sind mannigfaltig. Falls dieses Opting in davon eine Auswahl treffen darf, was aufgrund der Freiwilligkeit anzunehmen ist, dann entstehen hier mehrere weitere Revisionsvarianten. Sinnvoll wäre hier eine Regelung, die «alles oder nichts» vorsieht, d. h. bei einem Wechsel müssen die Vorschriften der ordentlichen Revision vollständig übernommen werden.

## 4.5 Opting up

Bei Gesellschaften, die zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, können Minderheiten, die 10% des Gesellschaftskapitals vertreten eine ordentliche Revision durch einen zugelassenen Prüfer verlangen. Bei einer AG betrifft dies 10% des Aktienkapitals [54], bei der GmbH 10% des Stammkapitals [55] und bei der Genossenschaft 10% des Anteilscheinkapitals [56] oder 10% der Genossenschafter [57]. Beim Verein betrifft dies 10% der Vereinsmitglieder [58]. Obwohl kleine Vereine grundsätzlich nicht eingeschränkt revisionspflichtig sind, können also 10% der Mitglieder eine ordentliche Revision verlangen.

Ein Opting up kann auch jeder Gesellschafter verlangen, den eine persönliche Haftung oder eine Nachschusspflicht trifft. Dies gilt für die Nachschusspflicht bei der GmbH [59], für den Genossenschafter mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht [60] oder für Vereinsmitglieder, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen [61].

Ein Opting up kann auch statutarisch vorgesehen werden. Ein Generalversammlungsbeschluss kann eine ordentliche Revision auch in einem Einzelfall für ein bestimmtes Geschäftsjahr beschliessen [62]. Für die Stiftung gilt dies mangels des Organs Generalversammlung bzw. mangels Statuten nicht. Weder im Gesetz noch in der Botschaft ist die Möglichkeit eines Opting up für

die Stiftung vorgesehen. M. E. sollte dies jedoch ohne weiteres auf Beschluss der Aufsichtsbehörde zulässig sein.

Auch hier sollte wie beim Opting in klargestellt werden, dass bei einem Wechsel die Vorschriften der ordentlichen Revision vollständig übernommen werden müssen.

## 4.6 Problematik des Opting-Systems

Es liegt nun auf der Hand, dass das vorgesehene System zu einem bis zwei Dutzend verschiedenen Revisionsarten führt. Für die Revisionsstelle entstehen unverhältnismässige Abgrenzungsprobleme bei der Prüfungsarbeit: Was muss genau geprüft werden? Wie muss die Unabhängigkeit genau beschaffen sein? Auch der Berichtsadressat wird überfordert. Er muss sich bei jedem Bericht fragen, was der Prüfer geprüft hat und welcher Art seine Unabhängigkeitsanforderungen waren. Der Expectation Gap wird sich weiter öffnen.

### Schlussfolgerung

Der Minderheitsantrag der Kommission des NR – das Opting out [63] zu verbieten – ist daher m. E. sachgerecht und wichtig [64]. Der entsprechende Beschluss des NR sollte im Ständerat geändert werden. Zudem sollte für das Opting in und das Opting up vorgeschrieben werden, dass dieser Wechsel nur integral vorgenommen werden darf. Beim Verein erscheint das Quorum von 10% viel zu tief. Es müsste mindestens  $\frac{1}{3}$  der Mitglieder umfassen [65].

## 5. Vier «Klassen» von Revisoren

Nach der Art der Revision und der Bedeutung der zu prüfenden Gesellschaft sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen: Für die ordentliche Revision wird der Beizug eines zugelassenen Revisionsexperten verlangt [66]. Für die ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften muss ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen bei-

gezogen werden [67]. Die fachlichen Anforderungen an staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen entsprechen denjenigen an zugelassene Revisionsexperten. Der Unterschied zwischen zugelassenen Revisionsexperten und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen liegt in der Beaufsichtigung der letzteren durch die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde sowie in besonderen gesetzlichen Pflichten im Interesse dieser Aufsicht. Für die eingeschränkte Revision ist ein zugelassener Revisor erforderlich [68]. Die fachlichen Anforderungen an die Ausbildung sind grundsätzlich mit denjenigen für zugelassene Revisionsexperten identisch, doch wird über die entsprechenden Diplome hinaus nur eine einheitliche, verkürzte Fachpraxis von einem Jahr verlangt. Unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen Gesellschaften auf eine Revisionsstelle verzichten dürfen, können sie auch einen Revisor bezeichnen, der die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllt, z. B. eine Person ohne Fachausbildung (sog. Opting down).

### Schlussfolgerung

Auch diese Auswahlendung wirkt kompliziert. Sofern allerdings das Opting out und Opting down gemäss obigem Vorschlag gestrichen wird, entfällt immerhin die Kategorie des Laienrevisors, bzw. diese bleibt – wie heute – auf den Bereich der freiwilligen Revision beim Verein beschränkt.

## 6. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

### 6.1 Einleitung

Voraussetzung für die Verlässlichkeit der Jahresrechnung ist Neutralität und Objektivität des Revisors. Der rein subjektive und daher schwer überprüfbare Tatbestand der Unvoreingenommenheit und der Unbeeinflussbarkeit bleibt allerdings das Endziel der Bestimmungen. Für Dritte ist die erforderliche Unabhängigkeit dann gegeben, wenn der äussere Anschein der Befangenheit fehlt. Es wird daher ver-

langt, dass die Revisionsstelle alles unterlässt, was ihre Unabhängigkeit tatsächlich (Independence in fact) oder dem Anschein nach (Independence in appearance) in Frage stellen könnte [69]. Im Gegensatz zum geltenden Recht (OR 727c) listet der Entwurf eine Reihe von Sachverhalten auf, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind.

## 6.2 Widerspruch zwischen Abs. 5 und Abs. 3 von E OR 728

Gemäss Abs. 5 von E OR 728 ist der Kreis der betroffenen Personen sehr weit gezogen. Sämtliche Mitarbeiter einer Revisionsstelle (egal ob in die Prüfung involviert oder nicht) und alle ihre Verwandten sind von dieser Bestimmung betroffen. Vergleicht man diese Formulierung mit der einschränkenden Formulierung in Abs. 3, so ist dies fragwürdig. Eine solche Einschränkung muss auch in Ziffer 5 eingefügt werden. Die Beispiele in der Botschaft [70] zeigen im übrigen, dass hier eine einschränkende Auslegung gemeint ist, so werden z.B. nur Verwandte von Revisoren erwähnt. Hier muss klargestellt werden, dass diese Vorschrift sich nur auf Personen beziehen kann, die Einfluss auf die Prüfung haben können.

Im Nationalrat wurde eine solche Einschränkung beschlossen [71].

## 7. Fazit

Der Entwurf ist insgesamt zu begrüssen. Er bringt wichtige Neuerungen, die das Vertrauen in die Revisionsbranche und damit des Kapitalmarktes stärken, sieht für die KMU sinnvolle Erleichterungen vor und schafft die unumgängliche Zulassungsstelle und Revisionsaufsicht. Die Gesetzesrevision hat gemäss dem vorliegenden Vorschlag noch Präzisions- und Ergänzungsbedarf. Dies erstaunt nicht, wenn man bedenkt, dass diese Vorlage in unschweizerischer Eile entworfen werden musste. Es bleibt zu hoffen, dass im Parlament die nötigen Korrekturen vorgenommen werden.

## Anmerkungen

- 1 Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, Bundesblatt, Nr. 28, 20. Juli 2004, S. 3969ff. (im folgenden «Botschaft»).
- 2 Medienmitteilung der Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates vom 7. Februar 2005, im folgenden «Rechtskommission NR».
- 3 Amtliches Bulletin des Nationalrates vom 2. März 2005, im folgenden «Amtliches Bulletin NR».
- 4 Sanwald, Reto/Behr, Giorgio: Neuordnung des Revisionsrechts, in: ST 8/04, im folgenden «Sanwald/Behr», S. 579ff.
- 5 E OR 727 Abs. 1 Ziffer 1.
- 6 E OR 727 Abs. 1 Ziffer 2.
- 7 E OR 727 Abs. 1 Ziffer 3.
- 8 Amtliches Bulletin NR, Abstimmung zu E OR 727 Abs. 1 Ziffer 2 Bst. a und b.
- 9 Und könnten u. U. gar vom Opting down oder vom Opting out Gebrauch machen.
- 10 Entsprechend lauten mündliche Stellungnahmen aus der Bundesverwaltung.
- 11 E OR 728a Abs. 1.
- 12 Botschaft, S. 4023.
- 13 Botschaft, S. 4023.
- 14 Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Didier Burkhalter zu E OR 728a.
- 15 In einem neuen Artikel E OR 728a Abs. 1<sup>bis</sup> wird dies nun sogar festgehalten! Amtliches Bulletin NR, Antrag der Kommission zu E OR 728a.
- 16 Die hier angesprochene offene Frage bleibt im wesentlichen dieselbe, auch wenn die erwähnte Streichung des Ausdrucks «funktionierendes» tatsächlich eine materielle Änderung bedeuten sollte.
- 17 Vgl. auch Mattle, Herbert: Einige Tipps aus der Sicht der Praxis: Neue Zürcher Zeitung vom 23. November 2004 (im folgenden «NZZ/Mattle»), S. 29 Ziffer 5.
- 18 Botschaft, S. 4023.
- 19 Botschaft, S. 4023.
- 20 E OR 728a Abs. 2 und 729a Abs. 3.
- 21 E OR 906 Abs. 1.
- 22 E OR 663b Ziffer 12.
- 23 Der Anhang gehört zur Jahresrechnung (OR 662 Abs. 2), die gemäss 728a E OR Abs. 1 Ziffer 1 geprüft wird.
- 24 Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Didier Burkhalter zu Art. 728a E OR.
- 25 729a Abs. 1 Ziffer 1 E OR; NR Didier Burkhalter betont sogar die Analogie! Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Didier Burkhalter zu E OR 728a.
- 26 E OR 729a Abs. 1.
- 27 E OR 729a Abs. 2.
- 28 Botschaft, S. 4027.
- 29 E OR 663b Ziffer 14.
- 30 Der Anhang gehört zur Jahresrechnung (OR 662 Abs. 2), die gemäss E OR 728a Abs. 1 Ziffer 1 geprüft wird.
- 31 Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Didier Burkhalter zu E OR 728a.
- 32 NR Didier Burkhalter betont sogar die Analogie! Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Didier Burkhalter zu E OR 728a.
- 33 Botschaft S. 4027.
- 34 E OR 729a Abs. 1 Ziffer 1.
- 35 Amtliches Bulletin NR, Antrag der Kommission zu E OR 729a.
- 36 Die Frage der Namensgebung wurde im NR aufgeworfen! NR Noser Ruedi möchte die ordentliche Revision als «ausführliche Revision» und die eingeschränkte Revision als «ordentliche Revision» bezeichnen. BR Christoph Blocher will diese Frage noch mal überdenken; Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Ruedi Noser und BR Christoph Blocher am Ende der Eintretensdebatte.
- 37 Ähnlich NZZ/Mattle, S. 29 Ziffer 6.
- 38 E OR 729c; Botschaft S. 4015.
- 39 Art. 755 OR; Botschaft S. 4015; ebenso NZZ/Mattle, S. 29 Ziffer 2.
- 40 Art. 759 OR.
- 41 Botschaft S. 4028.
- 42 In Anlehnung an die heutige Praxis in der Folge von BGE 4C.117/1999 vom 16.11.99; vgl. die Darstellung von Luterbacher, Thierry: Ein wegweisendes Bundesgerichts-urteil zur Verantwortlichkeit der Revisionsstelle, in: ST 11/00, S. 1267ff.
- 43 Art. 725 Abs. 2 OR.
- 44 Botschaft S. 4001.
- 45 E OR 727a Abs. 2, 818 Abs. 1, 906 Abs. 1/Botschaft, S. 4001f.
- 46 E OR 727 Abs. 1 Ziffer 2.
- 47 E ZGB 83b Abs. 2.
- 48 Amtliches Bulletin NR, Anträge der Kommissionsminderheit I und II zu E OR 727a.
- 49 E OR 906 Abs. 1.
- 50 Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von NR Caspar Baader zu E OR 906.
- 51 Amtliches Bulletin NR, Äusserungen von BR Christoph Blocher zu E OR 906.
- 52 Botschaft, S. 4002.
- 53 Botschaft, S. 4002.
- 54 E OR 727 Abs. 2.
- 55 E OR 818 Abs. 1.
- 56 E OR 906 Abs. 2 Ziffer 2.
- 57 E OR 906 Abs. 2 Ziffer 1.
- 58 E ZGB 69b Abs. 1 Ziffer 3.
- 59 E OR 818 Abs. 2.
- 60 E OR 906 Abs. 2 Ziffer 3.
- 61 E ZGB 69b Abs. 1 Ziffer 2.
- 62 AG: E OR 727 Abs. 3; GmbH E OR 818 Abs. 1; Genossenschaft E OR 906 Abs. 1; Verein E ZGB 69b Abs. 2.
- 63 Und damit automatisch auch das Opting down.
- 64 NZZ/Mattle, S. 29 Ziffer 1.
- 65 Man denke an den kleinen Tennisclub, der die Rechnungslegungs- und Revisionsstandards von grossen Aktiengesellschaften erfüllen muss.
- 66 E OR 727b Abs. 2.
- 67 E OR 727b Abs. 1.
- 68 E OR 727c.
- 69 E OR 728.
- 70 Botschaft S. 4020.
- 71 Amtliches Bulletin NR, Antrag der Kommissionsmehrheit zu E OR 728 Abs. 5.