

Am 1. Januar 2008 ist das neue Revisionsrecht für sämtliche juristischen Personen in Kraft getreten [1]. Es sieht eine ordentliche, eine eingeschränkte und einen vollumfänglichen Verzicht auf die Revision vor. Dieses System wird ergänzt mit verschiedenen Wahlmöglichkeiten (Opting-up, -down, -out, -in) [2]. Viele Unternehmen werden die Statuten anpassen müssen. Wie sieht der Änderungsbedarf für die Aktiengesellschaft (AG), die GmbH, die Genossenschaft, den Verein und die Stiftung aus?

RICO A. CAMPONOVO
MONIQUE VON
GRAFFENRIED-ALBRECHT

ÄNDERUNGSBEDARF IN DEN STATUTEN – FRAGEN ZUM OPTIONSSYSTEM

Auswirkungen des neuen Revisionsrechts auf die Statuten der juristischen Personen

1. AKTIENGESELLSCHAFT

1.1 Organisation der Gesellschaft als zwingender Statuteninhalt. Die Statuten einer AG müssen sich über «die Organe für die Verwaltung und für die Revision» äussern (Art. 626 Ziff. 6 *Obligationenrecht*, OR). Die einzelnen Aufgaben der Revisionsstelle müssen jedoch in den Statuten nicht umschrieben werden; dies gilt unabhängig davon, ob eine ordentliche oder eingeschränkte Revision durchgeführt wird. Es gelten automatisch die entsprechenden gesetzlichen Vorschriften [3].

Gemäss Art. 627 Ziff. 13 OR bedürfen Bestimmungen über die Organisation und Aufgaben der Revisionsstelle für ihre Verbindlichkeit der Aufnahme in die Statuten, sofern dabei über die gesetzlichen Vorschriften hinausgegangen wird. Was ist mit «Verbindlichkeit» gemeint? Verbindlichkeit meint, dass alle aktienrechtlichen Folgen auf die Revisionsstelle anwendbar werden. Werden also die Aufgaben der Revisionsstelle statutarisch über diejenigen der ordentlichen Revision hinaus ausgedehnt oder wird statutarisch ein ganzes oder teilweises Opting-up vorgeschrieben, so agiert die entsprechend tätige Revisionsstelle als vollwertiges Organ im Sinne des Aktienrechts. Es kommen z. B. die Vorschriften über die Haftbarkeit (Art. 755 OR), die Solidarität (Art. 759 OR) sowie die Anzeigepflicht bei offensichtlicher Überschuldung (Art. 728 c Abs. 3 oder 729 c OR) zur Anwendung. Dies wird hier betont, weil die Erweiterungen des Prüfungsumfanges auch im Auftragsrecht ohne diese gesetzlichen Folgen ausgeführt werden können [4].

1.2 Opting-up durch Generalversammlungsbeschluss. Eine AG, die keine ordentliche Revision durchführen muss

und daher grundsätzlich der eingeschränkten Revision unterliegt [5], kann sich gemäss Art. 727 Abs. 3 OR durch ein sogenanntes Opting-up freiwillig der ordentlichen Revision unterstellen. Dies geschieht entweder – wie in Ziff. 1.1 erwähnt – durch eine entsprechende statutarische Klausel oder – das ist neu – durch einen einfachen Beschluss der Generalversammlung, der keinen Niederschlag in den Statuten findet. Das Wort «oder» in Art. 727 Abs. 3 OR zeigt deutlich, dass das möglich ist.

Daneben gewährt Art. 731 a Abs. 1 OR die Möglichkeit, via Statutenbestimmung und Generalversammlungsbeschluss Organisation oder Aufgaben der Revisionsstelle zu ändern. Art. 731 a OR ist jedoch nicht neu; er entspricht wörtlich dem ersten Satz des früheren Art. 731 Abs. 1 a OR. Diese Bestimmung muss im Zusammenhang mit dem ebenfalls unveränderten Art. 627 Ziff. 13 OR gesehen werden. Art. 731 a OR kann nicht so verstanden werden, dass auch ein einfacher Generalversammlungsbeschluss ohne Statutenänderung genüge, um Organisation oder Aufgaben der Revisionsstelle zu verändern. Dazu ist nach wie vor zwingend eine statutarische Klausel erforderlich [6].

In der Möglichkeit, gemäss Art. 727 Abs. 3 OR die Aufgaben der Revisionsstelle mit einem Generalversammlungsbeschluss, der keinen Niederschlag in den Statuten findet, über die gesetzlichen Vorgaben hinaus zu erweitern, sei gemäss der Botschaft zum neuen Revisionsrecht keine Diskrepanz, sondern eine Ergänzung zu Art. 627 Ziff. 13 OR zu sehen. Ein Generalversammlungsbeschluss genüge, wenn das Opting-up einmalig, aufgrund besonderer Vorfälle, beschlossen werde. Bei einem generellen Opting-up bedürfe es jedoch einer statutarischen Grundlage [7].



RICO A. CAMPONOVO,
RECHTSANWALT,
LIC. IUR. ET OEC. PUBL.,
STV. DIREKTOR UND
LEITER DES FACHTEAMS
REVISIONSRECHT,
LEGAL, KPMG AG, ZÜRICH



MONIQUE VON
GRAFFENRIED-ALBRECHT,
RECHTSANWÄLTIN, LEGAL,
KPMG AG, BERN

Trotz dieser vermeintlich klaren Kriterien können sich im Zusammenhang mit der Frage, ob ein Opting-up in die Statuten aufgenommen werden muss, Abgrenzungsprobleme stellen. Aus den Ausführungen der Botschaft könnte geschlossen werden, dass es auf die Motivation der Generalversammlung ankomme. Wird das Opting-up aufgrund «bestimmter Vorfälle» – welche jedes Jahr vorliegen können – beschlossen, so genügt der Generalversammlungsbeschluss. Dies ist aber kein taugliches Abgrenzungskriterium, denn die Beurteilung, mit welcher Motivation die Generalversammlung ihren Beschluss fasste, dürfte schwierig sein. Es ist daher zu empfehlen, ab dem zweiten Opting-up in Folge – ohne Rücksicht auf die Gründe – eine entsprechende statistische Bestimmung in die Statuten aufzunehmen.

Zusätzlich stellt sich die Frage, ob durch einfachen Generalversammlungsbeschluss auch ein teilweises Opting-up vorgesehen werden kann. Der Wortlaut von Art. 727 Abs. 3 OR legt es nahe, diese Bestimmung nur für den vollständigen Wechsel zur ordentlichen Revision gelten zu lassen. Die Ausnahme des Art. 727 Abs. 3 OR bezieht sich daher auf ein integrales Opting-up zur ordentlichen Revision. Ein teilweises Opting-up ist daher durch Generalversammlungsbeschluss alleine nicht – auch nicht einmalig – möglich [8].

1.3 Möglichkeiten des Opting-out und -down

1.3.1 Allgemeines. Eine AG, die der eingeschränkten Revisionspflicht unterliegt, hat nicht nur die Möglichkeit des Opting-up, sondern auch des sogenannten Opting-out. Unter den Voraussetzungen, dass die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat und alle Aktionäre zustimmen, kann auf die eingeschränkte Revision der Jahresrechnung verzichtet werden (Art. 727 a Abs. 2 OR).

Anstatt eines gänzlichen Verzichts kann die Gesellschaft die Anforderungen an die eingeschränkte Revision, zum Beispiel den Prüfungsumfang oder die Anforderungen an die Revisionsstelle, lediglich herabsetzen (Opting-down) [9]. Entsprechend der getroffenen Wahl hat der Verwaltungsrat (nicht die Generalversammlung), soweit notwendig, die Statuten anzupassen (Art. 727 a Abs. 5 OR). Öffentliche Beurkundung ist trotzdem erforderlich (Art. 647 OR). Sowohl beim Opting-out wie auch beim Opting-down ist die Revisionsstelle im Handelsregister zu löschen [10].

1.3.2 Rechtliche Fragen zum Opting-out und -down

1.3.2.1 Beim Opting-out. Beim Opting-out ist die Rechtslage klar: Die Gesellschaft verzichtet auf die Revision und die Revisionsstelle. Ihre Jahresrechnung wird nicht geprüft, Haftungsfragen für die Revisionsstelle stellen sich nicht. Die Gesellschaft hat die Möglichkeit, vertraglich Revisoren zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen zu verpflichten, ohne dass dadurch der beauftragte Revisor zum Organ Revisionsstelle mit den entsprechenden aktienrechtlichen Folgen würde.

1.3.2.2 Beim Opting-down

1.3.2.2.1 Fragestellung. Die Revisionsstelle wird beim Opting-down von einem oder mehreren Elementen der Prüfungs- oder Qualifikationspflichten entbunden. Handelt es

sich bei dieser Revisionsstelle noch um ein Organ der AG? Untersteht diese Revisionsstelle m. a. W. der Haftung gemäss Art. 755 ff. OR und z. B. der Pflicht zur Überschuldungsanzeige (Art. 729 c OR)? Oder handelt es sich dabei automatisch um eine auftragsrechtlich mandatierte Revisionsstelle, wie es in der Literatur zu lesen ist, wonach das Opting-down immer einen vorgängigen Verzicht auf die Revision voraussetze (Opting-out) und solche Revisionsdienstleistungen keine Revisionen im Sinne des Gesetzes darstellten, sondern nur unternehmensinternen Zwecken dienen. Eine solche Revisionsstelle – so heisst es weiter – habe auch keine organschaftlichen Pflichten zu erfüllen und es lohne sich aus haftungsrechtlichen Überlegungen, dies auch im Revisionsmandat schriftlich festzuhalten [11].

1.3.2.2.2 Äusserungen in der Botschaft. Leider findet sich im Gesetz nichts zum Opting-down. Immerhin finden sich in der Botschaft einige Äusserungen zum Opting-down, die zur Lösung der Frage beitragen könnten. So heisst es dort [12]:

«Unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen Gesellschaften auf eine Revisionsstelle verzichten dürfen (s. Art. 727 a Abs. 2 E OR), können sie auch eine Revisorin oder einen Revisor bezeichnen, die oder der die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllt. So z. B. eine Person ohne Fachausbildung.»

In der Botschaft wird zudem ausgeführt, dass beim Opting-down eine erhebliche Erleichterung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle möglich sei, was für kleinere Unternehmen von grosser praktischer Bedeutung sei, da sie die Revisionsstelle verbreitet für die Beratung bei der Rechnungslegung heranziehen. Es sei z. B. möglich, beim Opting-down die Revisionsstelle gleichzeitig mit der Buchführung zu betrauen. Es werde also zulässig sein, Beratungsdienstleistungen im Bereich der Buchführung, der Abschlusserstellung (Compilation) und der eingeschränkten Revision (Review) in eine Hand zu geben. Für Kleinunternehmen sei es aus Kostenüberlegungen wichtig, dass der Revisor effizient und günstig solche Zusatzdienstleistungen erbringen könne. Würden nämlich zusätzliche Beraterinnen oder Berater beigezogen, hätte dies bedeutende Kosten zur Folge [13]. Weiter heisst es in der Botschaft [14]:

«Statt gänzlich auf eine Revision zu verzichten, ist es zulässig, unter den gleichen Voraussetzungen bloss einzelne gesetzliche Vorgaben ausser Acht zu lassen. So kann etwa am Grundsatz einer zumindest eingeschränkten Revision festgehalten werden, aber als Revisionsstelle eine Person bezeichnet werden, welche die Voraussetzungen für zugelassene Revisorinnen und Revisoren nicht erfüllt.»

Entgegen der Ansicht von *Nussbaum/Sanwald/Scheidegger* [15] findet sich in der Botschaft kein Hinweis darauf, dass die Revisionsstelle beim Opting-down kein Organ sei.

Aus den erfolgten Ausführungen ist zu schliessen, dass die Revisionsstelle beim Opting-down als Organ zu qualifizieren ist, weil erstens die Botschaft nie etwas anderes sagt und weil sie zweitens für ihre Äusserungen zum Opting-down immer direkt auf die eingeschränkte Revision verweist. Das zeigt, dass der Revisor beim Opting-down analog zum

Revisor bei der eingeschränkten Revision verstanden werden muss. Seine Aufgaben oder seine Qualifikationen können aber stark reduziert werden. Von Auftragsrecht ist nie die Rede.

1.3.2.2.3 Äusserungen bei Böckli. Böckli äussert sich zum Opting-down wie folgt [16]:

«Sind alle Aktionäre einer KMU-Aktiengesellschaft mit bis zu zehn Vollzeitstellen gewillt, auf die Revision zu verzichten, so können sie, wie vorn erörtert, das alternative Verfahren des sog. «opting down» wählen. Statt auf jede Abschlussprüfung zu verzichten, setzt das KMU doch einen «Revisor» ein, der aber über keine behördliche Zulassung verfügt, und umschreibt in seinen Statuten eine noch weiter reduzierte Spielart der «review». Eine solche Kleingesellschaft kann einzelne gesetzliche Vorgaben weglassen (z. B. die «angemessenen Detailprüfungen» im Sinne von Art. 729 a Abs. 2), oder sie kann einen stark vereinfachten «kurzen Bericht» an die Generalversammlung vorsehen. Sie ist in der Lage, im Verfahren des «opting down» auch irgend eine andere ihr zweckmässig erscheinende Gestaltungsidee unterhalb des Standards der gesetzlich definierten eingeschränkten Revision des Art. 729 zu verwirklichen.

Jede Täuschung der Minderheits- oder Einzelaktionäre und der Gläubiger, ja des Wirtschaftsverkehrs überhaupt, ist bei einem «opting down» zu vermeiden. Der Prüfer darf nicht als «Revisionsstelle» und sein Arbeitsprodukt nicht als «Revisionsbericht» bezeichnet werden.»

Gemäss Böckli kann z. B. die angemessene Detailprüfung weggelassen werden, oder es können weitere zweckmässig erscheinende Gestaltungsideen verwirklicht werden. Offenbar ist beim Opting-down ein umfassender Gestaltungsspielraum vorhanden. Die Botschaft erwähnt die Abänderung der Unabhängigkeitsvorschriften sowie der Zulassungsvoraussetzungen. Bei Böckli werden die Gestaltungsmöglichkeiten noch weiter geöffnet. Es sieht so aus, als ob beim Opting-down beliebige Elemente der eingeschränkten Revision ersetzt oder weggelassen werden dürfen.

Die Äusserungen im Zitat von Böckli, dass ein solcher Prüfer nicht als Revisionsstelle und sein Arbeitsprodukt nicht als Revisionsbericht bezeichnet werden dürfe, widerspricht der hier vertretenen Ansicht nicht. Es ist durchaus richtig und wichtig, dass beim Opting-down klar zum Ausdruck kommt, dass diese zwar organschaftlich tätige «Revisionsstelle» eben keine klassische Revisionsstellentätigkeit im Sinne des Paketes der eingeschränkten Revision ausführt. Das Wort «Revisionsstelle» erscheint zwar nach wie vor sinnvoll, aber es müsste z. B. mit einem Zusatz versehen werden wie z. B.: «Revisionsstelle mit limitierten Sonderaufgaben» oder «Revisionsstelle mit Opting-down». Auch der Revisionsbericht könnte so bezeichnet werden.

1.3.2.2.3 Zusammenfassung. Zusammenfassend lässt sich sagen, dass die beim Opting-down tätige Revisionsstelle ein

Organ der Gesellschaft ist und damit fraglos im Rahmen der aktienrechtlichen Haftungsnormen usw. verbleibt. Die Tatsache, dass für das Opting-down alle Voraussetzungen für das Opting-out erfüllt werden müssen (Art. 727 a Abs. 2 bis 5 OR) bedeutet nicht, dass das Opting-down ein Opting-out voraussetzt.

Es ist allerdings richtig, dass für alle möglichen Formen des Opting-down eine qualitativ identische Lösung im Rahmen des Auftragsrechts möglich ist. Voraussetzung dafür ist, dass vorweg ein Opting-out beschlossen wird. Die «Revisions-

*«Die Revisionsstelle,
die ausschliesslich
im Rahmen des Auftragsrechts
tätig wird, hat keine
Organstellung.»*

stelle», die ausschliesslich im Rahmen des Auftragsrechts tätig wird, hat keine Organstellung und unterliegt daher weder der organschaftlichen Haftung noch den organschaftlichen Pflichten.

1.4 Anpassung der Statuten

1.4.1 Im allgemeinen. Die meisten AGs befassen sich in ihren Statuten ausführlich mit den Aufgaben der Revisionsstelle. Diese Statutenklauseln treffen unter dem neuen Recht mit Sicherheit nicht mehr zu. Unterliegt eine AG z. B. neu der ordentlichen Revision, sind die Ausführungen zu knapp. Unterliegt sie der eingeschränkten Revision, dann sind die Ausführungen zu weitgehend. Beim Opting-down oder -out liegt der Änderungsbedarf ebenfalls auf der Hand. Nach wie vor sind jedoch ausführliche Bestimmungen über die Aufgaben der Revisionsstelle sinnvoll, wenn der Verwaltungsrat die Statuten als «Handbuch» benutzt, d. h., wenn er sich auf einfache Weise über alle Aufgaben der Organe der Gesellschaft in den Statuten informieren will. In der Praxis ist dies oft ein Grund für ausführliche Statutenbestimmungen.

Gehen die Ausführungen in den Statuten weiter als die gesetzlichen Revisorerfordernisse, so müssen diese ausgedehnten Aufgaben durch die Revisionsstelle wahrgenommen werden. Gehen die Statuten hingegen weniger weit als die gesetzlichen Vorschriften, so gelten automatisch die gesetzlichen Aufgaben der Revisionsstelle. Anwendbar ist m. a. W. immer das umfangreichere der beiden Regelwerke.

Es wird daher nur selten der Fall sein, dass eine AG ihre Statuten nicht anpassen muss. Denkbar ist das nur, wenn eine AG unter altem Recht in den Statuten nichts über die Aufgaben der Revisionsstelle geschrieben hat und unter neuem Recht kein Opting-out oder -down plant. In diesen Fällen gelten automatisch die gesetzlichen Vorschriften für die eingeschränkte oder die ordentliche Revision.

In der Praxis ist mehrfach die Anfrage gestellt worden, ob eine AG, die der eingeschränkten Revision unterliegt, nicht bei der bisherigen «alten» Revision verbleiben könne. Die bisherige Einheitsrevision habe sich bewährt, eine negative

Prüfungsbestätigung i. S. v. Art. 729 a Abs. 1 OR sei ein unerwünschter Fremdkörper usw. Tatsächlich sollte es möglich sein, ungefähr die alte Revision beibehalten zu können. Es müsste die eingeschränkte Revision gemäss Gesetz normal durchgeführt und mit einem Revisionsbericht abgeschlossen werden. Für die Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle bis auf das Niveau der alten Revision gibt es zwei Möglichkeiten: Entweder werden die Erweiterungen der Aufgaben in den Statuten umschrieben, oder sie werden auftragsrechtlich vereinbart. Im ersten Fall müsste es möglich sein, einen einzigen Bericht als gesetzliche Revisionsstelle abzugeben. Im zweiten Falle gibt es allerdings zwei Revisionsberichte, einen normalen entsprechend den Vorschriften der eingeschränkten Revision und eine Ergänzung in einem auftragsrechtlichen Bericht. Für Gesellschaften mit der Möglichkeit zum Opting-out ergibt sich noch eine dritte Variante. Sie können das Opting-out vollziehen und dann auftragsrechtlich die Aufgaben der Revisionsstelle im Sinne des alten Revisionsrechts definieren. Auch hier resultiert lediglich ein Revisionsbericht.

1.4.2 Beim Opting-out. Alle bestehenden AGs, die sich für ein Opting-out entscheiden, müssen ihre Statuten entsprechend anpassen. Es sind sämtliche statutarischen Bestimmungen, die auf eine Revisionsstelle verweisen, zu streichen. Im wesentlichen dürften davon folgende Statutenklauseln betroffen sein [17]:

→ Nennung der Revisionsstelle als Organ; → allfällige Wiedergabe der gesetzlichen Aufgaben der Revisionsstelle; → explizite Kompetenz der Generalversammlung, die Revisionsstelle zu wählen; → allfällige Einberufung der Generalversammlung durch die Revisionsstelle; → Präsenzpflicht der Revisionsstelle an der Generalversammlung.

Bei einem Widerruf des Opting-out ist die Revisionsstelle als Organ wieder in die Statuten aufzunehmen [18]. Der Einfachheit halber ist anzustreben, dass nicht bei jedem Wechsel von der Revisionspflicht zum Opting-out und umgekehrt eine Statutenänderung erforderlich ist. Es könnte in den Statuten zum Beispiel folgendes vorgesehen werden [19]:

Art. x – Revision

¹ Die Generalversammlung wählt die Revisionsstelle.

² Sie kann auf die Wahl einer Revisionsstelle verzichten, wenn:

1. die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben sind;
2. die Zustimmung sämtlicher Aktionäre vorliegt; und
3. die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

³ Haben die Aktionäre auf eine eingeschränkte Revision verzichtet, so gilt dieser Verzicht auch für die nachfolgenden Jahre. Jeder Aktionär hat jedoch das Recht, spätestens 10 Tage vor der Generalversammlung eine eingeschränkte Revision zu verlangen. Die Generalversammlung muss diesfalls die Revisionsstelle wählen. Die Generalversammlung darf diesfalls die Beschlüsse nach Art. y [über die Genehmigung der Jahresrechnung und die Verwendung des Bilanzgewinns] erst fassen, wenn der Revisionsbericht vorliegt.

Art. x+1 – Organisation der Revisionsstelle

¹ Als Revisionsstelle können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften gewählt werden.

² Wenigstens ein Mitglied der Revisionsstelle muss seinen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben.

³ Muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen im Sinne von:

1. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 oder Ziff. 3;

2. Art. 727 Abs. 2 OR

wählt die Generalversammlung einen zugelassenen Revisionsexperten nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 als Revisionsstelle.

⁴ Ist die Gesellschaft zur eingeschränkten Revision verpflichtet, kann als Revisionsstelle auch ein zugelassener Revisor nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnet werden. Vorbehalten bleibt der Verzicht auf die Wahl einer Revisionsstelle nach Art. x.

⁵ Die Revisionsstelle muss im Sinne von Art. 728 bzw. 729 OR unabhängig sein.

⁶ Die Revisionsstelle wird für [eins, zwei oder drei] Geschäftsjahre gewählt. Ihr Amt endet mit der Abnahme der letzten Jahresrechnung. Die Wiederwahl ist möglich. Die Generalversammlung kann die Revisionsstelle jederzeit mit sofortiger Wirkung aberufen.

Die Konsequenz wäre, dass aus den Statuten nicht mehr erkennbar ist, ob die Gesellschaft einer Revisionspflicht unterliegt oder nicht. Dies sollte keine Bedenken auslösen. Die Aktionäre wissen, ob eine bzw. welche Revisionspflicht besteht. Für Drittpersonen ist aus dem Eintrag im Handelsregister ersichtlich, ob die AG einer – sei es eingeschränkten oder ordentlichen – Revisionspflicht unterliegt oder ob auf die Durchführung der eingeschränkten Revision verzichtet wurde [20].

1.5 Auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle. Schon unter altem Recht und auch heute ist unbestritten, dass freiwillige Zusatzaufgaben der Revisionsstelle auch durch einen Auftrag des Verwaltungsrates wahrgenommen werden können. Dies gewährt einen zusätzlichen Spielraum für die Gesellschaft und für die Revisionsstelle. Gerade bei der eingeschränkten Revision, insbesondere bei einem Opting-down oder -out sowie auch bei einem freiwilligen Opting-up stellt sich ohnehin die Frage, ob die Haftungssituation bei diesen beschränkten bzw. allenfalls freiwillig erweiterten Revisionsaufgaben nicht zu streng ist. Sie entspricht ja der Haftung bei der gesetzlichen ordentlichen Revision [21].

Im Auftragsrecht wird die Haftungssituation für diese freiwilligen Aufträge insofern entschärft, als die gesetzlichen Haftungsnormen (Art. 755 ff. OR), die Überschuldungsanzeige (Art. 728 c Abs. 3 oder 729 c OR) und die Solidarität mit dem Verwaltungsrat (Art. 759 OR) entfällt. Man könnte gemäss Art. 100 OR sogar in Erwägung ziehen, ob man nicht für leichte Fahrlässigkeit die Haftung gänzlich ausschliesst oder z. B. ein Multiples des Revisionshonorars als Haftungsmitel vorsieht. Diese Frage steht zwar nur indirekt im Zusammenhang mit dem Statutenänderungsbedarf des Kun-

den. Insbesondere beim Opting-out oder -down lässt sich diese Frage aber dennoch mit dem Vollzug der entsprechenden Statutenänderung angehen. So könnte eine Gesellschaft, die eine eingeschränkte Revision hat oder ein Opting-down machen möchte und die Voraussetzungen für das Opting-out erfüllt, vorweg ein Opting-out beschliessen und vollziehen. Im Anschluss daran würde die von ihr gewollte Revisionsdienstleistung auf dem gewünschten Qualitätsniveau vertraglich vereinbart.

In einem solchen Vorgehen ist keine Umgehung der gesetzlichen Haftungsvorschriften der Revisionsstelle zu sehen. Das neue Recht offeriert kleinen Gesellschaften den gänzlichen Verzicht auf jede Inanspruchnahme einer Revisionsdienstleistung. Ergreift eine Gesellschaft diese Möglichkeit und vereinbart anschliessend vertraglich eine massgeschneiderte Prüfung im Auftragsrecht, kann das nicht als Umgehung der gesetzlichen Vorschriften gesehen werden.

Für die Gesellschaft ergibt sich der Vorteil, dass sie die Revisionsstelle auf Prüfungsaufgaben beschränken kann, indem sie z. B. die Anzeige der offensichtlichen Überschuldung durch die Revisionsstelle nicht in die vertraglichen Abmachungen aufnimmt. Der Vorteil für die Revisionsstelle, dass sie nicht mehr den aktienrechtlichen Haftungsvorschriften unterliegt, muss für den Kunden und seine Gläubiger kein Nachteil sein. Es steht die Qualität der Prüfung im Vordergrund. Es geht um die Verlässlichkeit der Zahlen und nicht um künftige Haftungsprozesse.

1.6 Eintrag im Handelsregister. In der Handelsregisterverordnung ist vorgesehen, dass die Revisionsstelle eingetragen wird, wenn eine solche vorhanden ist. Es wird im Handelsregister jedoch nicht publiziert, ob die Gesellschaft ordentlich oder eingeschränkt revidiert wird. Bei einem Opting-out wird ein Hinweis eingetragen, dass die Gesellschaft keine Revision durchführt [22]. Bei einem Opting-down wird analog vorgegangen wie bei einem Opting-out.

2. GESELLSCHAFT MIT BESCHRÄNKTER HAFTUNG

2.1 Grundsätzliche Revisionspflicht. Unter dem bisherigen Recht unterlag die GmbH keiner Revisionspflicht. Auf freiwilliger Basis konnte die GmbH statutarisch eine Kontrollstelle vorsehen (Art. 819 Abs. 2 a OR). Seit dem 1. Januar 2008 hat sich dies für die GmbH geändert. Sie untersteht neu derselben Revisionspflicht wie die AG (Art. 818 Abs. 1 OR). Die GmbH hat grundsätzlich eine – je nach Grösse ordentliche oder eingeschränkte – Revision durchzuführen und daher auch eine Revisionsstelle zu ernennen. Lediglich Kleinstgesellschaften können unter den bereits genannten Voraussetzungen gänzlich auf die Revision verzichten (Opting-out) [23]. Für das Opting-up durch Beschluss der Gesellschafterversammlung gelten wegen Art. 818 Abs. 1 OR die Ausführungen zur AG (Ziff. 1.2).

2.2 Nichterwähnen der Revisionsstelle in den Statuten. Im Gegensatz zur AG gehört für die GmbH – zumindest von Gesetzes wegen – die Organisation nicht zum zwingenden Statuteninhalt [24]. Es ist daher möglich, dass sich die GmbH

in ihren Statuten über eine allfällige Revisionsstelle nicht äussert, und zwar unabhängig davon, ob die GmbH der eingeschränkten oder ordentlichen Revision unterliegt bzw. ob sie sich für ein Opting-out oder ein, aufgrund eines bestimmten Vorfalls einmaliges, Opting-up entschieden hat. Das Nichterwähnen der Revisionsstelle kann jedoch nur unter folgenden Vorbehalten zulässig sein:

→ Sobald generell über die gesetzlichen Vorgaben der Organisation oder Aufgaben der Revisionsstelle hinausgegangen wird, bedarf es für die Verbindlichkeit – in dem Sinne, dass

«Bei einem Opting-down müssen die Aufgaben der Revisionsstelle in den Statuten umschrieben werden.»

alle gesellschaftsrechtlichen Folgen auf die Revisionsstelle anwendbar sind – des entsprechenden Beschlusses einer statutarischen Grundlage [25]. Eine Erweiterung der Aufgaben ist jedoch auch auftragsrechtlich und somit ausserhalb der organschaftlichen Rechten und Pflichten möglich [26]. → Die Statuten dürfen über die Organisation der Gesellschaft nicht hinwegtäuschen. Obwohl es von Gesetzes wegen nicht verlangt ist, enthalten Statuten oft eine explizite Aufzählung der Organe [27]. Aus einer solchen Aufzählung, welche die Revisionsstelle nicht nennt, ist e contrario zu schliessen, dass die Gesellschaft über keine Revisionsstelle verfügt. Eine entsprechende Statutenklausel kann daher nur im Falle eines Opting-out zulässig sein.

2.3 Anpassung der Statuten

2.3.1 Im allgemeinen. Unter Berücksichtigung der erfolgten Ausführungen bedürfen bestehende GmbH-Statuten, die sich in keiner Art und Weise über eine Revisions- oder Kontrollstelle äussern, keiner Anpassung. Das gilt unabhängig davon, ob die GmbH der ordentlichen oder der eingeschränkten Revision unterliegt. Es gilt auch dann, wenn sie ein Opting-out beschliesst. Bei einem Opting-down müssen die Aufgaben der Revisionsstelle jedoch in den Statuten umschrieben werden [28].

Gemäss bisherigem Recht war es der GmbH möglich, in den Statuten eine Kontrollstelle vorzusehen (Art. 819 Abs. 2 a OR). Nach revidiertem Recht existiert die Kontrollstelle als Organ der GmbH nicht mehr. An ihren Platz ist die Revisionsstelle getreten. Soweit eine GmbH der eingeschränkten oder ordentlichen Revisionspflicht unterliegt, sind daher statutarische Bestimmungen über eine allfällige Kontrollstelle entsprechend anzupassen. Es gelten hier die Ausführungen zur AG in Ziff. 1.4.1.

2.3.2 Beim Opting-out. Wie bereits gesagt, können GmbHs sowohl gemäss altem wie auch nach neuem Recht auf sämtliche Angaben zur Revisionsstelle in den Statuten verzichten. Für entsprechende GmbHs gibt es daher auf Grund des neuen

Revisionsrechts keinen Änderungsbedarf. Dies gilt auch dann, wenn sie gemäss neuem Recht vom Opting-out zur eingeschränkten Revision oder zur ordentlichen Revision wechseln. In den Statuten müssen nur Abweichungen von den «genormten Paketen» der ordentlichen oder der eingeschränkten Revision oder das Opting-down reflektiert werden.

Eine GmbH, die entsprechend dem bisherigen Recht ausführliche Bestimmungen zur Revisionsstelle in den Statuten hat, kann diese also gänzlich streichen und muss die Statuten daher nur einmal ändern. In diesem Falle, sowie auch wenn eine GmbH die Statuten als Handbuch ausführlich gestaltet, entsteht ein analoger Änderungsbedarf wie bei der AG. Auch bei der GmbH ist der Einfachheit halber anzustreben, dass nicht bei jedem Wechsel von der Revisionspflicht zum Opting-out und umgekehrt eine Statutenänderung erforderlich ist. Es könnte in den Statuten eine analoge Generalklausel wie bei der AG vorgesehen werden (s. Ziff. 1.4.2). Neben den Bezeichnungen «Gesellschafterversammlung» für Generalversammlung und «Gesellschafter» für Aktionär, wäre lediglich «Art. x plus 1 Abs. 3» bei der GmbH folgendermassen abzufassen:

Art. x + 1 – Organisation der Revisionsstelle

...

³Muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen im Sinne von:

1. Art. 818 Abs. 1 OR i. V. m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 oder Ziff. 3 OR;
2. Art. 818 Abs. 1 OR i. V. m. Art. 727 Abs. 2 OR;
3. Art. 818 Abs. 2 OR oder
4. Art. 825 a Abs. 4 OR,

wählt die Gesellschafterversammlung einen zugelassenen Revisionsexperten nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 als Revisionsstelle.

2.4 Auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben und Eintrag der Revisionsstelle im Handelsregister. Es wird auf die Ausführungen zur AG in Ziff. 1.5 und 1.6 [29] verwiesen.

3. GENOSSENSCHAFT

3.1 Im allgemeinen. Das bisherige Recht sah für die Genossenschaft zwingend die Einsetzung einer Kontrollstelle vor, die neben der Bilanz auch die Geschäftsführung zu prüfen hatte (Art. 906 Abs. 1 a OR). Neu ist die Genossenschaft weitgehend dem gleichen Revisionsrecht wie die AG unterstellt [30] (es gelten die Ausführungen in Ziff. 1. vorne).

3.2 Anpassung der Statuten. Für die Genossenschaft gehören, wie bei der AG, die Angaben über die Organe für die Revision zum zwingenden Statuteninhalt (Art. 832 Ziff. 4 OR). Sofern die Genossenschaft der eingeschränkten oder ordentlichen Revision untersteht, ist die Revisionsstelle daher als Organ in den Statuten zu nennen. Statutarische Bestimmungen über die altrechtliche Kontrollstelle sind entsprechend anzupassen.

Für eine Formulierung der Statuten, welche generell und somit unabhängig davon, ob die Genossenschaft zur ordent-

lichen, eingeschränkten oder auf Grund eines Opting-out zu keiner Revision verpflichtet ist, Geltung hat, kann auf die Ausführungen bei der AG verwiesen werden (Ziff. 1.4.2). Es muss lediglich der Begriff Aktionär durch Genossenschafter ersetzt werden. Zudem muss «Art. x plus 1 Abs. 3» bei der Genossenschaft folgendermassen lauten:

Art. x + 1 – Organisation der Revisionsstelle

...

³ Muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen im Sinne von:

1. Art. 906 Abs. 1 OR i. V. m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 oder Ziff. 3 OR;

2. Art. 906 Abs. 2 OR;

wählt die Generalversammlung einen zugelassenen Revisionsexperten nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 als Revisionsstelle.

3.3 Auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben und Eintrag der Revisionsstelle im Handelsregister. Er wird auf die Ausführung zur AG in Ziff. 1.5 und 1.6 [31] verwiesen.

4. VEREIN

4.1 Im allgemeinen. Das bisherige Recht sah für Vereine keine Revisionspflicht vor. Das neue Recht hat die Revisionspflicht auch im Vereinsrecht eingeführt, jedoch mit einem einfacheren System, als dies für die AG, GmbH und Genossenschaft der Fall ist. Das Gesetz differenziert lediglich danach, ob ein Verein zur ordentlichen Revision verpflichtet ist oder ob für ihn keine Revisionspflicht besteht. Die eingeschränkte Revision kommt von Gesetzes wegen nicht zur Anwendung; die entsprechende Differenzierung zwischen kleinen Gesellschaften und Kleinstgesellschaften, wie es für die AG, GmbH und Genossenschaft gemacht wird, kennt das Vereinsrecht nicht.

Der ordentlichen Revision unterliegen Grossvereine [32]. Für alle anderen Vereine ist von Gesetzes wegen keine Revisionspflicht vorgesehen. Sie sind – wie bis anhin – in der Ordnung ihrer Revision frei (Art. 69 b Abs. 4 *Zivilgesetzbuch*, ZGB). Die weit verbreitete Laienrevision wird daher weiterhin – Grossvereine vorbehalten – möglich sein. Vereinsmitglieder, die einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegen, können jedoch die Durchführung einer eingeschränkten Revision verlangen (Opting-in) [33]. Da die übrigen Opting-Möglichkeiten die Pflicht zur eingeschränkten Revision als Grundlage haben und diese dem Vereinsrecht unbekannt ist, gibt es für Vereine grundsätzlich keine weiteren Wahlmöglichkeiten [34].

4.2 Organisation der Revisionsstelle als zwingender Statuteninhalt. Wie bei der AG und der Genossenschaft gehört die Organisation des Vereins zum zwingenden Statuteninhalt (Art. 60 Abs. 2 ZGB). Ein Verein, welcher der Pflicht zur ordentlichen oder nach einem Opting-in der eingeschränkten Revision unterliegt, hat daher die Revisionsstelle als Organ in den Statuten zu nennen; sofern die Statuten diese Anforderung nicht erfüllen, bedürfen sie einer entsprechenden Anpassung. Bei diesen Vereinen kommen die Ausführungen zur AG in Ziff. 1 analog zur Anwendung. Nach einem Op-

ting-in ist auch ein Opting-down (Ziff. 1.3.2 vorne) denkbar, sofern das betreffende Vereinsmitglied zustimmt.

4.3 Anpassung der Statuten. Die generelle Version der Statuten (Ziff. 1.4.2 vorne) macht beim Verein keinen grossen Sinn. Ein Verein, der der ordentlichen Revision unterliegt, fällt nicht unter die eingeschränkte Revision, wenn die Limiten gemäss Art. 69 b ZGB nicht mehr erreicht werden. In diesem Falle ist der Verein vielmehr nicht mehr revisionspflichtig. Zudem ist in einem Verein, der nach einem Opting-in eingeschränkt revisionspflichtig ist, der Beschluss zum Opting-out unwahrscheinlich; eher zieht das persönlich haftende oder nachschusspflichtige Vereinsmitglied sein Begehren um Opting-in zurück.

4.4 Auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben und Eintrag der Revisionsstelle im Handelsregister. Für die auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle wird auf die Ausführung zur AG in Ziff. 1.5 verwiesen. Für den Eintrag im Handelsregister wird auch die Ausführung zur AG in Ziff. 1.6 verwiesen, wobei beim Verein ein Opting-out gesetzlich nicht vorgesehen ist [35].

5. STIFTUNG

5.1 Im allgemeinen [36]. Per 1. Januar 2006 wurde grundsätzlich für alle Stiftungen die Pflicht eingeführt, eine Revisionsstelle zu bezeichnen [37]. Gleichzeitig wurden im Stiftungsrecht eigenständige Bestimmungen in bezug auf die Anforderungen und die Tätigkeit der Revisionsstelle erlassen [38]. Mit dem neuen Revisionsrecht werden diese erst vor

«Die Möglichkeit, eine Stiftung von der Revisionspflicht zu befreien, ist der Aufsichtsbehörde vorbehalten.»

zwei Jahren in Kraft getretenen Bestimmungen teilweise wieder geändert. Neu gelten auch für Stiftungen grundsätzlich die aktienrechtlichen Normen über die Revisionsstelle; vorbehalten bleiben besondere Vorschriften (Art. 83 b Abs. 3 ZGB) [39].

Je nach Grösse untersteht eine Stiftung der ordentlichen oder der eingeschränkten Revision [40]. Im Bereich des Opting-Systems bestehen stiftungsspezifische Spezialvorschriften. Die Möglichkeit, eine Stiftung von der Revisionspflicht zu befreien, ist der Aufsichtsbehörde vorbehalten. Auf Antrag des obersten Stiftungsorgans kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Revisionspflicht befreien, sofern die Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinanderfolgenden Jahren kleiner als CHF 200 000 ist und die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft [41]. Sofern die Stiftung von der Revisionspflicht befreit ist, kann sie freiwillig eine Revision durchführen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen der eingeschränkten oder ordentlichen Revision entsprechen muss.

Entsprechend der Kompetenz, das Opting-out zu gewähren, kann die Aufsichtsbehörde jederzeit das Opting-in an-

ordnen. Die Aufsichtsbehörde widerruft die Freistellung von der Revisionspflicht, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung nicht mehr erfüllt sind oder die Revision für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung erforderlich ist [42]. Sofern die eingeschränkte Revi-

«Eine Überprüfung der Statuten auf deren Kompatibilität mit dem neuen Recht, ist in jedem Fall zu empfehlen.»

sion für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage ungenügend ist, kann die Aufsichtsbehörde die Durchführung der ordentlichen Revision vorsehen (Art. 83 b Abs. 4 ZGB).

5.2 Organisation der Revisionsstelle als zwingender Kundeninhalt. Art. 83 ZGB verlangt, dass die Organe der Stiftung durch die Stiftungsurkunde festgestellt werden. Wenn wir davon ausgehen, dass die Revisionsstelle ein Organ der Stiftung ist (dazu nachfolgend Ziff. 5.3), dann muss die Revisionsstelle in der Stiftungsurkunde festgehalten werden, wenn die Stiftung eine Pflicht zur ordentlichen oder eingeschränkten Revision trifft. Bei einem Opting-out, welches gemäss Art. 83 b Abs. 2 ZGB von der Aufsichtsbehörde bewilligt werden kann, entfällt entsprechend die Nennung der Revisionsstelle in der Stiftungsurkunde. Insofern bedarf die Urkunde allenfalls einer entsprechenden Anpassung. Bei den revisionspflichtigen Stiftungen kommen daher die Ausführungen zur AG in Ziff. 1 analog zur Anwendung. Die Ausführungen zur rechtlichen Qualifikation des Opting-down in Ziff. 1.3.2.2 vorne sind ebenfalls analog anwendbar, wobei ein Opting-down nur mit Genehmigung der Aufsichtsbehörde denkbar ist.

5.3 Organstellung der Revisionsstelle bei der Stiftung.

Art. 83 b Abs. 3 ZGB verweist generell für die Vorschriften über die Revisionsstelle auf das Aktienrecht, soweit keine Spezialnormen existieren. Dieser Artikel deutet darauf hin, dass die Revisionsstelle Organstellung wie die aktienrechtliche Revisionsstelle hat und dass daher z. B. die Haftungs-voraussetzungen der Art. 755 ff. OR zur Anwendung kommen.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob nicht Art. 55 Abs. 3 ZGB als Spezialnorm diesem Verweis auf das Aktienrecht vorgeht. Sanwald [43] geht davon aus, dass sich der erwähnte Verweis in Art. 83 b Abs. 3 ZGB nur auf die Art. 727 ff. OR der Revisionsstelle und nicht auf die Haftungsnorm des Art. 755 ff. OR beziehe.

Der Wortlaut von Art. 83 b Abs. 3 ZGB legt eine solche Beschränkung der Auslegung auf einen Teil der aktienrechtlichen Bestimmungen nicht nahe. Auch Sanwald [44] stellt die Frage, ob unter dem neuen Recht nicht auch die Anwendung aktienrechtlicher Verantwortlichkeitsbestimmungen sachlich richtiger wären als die Anwendung von Art. 55 Abs. 3 ZGB. Er argumentiert damit, dass die gesetzliche Organ-eigenschaft der Revisionsstelle bei der Stiftung spätestens mit dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts nicht mehr

von derjenigen bei einer Handelsgesellschaft unterschieden werden könne. Diese Begründung erscheint überzeugend. Es ist davon auszugehen, dass es sich bei der Revisionsstelle einer Stiftung um ein Organ der Stiftung handelt, dass den Haftungsnormen des Aktienrechts unterliegt.

5.4 Generelle Urkundenklausel. Ähnlich wie beim Verein macht die generelle Version der Statuten (Ziff. 1.4.2 vorne) bei der Stiftung keinen grossen Sinn. Zwar kann bei der Stiftung der Wechsel von der ordentlichen in die eingeschränkte Revision durchaus wie bei der Aktiengesellschaft vorkommen. Aber das Opting-out verläuft im Vergleich zur Aktiengesellschaft anders, so dass eine generelle Urkundenklausel wesentlich anders lauten müsste.

5.5 Auftragsrechtliche Erweiterung der Aufgaben und Eintrag der Revisionsstelle im Handelsregister. Es wird auf die Ausführungen zur AG in Ziff. 1.5 und 1.6 [45] verwiesen.

6. ZEITPUNKT DER STATUTENÄNDERUNGEN

Idealerweise beschliesst man die Änderungen mit der ordentlichen Generalversammlung 2008 [46] oder in einer späteren ausserordentlichen Generalversammlung, spätestens jedoch mit der ordentlichen Generalversammlung 2009. In diesem Fall muss jedoch die Generalversammlung minuziös geplant werden. In einem ersten Teil müssen sämtliche Statutenänderungen beschlossen werden. Anschliessend muss für die Abnahme der Jahresrechnung 2008 bereits ein vorausschau-

end erstellter Revisionsbericht entsprechend den neuen Statutenbestimmungen vorgelegt werden. Erst dann kann die Jahresrechnung 2008 abgenommen werden.

Das Opting-out kann nach Art. 174 *Handelsregisterverordnung* (HRegV) erst eingetragen werden, wenn ein Mitglied des Verwaltungsrates bestätigt, dass die Revisionsstelle die letzte Jahresrechnung geprüft hat. Bei Gesellschaften, die bisher nicht revisionspflichtig waren, kann daher diese Eintragung schon ab 1. Januar 2008 bzw. sofort erfolgen [47].

7. FAZIT

Das neue Recht erhöht die Flexibilität der Gesellschaften im Bereich der Revision und bietet gleichzeitig die Chance, sich aktiv mit den neuen Möglichkeiten der Revision auseinanderzusetzen und für die eigenen Strukturen und Bedürfnisse eine möglichst adäquate und effiziente Lösung zu finden.

Für viele kleinere Gesellschaften entsteht ein neuer Gestaltungsspielraum, der sinnvoll genutzt werden kann. Sie können auf die Revision verzichten oder diese massgeschneidert reduzieren oder ausbauen. Die massgeschneiderte Lösung muss in den Statuten reflektiert werden. Werden die Statuten nicht angepasst, so gehen ihnen die gesetzlichen Bestimmungen vor, soweit diese weitergehen als die Statuten. Dies kann zu einem inkonsistenten und unklaren Regelwerk der Gesellschaft führen. Eine Überprüfung der Statuten auf deren Kompatibilität mit dem neuen Recht, ist daher in jedem Fall zu empfehlen. ■

Anmerkungen: 1) Änderung des Obligationenrechts (OR) (GmbH-Recht sowie Anpassung im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 16. Dezember 2005, BBl 2005, S. 7289ff. Für eine Übersicht vgl. Lengauer Daniel/ Holderegger Mirjam/Amstutz Therese, Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008, Zürich, Basel, Genf 2007, Rz. 9ff. 2) Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004, S. 3969ff., zit. Botschaft Revision, S. 3989f. und 4001f. Der ordentlichen Revision unterliegen 1. Gesellschaften, die a) an einer Börse kotiert sind, b) Anleiheobligationen ausstehend haben, c) mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach lit. a) oder b) beitragen sowie 2. Gesellschaften, die zwei der folgenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 20 Mio. und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 727 Abs. 1 OR). Alle anderen Unternehmen unterliegen grundsätzlich der eingeschränkten Revision (Art. 727a Abs. 1 OR). 3) Art. 728a ff. OR für die ordentliche Revision und Art. 729a ff. OR für die eingeschränkte Revision. 4) Vgl. dazu Ziff. 1.5. 5) Art. 727 und Art. 727a Abs. 1 OR. 6) A.M. Botschaft Revision, S. 4033, und Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Zürich, Basel, Genf 2007 (nachfolgend «Böckli»), N 744. 7) Botschaft Revision, S. 4013, vgl. auch S. 4033; ebenso Böckli, N 124 und N 752. 8) A.M. Botschaft Revision, S. 4032f. Ein teilweises Opting-up ist aber durch statutenändernden Generalversammlungsbeschluss oder

im Auftragsrecht möglich. 9) Botschaft Revision, S. 4000. Das Opting-out und -down ist nur für die Prüfung der Jahresrechnung zulässig; bei Spezialprüfungen (Prüfung bei einer qualifizierten Gründung, bei einer Kapitalherabsetzung usw.) kann auf die Revision nicht verzichtet werden (siehe Nussbaum Martin F./Sanwald Reto/Scheidegger Markus, Kurzkommentar zum neuen GmbH-Recht, Muri bei Bern 2007 (zit. Nussbaum/Sanwald/Scheidegger), S. 276). 10) Art. 61 Abs. 1 HRegV; Art. 727a Abs. 5 OR; Böckli, N 30. 11) Nussbaum/Sanwald/Scheidegger, S. 268. 12) Botschaft Revision, S. 3998. 13) Botschaft Revision, S. 4000f. 14) Botschaft Revision, S. 4002. 15) Nussbaum/Sanwald/Scheidegger, S. 268. 16) Böckli, N 749 f. 17) Vgl. dazu auch Böckli, N 526. 18) Art. 727a Abs. 4 und 5 OR; Art. 626 Ziff. 6 OR. 19) Vgl. auch Art. 30 Musterstatuten GmbH vom Eidgenössischen Amt für das Handelsregister und der Eidgenössischen Expertenkommission für das Handelsregister, <http://www.bj.admin.ch/bj/de/home/themen/wirtschaft/gmbh_musterstatuten.html>; Böckli, N 527, sowie Nussbaum/Sanwald/Scheidegger, S. 267, für die GmbH. 20) Siehe Ziff. 1.6 hinten bzw. Art. 45 Abs. 1 lit. p und q HRegV. 21) Die Haftungssituation für die Revisionsstelle wurde im neuen Recht gegenüber dem alten Recht nicht verändert und zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision nicht differenziert geregelt. Die Art. 755 ff. OR sind unverändert geblieben. 22) Art. 61 und Art. 45 Abs. 1 lit. p und q HRegV. 23) Art. 818 Abs. 1 i. V.m. Art. 727a Abs. 2 OR. Vgl. Ausführungen unter Ziff. 1.3.1, 1.3.2 und Ziff. 2.3. Auch für das Opting-down gelten die Ausführungen zur AG in Ziff. 1.3.1 und 1.3.2. 24) Art. 776 OR e contrario; für die AG vgl. Art. 626 Ziff. 6 OR. 25) Art. 776a Abs. 1 Ziff. 16 OR sowie Art. 818 Abs. 1 i. V.m. Art. 727 Abs. 3

und Art. 731a Abs. 1 OR; vgl. dazu die Ausführungen unter Ziff. 1.1. 26) Vgl. Ziff. 1.5. 27) Z.B.: «Die Gesellschaft hat folgende Organe: a) Generalversammlung; b) Geschäftsführung». 28) Art. 818 Abs. 1 i. V.m. Art. 727a Abs. 5 OR. 29) Art. 73 Abs. 1 lit. r und s sowie Art. 83 HRegV. 30) Art. 906 Abs. 1 OR. Lediglich Art. 727 Abs. 2 OR wird durch Art. 906 Abs. 2 OR ersetzt, mit welchem den Eigenschaft der Genossenschaft (oft kein Anteilscheinkapital, Kopfprinzip) Rechnung getragen wird (Botschaft Revision, S. 4042f.). 31) Art. 87 Abs. 1 lit. m und n sowie Art. 89 HRegV. 32) Zur ordentlichen Revision sind Vereine verpflichtet, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten haben: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 20 Mio. und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (Art. 69b Abs. 1 ZGB). 33) Art. 69b Abs. 2 ZGB; Botschaft Revision, S. 4051. Gemäss dem Recht der GmbH und der Genossenschaft können die entsprechenden Personen die Durchführung einer ordentlichen Revision veranlassen; Art. 818 Abs. 2 und Art. 906 Abs. 2 Ziff. 3 OR. 34) Zum Opting-out so auch Böckli, Fn. 316. 35) Art. 92 lit. m sowie Art. 93 HRegV. 36) Auf die BVG-Stiftungen wird hier nicht eingegangen. 37) Änderung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Stiftungsrecht) vom 8. Oktober 2004; AS 2005, S. 4545ff. Art. 83a Abs. 1a ZGB. Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen unterliegen keiner Revisionspflicht; Art. 87 Abs. 1^{bis} ZGB. 38) Art. 83a Abs. 2a ZGB für die Unabhängigkeit; Art. 83b a ZGB für die Tätigkeit. 39) Botschaft Revision, S. 4054. 40) Art. 83b Abs. 3 ZGB i. V.m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR. 41) Art. 83b Abs. 2 ZGB; Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen. 42) Art. 1 Abs. 2 der Verordnung über die Revi-

sionsstelle von Stiftungen. 43) Sanwald Reto, Die Revisionsstelle der Stiftung im Umbruch, in: Aus der Werkstatt des Rechts – Festschrift zum 65. Geburtstag von Heinrich Koller, Hrsg. Die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter des Bundesamtes für Justiz, Schriftleiter Benjamin Schindler, Basel

2006, S. 171 ff., zit. Sanwald, S. 179 und Fn 33. 44) Sanwald, S. 179. 45) Art. 95 Abs. 1 lit. I und m HRegV. 46) Beschliesst man die erforderlichen Änderungen nicht in der ordentlichen Generalversammlung 2008, so wäre es sinnvoll, wenigstens bereits eine Revisionsstelle mit der entsprechen-

den richtigen Zulassung zu wählen. Damit hat man für alle Eventualitäten im Verlaufe des Jahres bereits den richtigen Revisoren zur Verfügung. Vgl. auch Böckli, N 764. 47) Böckli, N 774.

RÉSUMÉ

Besoins en changements dans les statuts et questions relatives au système d'option

Le nouveau régime de la révision qui est entré en vigueur le 1^{er} janvier 2008 s'applique à toutes les personnes morales régies par le droit privé suisse. Les grandes entreprises sont soumises au contrôle ordinaire, les PME au contrôle restreint et les petites entreprises peuvent renoncer entièrement au contrôle. Ce système est complété par un régime d'options. Les nouvelles dispositions sur la révision obligeront un certain nombre d'entreprises à adapter leurs statuts. Le présent article se propose d'examiner cet aspect dans l'optique de la société anonyme (SA), de la société à responsabilité limitée (Sàrl), de la société coopérative, de l'association et de la fondation.

Les statuts de la SA doivent contenir des dispositions sur l'organe de révision. Ils ne doivent pas nécessairement énumérer toutes ses tâches, dans la mesure où les prescriptions de la loi s'appliquent automatiquement. Si la société veut aller plus loin que la loi, cela doit figurer explicitement dans les dispositions statutaires régissant l'organisation et les tâches de l'organe de révision. De même pour un durcissement volontaire du régime obligatoire (*opting up*). En revanche, il suffit d'une simple résolution de l'assemblée générale, sans inscription dans les statuts, si l'*opting up* n'a pas un caractère permanent et n'est décidé que pour faire face à une situation unique. La SA soumise au contrôle restreint a aussi la possibilité de s'exempter (*opting out*) ou d'assouplir volontairement le régime obligatoire (*opting down*). L'organe de révision engagé dans le cadre d'un *opting down* garde le statut d'organe. On notera qu'une solution équivalente, sur le plan qualitatif, peut être obtenue par le biais d'un simple mandat, moyennant un *opting out* préalable. L'*opting out* et l'*opting*

down nécessitent aussi une adaptation des statuts.

Jusqu'à présent, la Sàrl ne connaissait pas un régime de révision obligatoire. Depuis le 1^{er} janvier 2008, elle doit se soumettre à un contrôle ordinaire ou restreint, suivant sa taille, et doit de ce fait désigner un organe de révision. Seules les toute petites sociétés peuvent décider d'un *opting out* ou d'un *opting down*. Contrairement à la SA, la Sàrl n'est pas tenue d'adopter des dispositions statutaires sur l'organisation de l'organe de révision. Il est donc possible que les statuts d'une Sàrl restent muets sur la question de l'organe de révision, que la société soit soumise au contrôle ordinaire ou restreint, ou qu'elle ait statué sur un *opting out*, voire sur un *opting up* temporaire pour faire face à une situation unique. En tout état de cause, l'organe de contrôle prévu par l'ancien droit de la Sàrl n'existe plus en tant qu'organe et si la société est soumise au contrôle ordinaire ou restreint, elle est tenue d'adapter les éventuelles dispositions de ses statuts relatives à l'organe de contrôle.

À l'instar de la SA, la société coopérative doit obligatoirement inclure des dispositions sur l'organe chargé de la révision dans ses statuts. Si la société n'a pas décidé d'un *opting out*, et qu'elle est donc soumise au contrôle ordinaire ou restreint, un organe de révision doit être désigné comme organe dans les statuts. Les dispositions statutaires concernant les contrôleurs qui sont fondées sur l'ancien droit doivent être adaptées en conséquence.

Le nouveau droit introduit également une obligation de révision dans le régime juridique de l'association, quoique sous une forme simplifiée. En effet, la loi distingue uniquement entre les asso-

ciations soumises au contrôle ordinaire et celles qui en sont dispensées. Les associations qui ne sont pas soumises à l'obligation de révision peuvent organiser le «contrôle» librement. En d'autres termes, le contrôle non professionnel tel qu'il était pratiqué jusqu'à présent reste possible, sauf pour les grandes associations qui sont soumises au contrôle ordinaire. Les associés remplissant certaines conditions peuvent toutefois exiger un contrôle restreint. Étant donné que l'organisation de l'association fait partie des contenus obligatoires des statuts, les associations qui sont soumises à une obligation de révision doivent désigner un organe de révision parmi les organes statutaires de la société.

Depuis le 1^{er} janvier 2008, les dispositions du droit de la SA concernant l'organe de révision s'appliquent également aux fondations. Des règles propres au droit de la fondation ont toutefois été adoptées en ce qui concerne le système des options. Ainsi la décision d'*opting out* est-elle réservée à l'autorité de surveillance, qui peut aussi révoquer la dispense. Si la fondation est soumise à l'obligation de révision, l'acte de fondation doit mentionner l'organe de révision parmi les organes de la fondation.

On relèvera encore que les nouvelles normes légales prévalent dans tous les cas sur les éventuelles dispositions statutaires concernant les qualifications ou les tâches de l'organe de révision si le nouveau droit est plus exigeant que les statuts. Cela peut conduire à des incohérences dans la structure des statuts, raison pour laquelle il convient de vérifier la compatibilité des statuts actuels avec le nouveau régime légal applicable.

RC/PB