

Am 1. Januar 2008 ist das neue Revisionsrecht für sämtliche juristischen Personen des schweizerischen Privatrechts in Kraft getreten [1]. Ein neues Gesetz bringt regelmässig neue Unklarheiten mit sich. In der Praxis sind bei der Anwendung des neuen Revisionsrechts schon diverse juristische Fragen aufgetaucht. Die Abbildung 1 zeigt die Inhaltsübersicht bzw. die Fragestellungen.

RICO A. CAMPONOVO

MONIQUE VON
GRAFFENRIED-ALBRECHT

NEUES REVISIONSRECHT – OFFENE JURISTISCHE FRAGEN Präzisierungs- und Auslegungsbedarf im neuen Recht

1. WER WIRD IM NEUEN RECHT WIE UND VON WEM REVIDIERT?

Was ist im Minikonzern A zur Revisionspflicht zu sagen (Abbildung 2)?

1.1 Einzelbetrachtung. Alle drei Gesellschaften unterliegen grundsätzlich der Pflicht zur eingeschränkten Revision, da die Kriterien gemäss Art. 727 Abs. 1 und 2 *Obligationenrecht* (OR) nicht erfüllt werden (Art. 727a Abs. 1 OR). Sogar ein Opting-out wäre möglich (Art. 727a Abs. 2 OR). Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Gesellschaften zur Erstellung einer Konzernrechnung und daher gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR zur ordentlichen Revision verpflichtet sind.

1.2 Konzernbetrachtung für den Einzelabschluss. Der Minikonzern A weist folgende (Brutto-)Zahlen aus: Konzernbilanz: CHF 30 Mio. Konzernumsatz: CHF 30 Mio. Mitarbeiter: 30 Vollzeitstellen.

Zwei von drei Kriterien von Art. 663 e Abs. 2 OR sind überschritten; eine Befreiung von der Konzernrechnungspflicht findet daher nicht statt. Da die A-AG somit zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist, muss sie auf Grund von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR ihre Jahresrechnung von einem zugelassenen Revisionsexperten ordentlich prüfen lassen [2].

1.3 Prüfung der Konzernrechnung. Aus der Marginale zu Art. 728 OR («III. Ordentliche Revision») beziehungsweise aus Art. 728a Abs. 1 OR («...gegebenenfalls die Konzernrechnung...») ergibt sich, dass die Konzernrechnung ordentlich geprüft wird. Es ist daher auch das interne Kontrollsystem und die

Risikobeurteilung des Konzerns zu prüfen. Diese Prüfungen haben durch einen zugelassenen Revisionsexperten zu erfolgen (Art. 727 b Abs. 2 OR).

1.4 Können die B- und C-AG eingeschränkt geprüft werden? Die B- und C-AG können ihre Jahresrechnungen eingeschränkt prüfen lassen. Dass die A-AG der ordentlichen Revision unterliegt, ändert daran nichts [3]. Auch aus Sicht des Konzernprüfers ist die eingeschränkte Prüfung möglich. Sie kann durch einen zugelassenen Revisoren vorgenommen werden.

Angesichts der Tatsache, dass die Schweiz über kein Konzernrecht verfügt, müssen aber noch über das Gesetz hinausgehende Vorschriften berücksichtigt werden. Bei der vorliegenden Fragestellung handelt es sich insbesondere um die Vorschriften von PS 600 [4] «Verwendung der Arbeiten eines anderen Prüfers»: Der Konzernprüfer «*muss sich überlegen, ob sein eigener Anteil an den Arbeiten ausreicht, um die Verantwortung als erster Prüfer zu übernehmen*». Es kann sein, dass sich der Konzernprüfer nicht mit der eingeschränkten Revision der B- und C-AG begnügen kann, sondern dass die Durchführung von zusätzlichen Prüfungshandlungen erforderlich ist.

2. ORDENTLICHE REVISION VON KONZERNZWISCHENGESELLSCHAFTEN

2.1 Befreiung von der Pflicht zur Konzernrechnung. Gemäss Art. 727 Abs. 3 OR müssen Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind, ordentlich revidiert werden.



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



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

Abbildung 1: INHALTSÜBERSICHT

1. Wer wird im neuen Recht wie und von wem revidiert?
2. Ordentliche Revision von Konzernzwischen-gesellschaften
3. Definition einzelner Kriterien von Art. 727 OR
4. Organstellung der Revisoren bei der Prüfung von besonde-ren Sachverhalten
5. Keine Wahlfreiheit zwischen «Revisionsstelle» und «zu-gelassener Revisor»
6. Wahl des «zugelassenen Revisors»
7. Kann die «bisherige» Revision beibehalten werden?
8. Prüfung des Organisationsreglements
9. Hinweise an die Generalversammlung bei ordentlicher Revision
10. Hinweise an die Generalversammlung bei eingeschränkter Revision
11. Strafbarkeit der Revisoren
12. Qualität der Prüfung der Zwischenbilanz gemäss Art. 725 Abs. 2 OR
13. Kombination von Opting-out und Revision im Auftrags-recht
14. Präzisierungen zur Rotationspflicht

Gesellschaften, die grundsätzlich eine Konzernrechnung erstellen müssen, werden ausnahmsweise von der Pflicht, eine besondere Konzernrechnung zu erstellen, befreit, wenn diese Gesellschaften in eine Konzernrechnung einer Ober-gesellschaft einbezogen sind und diese Konzernrechnung ihren Aktionären und Gläubigern wie die eigene Jahresrechnung bekannt machen (Art. 663 f OR). Wird eine solche Zwischen-gesellschaft ordentlich oder eingeschränkt geprüft?

2.2 Ordentliche Revision von Zwischengesellschaften.

Vorauszuschicken ist, dass sich Art. 727 OR mit der Frage be-fasst, wer ordentlich revidiert werden muss und wer nicht. Die Frage der Konzernrechnungspflicht stellt sich hier nicht direkt. Umgekehrt kann festgehalten werden, dass sich die Bestimmungen in Art. 663 e und Art. 663 f OR mit der Kon-zernrechnungspflicht befassen und nicht mit der Frage, in welcher Form die Revision gemacht werden muss.

Bei einer formellen Betrachtungsweise kann wie folgt ar-gumentiert werden: Wenn die Zwischengesellschaft i. S. v. Art. 663 f OR in die Konzernrechnung einer Obergesellschaft integriert ist, dann entfällt die Konzernrechnungspflicht für diese Gesellschaft. Weil für die Frage der Revisionsqualität in Art. 727 Abs. 3 OR die Konzernrechnungspflicht das ent-scheidende Kriterium ist, entfällt damit auch die Pflicht zur ordentlichen Revision. Somit könnte aus diesem Blickwinkel die Zwischengesellschaft eingeschränkt geprüft werden.

Die andere Argumentationslinie basiert darauf, dass die Vorschrift in Art. 727 OR die Frage entscheidet, wann ordent-lich revidiert werden muss. Der Gesetzgeber verlangt bei einer bestimmten Grösse oder bei einer bestimmten Verflech-tung der Gesellschaft eine ordentliche Revision, weil in die-sen Fällen aus Gläubiger- und Aktionärsschutzgründen eine ordentliche Revision mit einem höheren Qualitätsniveau und damit einem höheren Schutzniveau angemessen ist. Eine Zwischengesellschaft, die selber konzernrechnungspflichtig ist, hat die entsprechende Grösse und Verflechtung. Die

Frage, ob diese Gesellschaft aus anderen Gründen von der Konzernrechnungspflicht befreit werde, spielt in diesem Zu-sammenhang keine Rolle. Bei der Konzernrechnungspflicht geht es nur um die Darstellung des wirtschaftlichen Gesamt-zusammenhangs, der durch die Erstellung einer Konzern-rechnung sichergestellt werden soll. Dabei handelt es sich

«Angesichts der Tatsache, dass die Schweiz über kein Konzernrecht verfügt, müssen noch über das Gesetz hinausgehende Vorschriften berücksichtigt werden.»

zwar ebenfalls um eine Gläubiger- und Aktionärsschutzvor-schrift. Diese Schutzvorschriften werden aber erfüllt, weil die Zwischengesellschaft in eine Konzernrechnung der Ober-gesellschaft eingegliedert wird. Im übrigen befreit Art. 663 f OR die Zwischengesellschaft nicht von der Konzernrech-nungspflicht, sondern nur von der Erstellung einer besonde-ren beziehungsweise zusätzlichen Konzernrechnung.

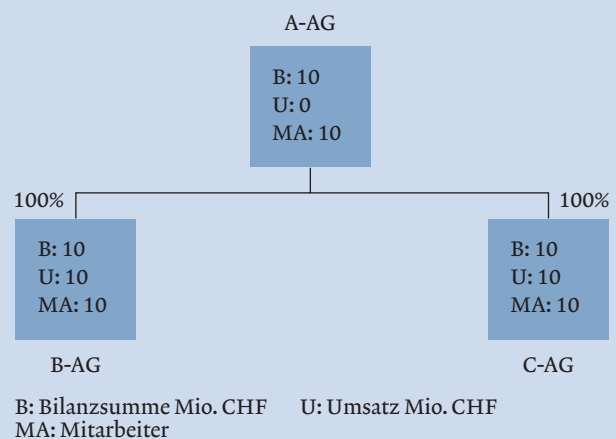
Die zweite Argumentation verdient den Vorzug. Sie ist dif-ferenzierter und berücksichtigt die verschiedenen Aktionärs- und Gläubigerschutzvorschriften, wie sie für das schweize-rische Obligationenrecht typisch sind.

3. DEFINITION EINZELNER KRITERIEN VON ART. 727 OR

3.1 Zweijahresfrist als «Wachstumsklausel». Nach dem Wortlaut von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR muss eine Gesellschaft ordentlich revidiert werden, wenn sie zwei der nachstehen-den Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreitet: Bilanzsumme von CHF 10 Mio., Umsatzerlös von CHF 20 Mio. oder 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt. Für neu gegründete Gesellschaften stellt sich die Frage, wie diese Zweijahresfrist zu handhaben ist.

Beispiel 1: Eine neue X AG wird gegründet. Ihre Bilanzsum-me beträgt ab dem Gründungszeitpunkt CHF 100 Mio. und

Abbildung 2: MINIKONZERN A



der Umsatz übersteigt im ersten Geschäftsjahr CHF 150 Mio. Darf diese Gesellschaft sich eingeschränkt revidieren lassen, weil sie die entsprechenden Bezugsgrössen noch nicht in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren erfüllt hat?

Beispiel 2: Die drei Gesellschaften A-AG, B-AG und C-AG haben je eine Bilanzsumme von CHF 5 Mio. und einen Umsatzerlös von CHF 10 Mio. Alle drei Gesellschaften werden eingeschränkt revidiert. Neu werden die Gesellschaften in die ABC AG fusioniert. Die neue Gesellschaft hat eine Bi-

«Der Wechsel in die ordentliche Revision ist erst dann notwendig, wenn die Grenzen klar überschritten werden.»

lanzsumme von CHF 15 Mio. und einen Umsatzerlös von CHF 30 Mio. Darf die neue Gesellschaft mit der eingeschränkten Revision fortfahren?

Diese Beispiele zeigen, dass eine Beantwortung der Fragen mit «Ja» nicht im Sinne der gesetzlichen Bestimmung sein kann. Der Gesetzgeber hat mit dem neuen System – kleine Gesellschaften revidieren eingeschränkt, grosse Gesellschaften ordentlich – entschieden, dass für grosse Gesellschaften eine eingeschränkte Prüfung ungenügend ist [5]. Auf Grund der Grösse des Unternehmens ist vielmehr ordentlich zu prüfen. Eine grosse Gesellschaft, auch wenn sie neu gegründet wurde, hat dieser Anforderung zu genügen. Gesellschaften, die zwei von den drei Grenzwerten deutlich übersteigen, müssen daher sofort ordentlich revidiert werden.

Die entsprechende Gesetzesbestimmung ist eine «Wachstums Klausel». Sie kommt zur Anwendung und entfaltet ihren Sinn, wenn eine Gesellschaft langsam – aus innerem Wachstum heraus – sich an diese Schwellen annähert. Es kann nämlich sein, dass im folgenden Geschäftsjahr die Grenzen wieder leicht unterschritten und im nächsten Jahr wieder überschritten werden. In solchen Fällen sollen diese Gesellschaften nicht ständig von der einen zur anderen Revision hin und her wechseln müssen. Der Wechsel in die ordentliche Revision ist erst dann notwendig, wenn die Grenzen klar überschritten werden. Der Gesetzgeber versucht dies dadurch zu garantieren, dass diese Grenzwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten sein müssen [6].

Analoge Überlegungen gelten im umgekehrten Falle, wenn die Gesellschaft schrumpft und die Schwellen unterschreitet (z. B. in Folge eines Verkaufs von Aktiven und Passiven oder einer Spaltung). Fällt die Gesellschaft sofort deutlich unter die gesetzlichen Grenzwerte, entfällt die ordentliche Revision bereits für das auf die Schrumpfung folgende Geschäftsjahr. Verkleinert sich eine Gesellschaft langsam, so muss sie zuerst zwei Jahre unter den entsprechenden Schwellen liegen bis die Pflicht zur ordentlichen Revision entfällt.

3.2 Umsatz umfasst alle Erträge in der Erfolgsrechnung.

Es gibt Holding- und Finanzgesellschaften, die eine sehr grosse Bilanzsumme und praktisch keine Angestellten haben. Die «Umsatzerlöse» dieser Gesellschaften bestehen

fast ausschliesslich aus Dividenden- und Zinserträgen. Aus Verkauf von Waren oder Dienstleistungen werden keine Erlöse erzielt. Gestützt auf die deutsche betriebswirtschaftliche und juristische Literatur ist die Frage aufgetaucht, ob Finanzerträge überhaupt als «Umsatz» i. S. v. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 lit. b OR gelten. Wenn dies – wie in Deutschland – nicht der Fall wäre, müssten diese Holdinggesellschaften nur eingeschränkt geprüft werden.

In der Praxis hört man die Meinung, dass für die Berechnung des Umsatzes (der übrigens auch in Art. 663 e Abs. 2 Ziff. 2 OR bei der Konzernrechnungspflicht eine Rolle spielt) nicht der Bruttoerlös massgebend sei. Man müsse z. B. den Liegenschaften-, den Beteiligungs- und den Zinsertrag nicht dazuzählen. Der nicht betriebliche Ertrag gehöre nicht dazu.

Für die Lösung dieser Frage ist es wichtig, auf den Fokus dieser beiden Gesetzesbestimmungen zurückzukommen. Durch die Einführung von zwei Revisionsarten war es erforderlich, ein Unterscheidungskriterium ins Gesetz einzufügen. Die Grundidee dabei ist eindeutig: «Grosse» Gesellschaften sollen ordentlich, «kleine» Gesellschaften eingeschränkt revidiert werden. Ähnliches gilt für die Konzernrechnung: «Komplexe» Gebilde müssen eine solche erstellen, «einfachere» Gebilde nicht. Es geht dem Gesetzgeber hier nicht um die Definition von «Bilanzsumme», «Umsatz» oder «Vollzeitstellen». Diese Hilfsmittel sollen lediglich dazu verhelfen, grosse und kleine Gesellschaften unterscheiden zu können. Wichtig ist, wann ordentlich revidiert beziehungsweise wann eine Konzernrechnung erstellt werden muss. Der Gesetzgeber möchte, dass ab einer bestimmten Grösse beziehungsweise ab einer bestimmten Verflechtungsintensität der Gesellschaften das Revisionsniveau angehoben und eine Entflechtung durch Erstellung einer Konzernrechnung vollzogen wird. Ob man eine Umsatzgrösse nun so oder anders einteilt spielt für die Frage der Verflechtung oder die Frage der Grösse keine Rolle. Das höhere Revisionsniveau sowie die Erstellung einer Konzernrechnung hängen von Komplexität und Volumen der Transaktionen ab. Dies spricht für eine umfassende Definition des Umsatzes.

Das Obligationenrecht äussert sich in Art. 663 Abs. 2 OR zu den Mindestgliederungsvorschriften der Erfolgsrechnung. Dort heisst es:

«Unter Ertrag werden der Erlös aus Lieferungen und Leistungen, der Finanzertrag sowie die Gewinne aus Veräusserungen von Anlagevermögen gesondert ausgewiesen.»

Das *Handbuch der Wirtschaftsprüfung* 1998 (HWP) äussert sich dazu wie folgt [7]:

«Für die Bestimmung des Umsatzerlöses wird vom Nettoverkauserlös ausgegangen.»

Das HWP geht davon aus, dass vom Bruttoumsatz Erlösminderungen wie Rabatte und Skonti abgezogen werden dürfen. Das macht Sinn, weil diese Erlösminderungen effektiv nicht realisierten Umsatz bedeuten. In der Literatur finden sich dazu Äusserungen von Böckli, der ohne Begründung von den Bruttoumsätzen ausgeht (inklusive Finanzerträge) [8].

Aus dem Sinn dieser Artikel, aus den Mindestgliederungsvorschriften der Erfolgsrechnung und den wenigen Äusse-

rungen im HWP und bei Bökkli ergibt sich diese Auslegung. Mit «Umsatz» ist somit der Bruttoumsatz abzüglich Erlösminderungen bzw. die Summe aller Erträge [9] gemeint.

3.3 Pro Rata – Anrechnung des Umsatzes. In der Praxis kommen überlange und verkürzte Geschäftsjahre in verschiedenen Fällen vor. Dies ist insbesondere bei der Gründung, bei der Liquidation, bei Vereinheitlichungen des Abschlusszeitpunktes im Konzern und bei Immigration einer Gesellschaft in die Schweiz möglich [10]. Orientiert sich z. B. eine neu gegründete Gesellschaft mit einem Jahresumsatz von CHF 12 Mio. an der maximal möglichen Dauer des ersten Geschäftsjahres von 23 Monaten, dann könnte die Gesellschaft unter die ordentliche Revisionspflicht fallen, weil die Kriterien von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR allein dadurch erfüllt werden, dass die gesetzliche Limite von CHF 20 Mio. Umsatzerlös im Verlauf von fast zwei Kalenderjahren überschritten wird.

Mit dem Begriff «Geschäftsjahr» in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR ist aber das Geschäftsjahr mit seiner ordentlichen Dauer von 12 Monaten gemeint. Geschäftsjahre, welche ausserordentlicherweise länger dauern, werden von der gesetzlichen Formulierung in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR nicht als solche erfasst. Für überlange Geschäftsjahre ist der Umsatz vielmehr pro rata für 12 Monate zu berechnen. Man kann hier mit der Schutzfunktion für Aktionäre und Gläubiger argumentieren. Der erhöhte Schutz der ordentlichen Revision ist nur dann notwendig, wenn die entsprechenden Limiten innert 12 Monaten überschritten werden.

Dasselbe gilt umgekehrt bei Kurzgeschäftsjahren. Auch hier ist aus demselben Gedanken heraus eine Umrechnung auf ein 12-monatiges Jahr erforderlich, um die Limiten zur ordentlichen Revision zu berechnen.

3.4 Vollzeitstellen ohne Auszubildende. Müssen Angestellte in Ausbildung für die Berechnung der Vollzeitstellen mitgezählt werden? Diese Frage stellt sich nicht nur bei Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 lit. c OR, sondern auch beim Opting-out in Art. 727 a Abs. 2 OR.

Für die Berechnung der Vollzeitstellen sind Auszubildende (Praktikanten) nicht zu berücksichtigen [11]. Diese Frage ist nicht neu und stellt sich schon bei der Konsolidierungspflicht in Art. 663 e Abs. 2 Ziff. 3 OR. Es geht hier nicht um die Frage einer allfälligen Arbeitnehmerschutzfunktion. Die Anzahl der Vollzeitstellen ist hier ein Mass für die Komplexität der Rechnungslegung beziehungsweise des betrieblichen Volumens, welche von Auszubildenden nicht massgeblich erhöht werden [12].

4. ORGANSTELLUNG DER REVISOREN BEI DER PRÜFUNG VON BESONDEREN SACHVERHALTEN

4.1 Ausführungen in der Botschaft. Zur Frage der Stellung des Revisors, der im Rahmen der Prüfung von besonderen Sachverhalten (z. B. die Gründungs-, Kapitalerhöhungs- oder -herabsetzungsprüfung, Prüfung der Zwischenbilanz gemäss Art. 725 Abs. 2 OR, vorzeitige Vermögensverteilung gemäss Art. 745 Abs. 3 OR) tätig wird, finden sich in der Botschaft folgende Ausführungen [13]:

«Neben der Prüfung der Jahres- bzw. der Konzernrechnung durch die Revisionsstelle sieht das geltende Recht vor, dass eine Anzahl besonderer Sachverhalte von Revisorinnen und Revisoren oder besonders befähigten Revisorinnen und Revisoren bestätigt werden müssen. Diese Prüfungen können, müssen aber nicht durch die Revisionsstelle vorgenommen werden (vgl. für die teilweise dennoch identische Haftung Art. 755 OR). Die ausserhalb der Revisionsstelle stehenden Personen, die mit einer solchen Prüfung beauftragt werden, sind somit keine Organe. Die bisher verwendeten Begriffe müssen durch jene der zugelassenen Revisionsexpertin oder des zugelassenen Revisionsexperten bzw. der zugelassenen Revisorin oder des zugelassenen Revisors ersetzt werden.»

Man könnte aus diesem Zitat in der Botschaft schliessen, dass all diese Revisoren im Auftragsrecht tätig seien, wird ihnen doch ausdrücklich die Organeigenschaft abgesprochen. Aber diese Behauptung der Botschaft steht allein in der Rechtslandschaft, wird doch der grösste Teil der besonderen Sachverhalte in Art. 755 OR erwähnt. Diese Norm regelt aber die organschaftliche Haftung des Aktienrechts. Wie soll die Aussage der Botschaft verstanden werden, es handle sich bei diesen Prüfern nicht um Organe, die aber dennoch als Organe haften?

4.2 Normale organschaftliche Stellung. Bei der Ersetzung des Ausdrucks «Revisionsstelle» bei den Spezialprüfungen gemäss bisherigem Recht durch den Ausdruck «zugelassener Revisor» im neuen Recht war keine Änderung der Haftungsvoraussetzungen oder der Organstellung im Fokus. Diese Ersetzung der Ausdrücke rührt daher, dass im neuen Recht ein Opting-out möglich ist und dass die Erwähnung einer Revisionsstelle für Gesellschaften mit Opting-out keinen Sinn macht [14].

Mit dieser Ausgangslage ist kein Grund ersichtlich, der auf einen eigentlichen Systemwechsel im Haftungsrecht beziehungsweise in der Rechtsstellung des Revisors schliessen lässt. Wenn neu ein ausgedehnter Teil der Revisionstätigkeit ohne weiteres ausserhalb der Organstellung stattfinden könnte, wäre dies ein erheblicher Einbruch in die alte Regelung, wonach alle gesetzlichen Revisionspflichten als Organ ausgeführt wurden [15]. Ein solcher Wechsel ohne ausdrückliche gesetzliche Bestimmung ist nicht anzunehmen. Die in der Botschaft oben zitierte Schlussfolgerung, dass die «ausserhalb der Revisionsstelle stehenden Personen, die mit einer solchen Prüfung beauftragt werden, (...) somit keine Organe» sind, ist daher als Versehen zu qualifizieren.

5. KEINE WAHLFREIHEIT ZWISCHEN «REVISIONSSTELLE» UND «ZUGELASSENER REVISOR»

Das neue Recht hat an vielen Stellen den Ausdruck «Revisionsstelle» durch den Ausdruck «zugelassener Revisor» ersetzt. Dies ist beispielsweise bei der Kapitalerhöhungsprüfung (Art. 652 f OR), bei der Aufwertungsprüfung (Art. 670 Abs. 2 OR) oder bei der Prüfung der Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) der Fall. Bedeuten diese Änderungen, dass die Generalversammlung neu für diese Prüfungen frei wählen kann, ob

sie diese durch ihre Revisionsstelle durchführen lässt oder ob sie ad-hoc einen beliebigen anderen Revisor beizieht?

Bisher war es nur bei der Gründungsprüfung (Art. 635 aOR) ausdrücklich möglich, einen anderen Revisoren als die Revisionsstelle zu wählen. Für die erwähnten besonderen Prüfungen war die Revisionsstelle (z. B. Art. 725 Abs. 2 aOR) beziehungsweise ein besonders befähigter Revisor (z. B. Art. 732 Abs. 2 aOR oder Art. 745 Abs. 3 aOR) vorgesehen. Diese höhere Qualifikationsanforderung der besonderen Befähigung bedeutete nicht, dass ein beliebiger besonders befähigter Revisor ausgewählt werden durfte. Wenn die eigene Revisionsstelle diese besondere Befähigung erfüllt hat, musste die eigene Revisionsstelle mit dieser Prüfung betraut werden, auch wenn die Botschaft offenbar vom Gegenteil ausgeht [16].

Daran wurde mit der Gesetzesrevision nichts geändert. Eine Gesellschaft muss für diese besonderen Prüfungen die eigene Revisionsstelle nehmen, weil der Gesellschaft damit die Möglichkeit genommen wird, die gut informierte Revisionsstelle mittels eines Neulings zu umgehen [17]. Der Verwaltungsrat weiss manchmal, dass eine Spezialprüfung von der Revisionsstelle nicht bejahend durchgeführt würde. Ein Neuling hingegen, der sich mit der Prüfung der Jahresrechnung und mit anderen besonderen Prüfungen nicht befassen muss, kann eher zur Abgabe eines positiven Prüfungsergebnisses bewogen werden.

Würde man von der erwähnten Wahlfreiheit ausgehen, ergäbe sich bei der Prüfung der Zwischenbilanz in Folge begründeter Besorgnis einer Überschuldung gemäss Art. 725 Abs. 2 OR ein besonderes Problem. Sofern der Verwaltungsrat die Anzeige an das Gericht unterlässt, trifft die Pflicht zur Überschuldungsanzeige i. S. v. Art. 728 c Abs. 3 OR oder Art. 729 c OR die Revisionsstelle. Wird für die Prüfung gemäss Art. 725 Abs. 2 OR statt der Revisionsstelle ein anderer zugelassener Revisor genommen, so stellt sich die Frage, wie die Revisionsstelle erfahren soll, dass ein zugelassener Revisor die Zwischenbilanzen geprüft und die Überschuldung bestätigt hat. Trifft den zugelassenen Revisor eine Informationspflicht? Wie steht es mit der Geheimhaltung? Eine Funktionsspaltung in diesem zeitkritischen Moment wäre nicht im Sinne des Gesetzgebers. Wenn es keine Wahlfreiheit gibt, stellt sich das Problem nicht [18].

6. WAHL DES «ZUGELASSENEN REVISORS»

6.1 Ausgangslage. Für die Wahl der Revisionsstelle gilt nach wie vor Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 OR, wonach diese Wahl der Generalversammlung der Aktionäre zusteht. Die Ernennung des für die Spezialprüfungen erforderlichen «zugelassenen Revisors oder Revisionsexperten» wird im Gesetz nicht explizit geregelt. Es stellt sich daher die Frage, welches Organ für die entsprechende Wahl zuständig ist.

6.2 Wahl durch die Generalversammlung. Geht man – wie unter Ziff. 5. ausgeführt wurde – davon aus, dass der «zugelassene Revisor oder Revisionsexperte» grundsätzlich mit der Revisionsstelle identisch ist, stellen sich keine besonderen Fragen zur Wahl. Die Revisionsstelle ist, auch wenn sie im Rahmen von Spezialprüfungen als «zugelassener Revisor

oder Revisionsexperte» tätig wird, von der Generalversammlung gewählt. Es bleibt die Frage, wie die Gesellschaft, welche ein Opting-out beschlossen hat, ihren «zugelassenen Revisoren oder Revisionsexperten» bestimmt.

Die Wahlvorschriften für die Revisionsstelle wurden nicht geändert. Eine Änderung wurde weder in der Botschaft noch im Parlament diskutiert. Zudem findet sich – wie erwähnt – im Gesetz keine neue Bestimmung zu einer «Wahl von zugelassenen Revisoren oder Revisionsexperten». Dies entspricht

«Eine Gesellschaft muss für besondere Prüfungen die eigene Revisionsstelle nehmen, weil der Gesellschaft damit die Möglichkeit genommen wird, die gut informierte Revisionsstelle mittels eines Neulings zu umgehen.»

der Rechtslage gemäss altem Recht, welches ebenfalls keine separate «Wahl von besonders befähigten Revisoren» vorsah. Daraus ist zu schliessen, dass der Gesetzgeber nicht die Absicht hatte, das Wahlsystem für die Revisionsstelle beziehungsweise den zugelassenen Revisoren oder Revisionsexperten neu zu regeln. Dies gilt unabhängig vom neuen Opting-System. Gesellschaften, welche ein Opting-out beschlossen haben, wählen den für Spezialprüfungen erforderlichen Revisoren somit ebenfalls durch Beschluss der Generalversammlung.

6.3 Prüfung der Zwischenbilanz. Die Frage des Wahlorgans ist im Zusammenhang mit der Prüfung der Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) im besonderen Masse zu stellen, weil in diesem Fall zeitliche Dringlichkeit besteht.

Da der zugelassene Revisor mit der Revisionsstelle – wie unter Ziff. 5. vertreten – identisch ist, stellt sich die Frage des Wahlorgans bei sämtlichen Gesellschaften, die über eine Revisionsstelle verfügen, nicht. Sofern eine Gesellschaft jedoch in Folge eines Opting-out über keine Revisionsstelle verfügt, muss die Gesellschaft für die Prüfung einen zugelassenen Revisoren einsetzen.

Es ist auch hier davon auszugehen, dass für die Wahl die Generalversammlung zuständig ist. In der Praxis wird die Revisionsstelle vom Verwaltungsrat evaluiert und von der Generalversammlung bestätigt. Auch im Falle von Art. 725 Abs. 2 OR kann dieses Verfahren eingehalten werden. Aus Gründen der zeitlichen Dringlichkeit kann es sich aufdrängen, dass der Verwaltungsrat im voraus einen zugelassenen Revisoren mit der Prüfung der Zwischenbilanz betraut und diesen zugelassenen Revisoren unmittelbar vor der Präsentation dieses Zwischenabschlusses an einer Generalversammlung durch die Generalversammlung formell wählen lässt. Ein solches Vorgehen macht auf Grund des zeitlich kritischen Rahmens insbesondere dann Sinn, wenn der Gene-

Abbildung 3: **BEIBEHALTUNG DER «ALTEN REVISION»?**

Alte Revision	Variante 1	Variante 2	Variante 3 Für Gesellschaften mit der Möglichkeit zum Opting-out
	statutarische Erweiterung	auftragsrechtliche Erweiterung	auftragsrechtliche Gestaltung der alten Revision
	eingeschränkte Revision	eingeschränkte Revision	
	1 Revisionsbericht	2 Revisionsberichte	1 Revisionsbericht

ralversammlung Sanierungsvorschläge präsentiert werden oder wenn ein Generalversammlungsbeschluss für die Auflösung der Gesellschaft zwecks Insolvenzerklärung gefasst wird.

Sollte hingegen keine Sanierung geplant sein, d. h. braucht der Verwaltungsrat den Prüfbericht lediglich für die Deponierung der Bilanz, stellt sich aus folgenden Gründen die Frage, ob die Einberufung einer Generalversammlung zweckmässig ist: Erstens ist die Generalversammlung nicht Adressat des Prüfberichtes [19], zweitens entstehen unnötige Kosten und drittens sind weitere Verzögerungen der Konkurseröffnung für die Gläubiger nachteilig. Idealerweise würde de lege ferenda für solche Konstellationen die Prüfpflicht und somit auch die Pflicht, einen Revisoren zu wählen, abgeschafft.

7. KANN DIE «BISHERIGE» REVISION BEIBEHALTEN WERDEN?

Es wird oft die Frage gestellt, ob eine AG, die der eingeschränkten Revision unterliegt, nicht bei der bisherigen «alten» Revision verbleiben könne. Dabei wird argumentiert, die bisherige Einheitsrevision habe sich bewährt und eine negative Prüfungsbestätigung i. S. v. Art. 729 a Abs. 1 OR sei ein unerwünschter Fremdkörper.

Tatsächlich sollte es möglich sein, ungefähr die alte Revision beibehalten zu können (Abbildung 3). Bei den Varianten eins und zwei muss 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 (Variante 1) oder sie werden auftragsrechtlich vereinbart (Variante 2). Im ersten Fall müsste es möglich sein, einen einzigen Bericht als gesetz-

liche Revisionsstelle abzugeben. Im zweiten Falle gibt es 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 [20].

8. PRÜFUNG DES ORGANISATIONSREGLEMENTS

Bei der ordentlichen Revision verlangt Art. 728 c Abs. 1 OR, dass die Revisionsstelle Verstösse gegen das Organisationsreglement schriftlich dem Verwaltungsrat anzeigt. Diese neue Vorschrift bezieht sich auf das Organisationsreglement i. S. v. Art. 716 b OR [21]. Das heisst aber nicht, dass das Organisationsreglement geprüft werden muss. Gemäss bisherigem Recht musste die Revisionsstelle Verstösse gegen Gesetz oder Statuten nur dann anzeigen, wenn sie die Verstösse bei der Durchführung ihrer Prüfung feststellte [22]. Im neuen Recht findet man diese Präzisierung nicht mehr. Aber die Botschaft zum neuen Revisionsrecht hält fest, dass daran nichts geändert worden sei [23].

Für die Revisionsstelle ergeben sich dadurch neue Anforderungen, weil sie das Organisationsreglement kennen muss. Wie sollte sie sonst bei der Durchführung ihrer Prüfung Verstösse gegen das Organisationsreglement feststellen? Bei dieser vertieften Betrachtung des Organisationsreglements wird sie nicht umhin kommen, auch die rechtlichen Voraussetzungen von Art. 716 b OR zu kennen und sich insbesondere bewusst zu werden, ob es korrekt erlassen wurde und ob es à jour ist.

9. HINWEISE AN DIE GENERALVERSAMMLUNG BEI ORDENTLICHER REVISION

9.1 Ausgangslage. Stellt die Revisionsstelle Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement fest, so meldet sie diese – unabhängig von der «Qualität» der Verletzungen – dem Verwaltungsrat. Bei Verletzungen von Gesetz oder Statuten ist zudem die Generalversammlung zu informieren, sofern ein wesentlicher Verstoss vorliegt oder der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift. Liegt ausschliesslich ein Verstoss gegen das Organisationsreglement vor, welcher nicht zugleich eine Verletzung der Statuten oder des Gesetzes mit sich bringt, so ist die Generalversammlung – unabhängig von der Schwere des Verstosses – nicht zu benachrichtigen (Art. 728 c Abs. 1 und 2 OR) [24].

Ist es sinnvoll und vom Gesetzgeber so gemeint, dass die Generalversammlung auch über unwesentliche Verstösse gegen Gesetz und Statuten informiert werden muss, wenn der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergriffen hat?

9.2 Hinweispflicht bei unwesentlichen Verstössen. Ziff. 1 von Art. 728 c Abs. 2 OR stellt sicher, dass die Generalversammlung von allen wesentlichen Verstössen gegen Gesetz

und Statuten erfährt. Ziff. 2 von Abs. 2 knüpft nicht an die Schwere der Regelverstösse, sondern an die Tatsache an, dass der Verwaltungsrat nach der entsprechenden Meldung keine angemessenen Massnahmen ergreift. Bei wesentlichen Verstössen bedeutet das, dass die Generalversammlung von der Revisionsstelle zum selben Sachverhalt einen zweiten Hinweis bekommt, nämlich denjenigen, dass der Verwaltungsrat nach der schriftlichen Meldung des wesentlichen Verstosses nicht entsprechend gehandelt habe. In diesen Fällen wird die Generalversammlung doppelt informiert. Bei nicht wesentlichen Verstössen hat die Revisionsstelle die Generalversammlung einmal zu informieren, sofern der Verwaltungsrat trotz der Meldung gemäss Abs. 1 keine angemessenen Massnahmen ergriffen hat [25].

Es mag stossend erscheinen, dass die Generalversammlung über ausbleibende Massnahmen bei unwesentlichen Verstössen gegen Gesetz und Statuten informiert werden muss. Wenn solche Verstösse nicht wichtig sind, sind sie nicht wichtig, müsste man meinen. Der Gesetzgeber scheint es jedoch als wichtig zu erachten, wenn der Verwaltungsrat in solchen Fällen keine Massnahmen ergreift und dies als wesentlichen Verstoss gegen die Pflichten des Verwaltungsrates zu qualifizieren. Die Generalversammlung soll von solchen Unterlassungen erfahren. Die Revisionsstellen dürfen aber zurückhaltend sein [26]. Es kann nicht sein, dass die nicht zeitgerecht eingeleitete Massnahme zur Behebung eines unwesentlichen Mangels plötzlich zu einem wesentlichen Mangel mutiert.

10. HINWEISE AN DIE GENERALVERSAMMLUNG BEI EINGESCHRÄNKTER REVISION

10.1 Ausgangslage. Im Gegensatz zur ordentlichen Revision (Art. 728 c OR) findet sich bei der eingeschränkten Revision in Art. 729 c OR keine Meldepflicht der Revisionsstelle bei Verstössen gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsregle-

ment. Bedeutet das, dass nie solche Hinweise gemacht werden müssen?

10.2 Beschränkte Hinweispflicht. Die Revisionsstelle hat auch im Rahmen einer eingeschränkten Revision der Generalversammlung eine Stellungnahme zum Ergebnis zur Prüfung abzugeben (Art. 729 b Abs. 1 Ziff. 2 OR). Allfällige festgestellte Mängel sind in dieser Stellungnahme zu erwähnen [27]. Unter Umständen ist es daher für die Revisionsstelle geboten, in ihrer Stellungnahme an die Generalversammlung oder zumindest gegenüber dem Verwaltungsrat auf Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement hinzuweisen [28]. Die folgenden Beispiele sollen dies verdeutlichen:

→ Sofern eine Gesellschaft am Jahresende überschuldet ist oder eine Unterdeckung aufweist, so wäre es nicht sinnvoll, wenn die Revisionsstelle einen Bericht im Standardwortlaut abgeben würde [29]. Auch der Hinweis auf allfällige Rangrücktrittserklärungen von Gläubigern, die dem Verwaltungsrat den Gang zum Richter ersparen, gehört in den Revisionsbericht. Es wäre irreführend, in solchen Fällen einen vorbehaltlosen Bericht abzugeben. → Was ist, wenn die Gesellschaft konzernrechnungspflichtig ist, der Verwaltungsrat sich aber weigert eine Konzernrechnung zu erstellen? Auch hier drängt sich ein Hinweis durch die Revisionsstelle auf. → Was ist, wenn der Verwaltungsrat eine eingeschränkte Revision verlangt, die Gesellschaft aber ordentlich revidiert werden müsste? Es mag zwar sein, dass die Revisionsstelle ein solches Mandat gar nicht annehmen beziehungsweise es nicht weiterführen sollte. Das ist jedoch eine andere Frage. Die Revisionsstelle kann dem Verwaltungsrat nicht befehlen, welche Revision er durchzuführen und zu bezahlen habe. Das geeignete Instrument für eine solche Rüge der Revisionsstelle ist der Hinweis. → Was ist, wenn der Verwaltungsrat den Anhang im Sinne von Art. 663 b OR nicht korrekt erstellt? Z. B.

die Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung sind ungenügend oder die Gründe, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben, werden nicht angegeben. Auch hier drängt sich ein entsprechender Hinweis durch die Revisionsstelle auf.

In all diesen Fällen muss die Jahresrechnung nicht falsch und kann der Zahlenausweis trotz der genannten Verstösse korrekt sein. Aus diesem Grunde kann die Revisionsstelle vom Instrument der Einschränkung nicht Gebrauch machen. Zu Einschränkungen führen jeweils nur jene Gesetzesverstösse, die sich gegen Bestimmungen richten, die für die Führung der Bücher und die Korrektheit von Bilanz und Erfolgsrechnung relevant sind.

Es stellt sich die Frage, wie die Hinweispflicht bei der eingeschränkten Revision von derjenigen bei der ordentlichen Revision unterschieden werden soll.

Ein Abgrenzungskriterium für die beschränkte Hinweispflicht bei der eingeschränkten Revision könnte folgendermassen beschrieben werden: Mit Hinweisen müssen bei der eingeschränkten Revision Gesetzesverstösse gemeldet werden, die sich auf die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) sowie die Konzernrechnung oder die Prüfungspflicht beziehen. Gesetzesverstösse in bezug auf diese Elemente, die nicht zu falschen Zahlenangaben führen und daher nicht zu Einschränkungen führen können, sind hinweispflichtig. Dazu würde z. B. ein Hinweis auf die verbotene Rückzahlung des Aktienkapitals (Art. 680 Abs. 2 OR) gehören. Hinweise auf Verletzungen anderer schweizerischer Gesetze müssen im Rahmen der eingeschränkten Revision hingegen nicht gemeldet werden [30]. Für die erweiterte Hinweis- bzw. Meldepflicht bei der ordentlichen Revision ist hingegen jeder Verstoß gegen ein schweizerisches Gesetz gemeint [31].

11. STRAFBARKEIT DER REVISOREN

Art. 39 und 40 *Revisionsaufsichtsgesetz* (RAG) sehen bei Übertretungen Bussen bis zu CHF 100 000 und bei Vergehen Gefängnis oder Busse bis zu CHF 1 Mio. vor. Wer ist von diesen Bestimmungen betroffen? Wie ist es insbesondere bei der Verletzung der Unabhängigkeitsvorschrift von Art. 728 OR?

11.1 Im allgemeinen. Diese Strafbestimmungen richten sich nicht nur an einen kleinen Kreis von Revisoren. Es sind potentiell alle betroffen, wobei hier der Gesetzeswortlaut der Art. 39 und 40 RAG nicht wiederholt werden soll. Es soll nur darauf hingewiesen werden, dass für eine Übertretung schon eine Verletzung der Mitteilungspflichten nach Art. 15 Abs. 3 RAG genügt (Art. 39 Abs. 1 lit. c RAG). Dazu gehören alle Tatsachen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang sind (Art. 13 *Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren*, RAV). Gemäss dieser Bestimmung müssen alle registrierten natürlichen Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde jede Änderung von eingetragenen Tatsachen mitteilen. Es empfiehlt sich, solche Änderungen innert kurzer Frist, z. B. innert einem Monat, nach Eintritt der entsprechenden Tatsache mitzuteilen.

11.2 Unabhängigkeit und Meldepflichten. Gemäss Art. 39 Abs. 1 lit. a RAG führen Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften zu einer Busse. Dabei wird Art. 728 OR im RAG ausdrücklich erwähnt. Betrachtet man Art. 728 Abs. 3 OR, so könnten nicht nur die leitenden Revisoren, sondern alle an der Revision beteiligten Personen betroffen sein. Allerdings

«Die kritischen Fälle sind diejenigen, in denen die Sanierung beabsichtigt, ihr Zustandekommen jedoch ungewiss ist.»

erwähnt Art. 39 Abs. 1 lit. a RAG auch Art. 11 RAG mit den speziellen Unabhängigkeitsvorschriften für staatlich beauftragte Revisionsunternehmen (Honoraranteil von 10%, Cooling-off usw.).

Gemäss einer informellen Auskunft von der Revisionsaufsichtsbehörde wird lit. a von Art. 39 Abs. 1 RAG so ausgelegt, dass sich dieser Gesetzestext nur an die staatlich geprüften Revisionsunternehmen richtet. Der Ausdruck «sowie» wird kumulativ verstanden. Auch lit. b von Art. 39 Abs. 1 RAG richtet sich nur an staatlich beauftragte Revisionsunternehmen.

12. QUALITÄT DER PRÜFUNG DER ZWISCHENBILANZ GEMÄSS ART. 725 ABS. 2 OR

12.1 Ausgangslage. Gemäss Art. 725 Abs. 2 OR muss die Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung von einem zugelassenen Revisoren geprüft werden. Der Gesetzgeber hat es unterlassen, die Qualität der Prüfung – eingeschränkt oder ordentlich – explizit festzulegen. Allenfalls haben bei der Prüfung der Zwischenbilanz auch andere Berufsregeln zu gelten, so wie es der neue Standard zur eingeschränkten Revision vorschlägt [32].

Problematisiert wird die vorliegende Frage dadurch, dass sowohl bei der ordentlichen wie bei der eingeschränkten Revision von der Revisionsstelle die Überschuldungsanzeige bei offensichtlicher Überschuldung verlangt wird (Art. 728c Abs. 3 und Art. 729c OR). Die Überschuldungsanzeige ist ein massiver Eingriff der Revisionsstelle in die Gesellschaft und kann nicht aufs Geratewohl gemacht werden. In kritischen Fällen muss die Revisionsstelle daher Sicherheit in bezug auf die Überschuldung haben. Dafür sind unter Umständen ausgedehnte Prüfungshandlungen erforderlich. Dazu kommt, dass in vielen Fällen der Verwaltungsrat die Gesellschaft sanieren will und dass das Sanierungsausmass von präzisen Informationen über das Ausmass der Überschuldung abhängt. Die Frage ist, nach welchen Regeln der Prüfer hier vorgehen soll.

12.2 Angemessene Prüfung. Eine erste Lösungsvariante geht dahin, dass man sich an der für die betroffene Gesellschaft anwendbaren Revisionsart orientiert. Wenn eine Gesellschaft der ordentlichen Revision unterliegt, sollte sie auch ihre Zwischenbilanz mit denselben Prüfvorschriften revidieren lassen müssen. Bei Gesellschaften, die der eingeschränkten Revision unterliegen, würden dieselben Prüfan-

sätze angewandt, wie bei der eingeschränkten Revision. Bei den Gesellschaften ohne Revision würden ebenfalls die Standards der eingeschränkten Revision angewendet (Art. 725 Abs. 3 OR). Mit diesem Lösungsvorschlag erhält man Prüfungen von Zwischenbilanzen mit unterschiedlichem Qualitätsgehalt. Dagegen könnte man einwenden, dass in dieser Notlage – wenn es um die Sanierung der Unternehmung und nicht nur um die Konkursanzeige geht – höchste Sorgfalt und Genauigkeit erforderlich sei und daher für alle Gesellschaften der Standard der ordentlichen Revision angewendet werden müsse. Andererseits muss aber festgehalten werden, dass der Gesetzgeber sich mit dem neuen Revisionsrecht bewusst für unterschiedliche Prüfungsqualitäten entschieden hat.

Die andere Variante, welche den Vorzug verdient, orientiert sich nicht an der für die betroffene Gesellschaft anwendbaren Revisionsart. Es geht hier darum die Pflicht zur Überschuldungsanzeige so präzise wie nur möglich auf die Bedürfnisse der Gesellschaft und auf den Schutz der Gläubiger auszurichten. Im Sinne von PS 800 muss die Revisionsstelle daher das Prüfungsausmass genau daran ausrichten, was im vorliegenden Falle sinnvoll ist [33].

Die kritischen Fälle sind diejenigen, in denen die Sanierung beabsichtigt, ihr Zustandekommen jedoch ungewiss ist. In diesen Fällen wird der Kunde meistens die 60 Tage Frist [34] voll ausschöpfen wollen. Da diese Frist sehr kurz ist, kann es oft zu einem Wettlauf mit der Zeit kommen, damit die Revisionsstelle den Richter nicht benachrichtigen muss. In diesen Fällen sind die exakte Prüfung der Zwischenbilanz und damit die genaue Kenntnis des Überschuldungsbetrages elementar. Daran richtet sich der Sanierungsbedarf aus. Geht der Verwaltungsrat von einer tieferen Überschuldung aus als die Revisionsstelle, was oft der Fall ist, wird er sich für die Sanierungsmassnahmen an diesem tieferen Betrag ausrichten. Es ist daher wichtig, dass die Revisionsstelle bereits bei Beginn dieser Frist dem Verwaltungsrat Klarheit darüber verschafft, welches Ausmass an Sanierung erreicht werden muss.

13. KOMBINATION VON OPTING-OUT UND REVISION IM AUFTRAGSRECHT

Kleinunternehmen mit höchstens 10 Vollzeitstellen unterliegen grundsätzlich der eingeschränkten Revision. Sofern sämtliche Gesellschafter zustimmen, kann die Gesellschaft auf die Revision verzichten [35].

Diese Ausgangslage ermöglicht es, ein Opting-out zu beschliessen und anschliessend – freiwillig – einen Revisor im Auftragsrecht mit der Revision zu mandatieren. In bezug auf den Umfang kann vertraglich dieselbe Revision vereinbart werden, wie sie das Gesetz für die eingeschränkte Revision vorsieht. Da der Revisor jedoch ausschliesslich im Auftragsrecht und nicht als Organ tätig wird [36], besteht – andere vertragliche Vereinbarung vorbehalten – keine Pflicht zur Überschuldungsanzeige. Zudem entfällt die Organhaftung gemäss Art. 755 OR und somit die solidarische Haftung mit dem Verwaltungsrat gemäss Art. 759 OR. Auch ein gänzlicher Ausschluss der Haftung für leichte Fahrlässigkeit sollte möglich sein (Art. 100 OR). Wenn man bedenkt, dass über 80% aller Gesellschaften ein Opting-out beschliessen können,

eröffnet sich hier eine interessante Möglichkeit, die aktuelle Haftungsproblematik der Revisionsbranche zu reduzieren.

14. PRÄZISIERUNGEN ZUR ROTATIONSPFLICHT

Art. 730 a Abs. 2 OR bestimmt, dass bei der ordentlichen Revision der Revisionsleiter das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen darf. Gemäss Art. 51 RAV beginnt diese Frist am 1. Januar 2008 zu laufen. Nach dem Inkrafttreten dürfen höchstens noch sieben Jahresrechnungen geprüft werden. Mit dem Rotationsprinzip will der Gesetzgeber der allzu grossen persönlichen Vertrautheit des leitenden Revisors mit dem Führungspersonal des Prüfkunden vorbeugen [37].

Wann beginnt und wann endet diese Periode genau? Wie viele Kalenderjahre kann diese Frist umfassen? Was darf der leitende Revisor nach Ablauf der Frist für denselben Kunden tun?

Der Beginn des Fristenlaufs ist mit der Wahl der Revisionsstelle an der Generalversammlung gleichzusetzen. Der Schluss der Frist muss mit der Durchführung der letzten ordentlichen Generalversammlung des siebten geprüften Geschäftsjahres zusammenfallen, wobei bei einer allfälligen Nichtabnahme der Rechnung sich die Frist wohl bis zur definitiven Abnahme der Jahresrechnung verlängert. Da bei der Gründung und auch später kurze und lange Geschäftsjahre unter besonderen Umständen möglich sind, kann die Prüfung der sieben erlaubten «Geschäftsjahre» im Extremfall auch schon bei Ablauf von fünf oder erst bei neun Kalenderjahren möglich sein.

Wenn der Kunde mit der Jahresrevision in Rückstand ist und die neue Revisionsstelle im ersten Kalenderjahr z. B. drei vergangene Geschäftsjahre prüft, stellt sich die Frage, ob dieses Mandat während sieben Kalenderjahren geführt werden darf. Umgekehrt stellt sich die analoge Frage, wenn der Kunde das letzte der sieben Geschäftsjahre mit einer Verzögerung von ein oder zwei Jahren fertigstellt. Art. 51 RAV spricht von der Prüfung von sieben Jahresrechnungen. An einem zweiten zeitlichen Kriterium – wie z. B. eine bestimmte Anzahl von Kalenderjahren – fehlt es. Von gesetztes- bzw. verordnungswegen ist daher ausschliesslich die Anzahl der geprüften Jahresrechnungen massgebend.

In der gleichen Zeitspanne hat der leitende Revisor seine leitende Funktion nicht nur für die Prüfung des Jahresabschlusses, sondern auch bei allen anderen Prüfberichten für diesen Kunden. Die Erlaubnis leitender Revisor bei den anderen Prüfberichten zu sein, müsste sich nach derselben Zeitspanne richten, in welcher der leitende Revisor für den Jahresabschluss zugelassen ist.

Nach Ablauf der Frist darf der leitende Revisor das gleiche Mandat nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen (Art. 730 a Abs. 2 OR). Darf der ehemals leitende Revisor während dieser Frist in beschränktem Umfang (in nichtleitender Funktion) für diese Gesellschaft tätig sein? Darf er z. B. gewisse Prüfgebiete weiterbearbeiten oder für Spezialfragen beigezogen werden? Legt man den Fokus der Rotationspflicht darauf, dass die persönliche Vertrautheit des leitenden Revisors mit dem Kunden nicht zu gross werden darf, müsste man diese Fragen insoweit bejahen, als der ehe-

mals leitende Revisor bei seiner weitergehenden Tätigkeit für dieselbe Gesellschaft keinen Kundenkontakt hat. Er könnte also in beschränktem Umfang in zudienender Funktion für den neuen leitenden Revisor mitarbeiten und bis zu

einem gewissen Grad sein Know-how über diesen Kunden einbringen. Nach drei Jahren darf er das Mandat wieder übernehmen. ■

Anmerkungen: 1) Änderung des Obligationenrechts (OR) (GmbH-Recht sowie Anpassung im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 16. Dezember 2005, BBl 2005, S. 7289 ff. Für eine Übersicht vgl. Lengauer Daniel/Holderregger Mirjam/Amstutz Therese, Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008, Zürich, Basel, Genf 2007, Rz. 9 ff. Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAG) vom 23. Juni 2004, BBl 2004, S. 3969 ff., im folgenden «Botschaft Revision». 2) Böckli, Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, in: Schriften zum Aktienrecht, Hrsg: J. N. Druey, P. Forstmoser, Band 24, Zürich/Basel/Genf 2007, im folgenden «Böckli Revisionsstelle», N. 130. 3) Botschaft Revision, S. 4013. 4) Schweizer Prüfungsstandards (PS), Treuhand-Kammer, Ausgabe 2004, Zürich, im folgenden «PS», PS 600, Ziffer 6. 5) Botschaft Revision, S. 3989 und 3991. 6) Botschaft Revision, S. 4013. 7) Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, im folgenden «HWP», Band 1, Ziff. 2.37213 B, S. 269. 8) Böckli Revisionsstelle, N. 549, N. 557, N. 566. 9) Unter Umsatz und andere typisch betriebliche Erträge können folgende Ertragsarten subsumiert werden: Finanz-, Beteiligungs-, Liegenschafts-, Lizenz- und Leasingertrag usw. 10) HWP Band 1, Ziff. 2.244, S. 58. 11) HWP Band 1, Ziff. 2.37213 B, S. 269. 12) Für Lehrlinge ist diese Ansicht umstrit-

ten. 13) Botschaft Revision, S. 4007. 14) Vgl. insbesondere Botschaft Revision, S. 4034 f. und S. 4037 f. 15) Böckli Peter, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2004, § 15 N. 134 sowie § 18 N. 159 und N. 161 f. 16) Botschaft Revision, S. 4007, die entsprechende Bemerkung erfolgt allerdings nur nebenbei. 17) A.M. Böckli Revisionsstelle, N. 730, der zumindest für die Prüfung der Zwischenbilanz von der Wahlfreiheit ausgeht. 18) Vgl. dazu den Standard zur Eingeschränkten Revision, Treuhand-Kammer, Zürich, Schweizerischer Treuhänder-Verband STV/USF, Bern, 1. A. 2007, im folgenden «Standard ER», Ziff. 9 Abs. 3. 19) Es gibt weitere Fälle, wo sich der Prüfbericht nicht an die Generalversammlung richtet (z. B. Art. 745 Abs. 3 OR, Art. 653 f und i OR). Hat eine Gesellschaft keine adäquate Revisionsstelle, so muss die Wahl des zugelassenen Revisors oder Revisionsexperten auch durch die Generalversammlung – wenn möglich vorausschauend – erfolgen. Bei der bedürftigen Kapitalerhöhung kann die Wahl bereits anlässlich des Kapitalerhöhungsbeschlusses oder für die vorzeitige Verteilung des Liquidationsergebnisses an der die Auflösung beschliessenden Generalversammlung erfolgen. 20) Auftragsrechtliche Revisionsberichte richten sich an den Verwaltungsrat und enthalten i. d. R. keine Empfehlung an die Generalversammlung. 21) Böckli Revisionsstelle, N. 401 f. 22) Art. 729b Abs. 1 aOR. 23) Botschaft Revision, S. 4025. 24) Vgl. auch Böckli Revisionsstelle, N. 408. 25) A.M. Böckli Revisionsstelle, N. 409. 26) Analog Böckli Revi-

onsstelle, N. 424, beim Vorliegen eines wesentlichen Verstosses. 27) Botschaft Revision, S. 4028. 28) Böckli Revisionsstelle, N. 502. 29) Ähnlich Böckli Revisionsstelle, N. 503. 30) Art. 729 c i. V. m. Art. 728 c OR e contrario. Böckli Revisionsstelle, N. 502. 31) Böckli Revisionsstelle, N. 405; Botschaft Revision, S. 4025. 32) Standard ER, Ziff. 9 Abs. 1. Der Standard meint mit den anderen Berufsregeln vermutlich einerseits den PS 290 zu den Pflichten bei Kapitalverlust und Überschuldung. Dieser ist für die Prüfung der Zwischenbilanz beizuziehen; er regelt jedoch punkto Prüfung nur die Abweichung vom normalen Prüfprogramm. Andererseits ist damit PS 800 «Berichte über Spezialprüfungen» gemeint. In diesem PS geht es um spezielle Prüfungsaufträge, besonders dort, wo gesetzliche Vorschriften fehlen. In Ziff. 1 B sind verschiedene Beispiele aufgezählt. Bei diesen Beispielen fehlt zwar die Zwischenbilanz gemäss Art. 725 Abs. 2 OR. Sinngemäss gehört diese aber wohl auch hierher. 33) Böckli Revisionsstelle, Fn. 731 ff. 34) BGE 4C.117/1999; Vgl. die Darstellung von Luterbacher Thierry: Ein wegweisendes Bundesgerichtsurteil zur Verantwortlichkeit der Revisionsstelle, in ST 11/00, S. 1267 ff. 35) Art. 727 a Abs. 2, Art. 818 Abs. 1 und Art. 906 Abs. 1 OR. Botschaft Revision, S. 4001 f. 36) Ebenso Martin F. Nussbaum/Reto Sanwald/Markus Scheidegger, Kurzkomentar zum neuen GmbH-Recht, Muri bei Bern 2007, Art. 818 OR N. 25. 37) Botschaft Revision, S. 4030.

RÉSUMÉ

Nouveau droit de la révision – questions juridiques en suspens

Depuis l'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision, le 1^{er} janvier 2008, diverses questions juridiques se sont déjà posées en pratique. Le présent article en a sélectionné quelques-unes.

Les deux premiers chapitres du nouveau droit expliquent pourquoi les filiales mères doivent être soumises à un contrôle ordinaire et, parallèlement, les différentes sociétés du groupe ne sont soumises, dans certaines circonstances, qu'à un contrôle restreint. Diverses notions de l'article 727 CO sont ensuite expliquées: l'importance du délai de deux ans et le calcul du chiffre d'affaires font débat, et une réponse est apportée à la question de savoir si les personnes en formation doivent être prises en compte dans la détermination des emplois à plein temps.

Deux chapitres sont consacrés à la position et à l'élection de l'organe de ré-

vision. Il y est expliqué que le réviseur occupe une position d'organe dans le cadre de la révision de situations particulières. Par ailleurs, il est mentionné que la société n'a pas le droit de choisir, pour la révision correspondante, entre son organe de révision et un autre réviseur agréé et que le réviseur agréé doit être élu par l'assemblée générale.

Le texte montre ensuite dans quelles conditions et de quelle manière il est possible de conserver le contrôle effectué dans le cadre de la révision actuelle, soumise à «l'ancien droit».

Puis viennent des explications sur les obligations et la punissabilité de l'organe de révision. Il est ainsi précisé que le contrôle à proprement parler d'un éventuel règlement d'entreprise ne fait pas partie de la mission de l'organe de révision, mais que ce dernier est obligé

de connaître ledit règlement. Les situations dans lesquelles l'organe de révision a un devoir d'information à l'égard de quel organe – conseil d'administration ou assemblée générale – sont ensuite présentées en détail, avant que soient sommairement évoquées les dispositions pénales de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs.

Pour conclure, l'article fournit quelques explications sur la question de la qualité du contrôle du bilan intermédiaire selon l'article 725 alinéa 2 CO, sur la combinaison de «l'opting-out» et de la révision dans le droit de mandat, ainsi que sur l'obligation de rotation: après quel laps de temps cette obligation devient-elle effective et dans quels cadres est-il possible de fournir des services pour le même client malgré l'obligation de rotation. RAC/MvGA/MFD