



Revisionsstelle, Revision und Opting-out

1. Grundsatz

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

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

2. Ordentliche Revision

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

- **Publikumsgesellschaften**, d.h. Gesellschaften, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert oder Anleiheobligationen ausstehend haben oder die mindestens 20 % der Aktien oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Publikumsgesellschaft beitragen.
- Gesellschaften, die **zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren** überschreiten:
 - a. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken;
 - b. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken;
 - c. 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.
- Gesellschaften, die zur Erstellung einer **Konzernrechnung** verpflichtet sind.
- Eine ordentliche Revision muss auch dann vorgenommen werden, wenn Aktionäre, die zusammen mindestens **10 % des Aktienkapitals** vertreten, dies verlangen.

Für die **GmbH** und die **Genossenschaft** gelten die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 818 Abs. 1 OR und Art. 906 Abs. 1 OR).

Soweit für **Stiftungen** keine besonderen Vorschriften bestehen, sind die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften entsprechend anwendbar.

Nach Art. 83a ZGB sind alle Stiftungen (auch Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen) verpflichtet, die Geschäftsbücher nach den Vorschriften des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung (Art. 957 ff. OR) zu führen.

Stiftungen, welche von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit sind, müssen lediglich die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage Buch führen. (Art. 957 Abs. 2 Ziff. 3 OR)

Nach Art. 83b Abs. 2 ZGB kann die Aufsichtsbehörde Stiftungen von der Pflicht eine Revisionsstelle zu führen befreien, die Voraussetzungen dazu sind in der Verordnung über die Revisionsstelle von Stiftungen vom 25.08.2005 (SR 211.121.3) festgelegt.

Auf Gesuch des obersten Stiftungsorgans kann die Aufsichtsbehörde eine Stiftung von der Pflicht befreien eine Revisionsstelle zu bezeichnen, wenn:

- a) Bilanzsumme der Stiftung in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren kleiner als CHF 200'000.- ist; und
- b) die Stiftung nicht öffentlich zu Spenden oder sonstigen Zuwendungen aufruft; und



- c) die Revision nicht für eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist.

Die Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein.

Familienstiftungen und die kirchlichen Stiftungen sind von der Pflicht befreit, eine Revisionsstelle zu bezeichnen.

Für den **Verein** gelten die Kriterien von Art. 69b Abs. 1 ZGB, nach welchen ein Verein der ordentlichen Revisionspflicht unterliegt, wenn ein Verein zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreitet:

- a) Bilanzsumme von 10 Millionen Franken;
- b) Umsatzerlös von 20 Millionen Franken;
- c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Nach Art. 69b Abs. 2 kann ein Vereinsmitglied, welches einer persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht unterliegt, eine eingeschränkte Revision verlangen.

4. Eingeschränkte Revision

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

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

5. Zulassung als Revisionsstelle

Natürliche Personen und **Revisionsunternehmen**, die Prüfungen und Bestätigungen vornehmen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten, eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen, bedürfen einer Zulassung. (Art. 3 f. RAG).

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

Revisionsdienstleistungen müssen immer über ein **Revisionsunternehmen** im Sinne von Art. 2 lit. b RAG erbracht werden. Natürliche Personen dürfen nur dann selbstständig Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sind (vgl. Art. 8 Abs. 1 RAV). Als Revisionsstelle können daher nur Revisionsunternehmen im Handelsregister eingetragen werden. Die Zulassung wird vom Handelsregister direkt bei der Revisionsaufsichtsbehörde überprüft.

Wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung seiner Tätigkeit erbringt, wird mit Freiheitsstrafe, Geldstrafe oder mit Busse bis zu CHF 100'000.- bestraft (Art. 40 RAG).

Weitere Informationen zur Zulassung sind unter www.rab-asr.ch zu finden.



6. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

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

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

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

Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit gelten für **alle an der Revision beteiligten Personen**. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion. Die Bestimmungen erfassen auch Unternehmen, die durch die Gesellschaft oder die Revisionsstelle kontrolliert werden oder die Gesellschaft oder die Revisionsstelle kontrollieren.

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

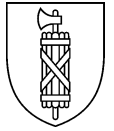
Bei der **eingeschränkten Revision** (Art. 729 OR) muss die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener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

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

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

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

Die Gesellschaft kann bereits bei der Gründung oder auf Beginn eines künftigen Geschäftsjahres auf die **Wahl einer Revisionsstelle verzichten**, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind:



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

Das Opting-out ist kein Automatismus. Für bestehende Gesellschaften/Genossenschaften mit einer Revisionsstelle ist ein Verzicht **nur für künftige Geschäftsjahre zulässig**, und der Verzicht muss zwingend **vor** Beginn des künftigen Geschäftsjahres beim Handelsregister angemeldet werden. **Ein sofortiges oder gar rückwirkendes Opting-out sind unzulässig.**

Die Eintragung des Opting-out im Handelsregister erfolgt in zwei Schritten bzw. in zwei separaten Verfahren.

In einem ersten Schritt sind dem Handelsregister zusammen mit der Anmeldung des Opting-out folgende Unterlagen einzureichen:

- a) Die Erklärung des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans (Geschäftsführung/ Verwaltungsrat/der Verwaltung), dass die Gesellschaft lediglich zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet ist, die Gesellschaft über weniger als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt verfügt und alle Gesellschafterinnen und Gesellschafter bzw. Aktionärinnen und Aktionäre bzw. Genosschafterinnen und Genosschafter auf die Revision verzichtet haben. Die Erklärung muss das Datum des Beginns des künftigen Geschäftsjahres enthalten, ab welchem der Verzicht gilt;
- b) Die von der Generalversammlung/Gesellschafterversammlung genehmigte Jahresrechnung des letzten abgelaufenen Geschäftsjahres;
- c) Das Protokoll betreffend die Genehmigung der Jahresrechnung oder ein Auszug davon;
- d) Der Revisionsbericht betreffend das letzte abgelaufene Geschäftsjahr; und
- e) Protokolle und/oder Verzichtserklärungen, welche den Verzicht sämtlicher Aktionäre/Gesellschafter/Genosschafter nachweisen.

Sofern die Statuten einer Aktiengesellschaft, GmbH oder Genossenschaft eine Revisionsstelle oder gesetzliche Revision und keine Möglichkeit zum Verzicht auf eine eingeschränkte Revision vorsehen, ist für einen gültigen Verzicht eine Statutenänderung notwendig.

Bei der Eintragung des Opting-out für die Zukunft bleibt die bestehende Revisionsstelle vorerst weiterhin im Handelsregister eingetragen und darf nicht gleichzeitig mit dem Opting-out gelöscht werden. Für eine gewisse Zeit wird somit der Handelsregisterauszug der Gesellschaft/Genossenschaft sowohl auf die Existenz einer Revisionsstelle als auch auf das für die Zukunft beschlossene Opting-out hinweisen.

Sobald der Revisionsbericht für das letzte revisionspflichtige Geschäftsjahr vor Beginn des Opting-out vorliegt und die Generalversammlung/Gesellschafterversammlung die entsprechende Jahresrechnung genehmigt hat, kann das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan (Verwaltungsrat/Verwaltung/Geschäftsführung) **in einem zweiten Schritt** auch die Löschung der Revisionsstelle anmelden.