

SwissBoardForum 3 | 2023

Stefanie Meier-Gubser / September 2023

Revision und Revisionsstelle

AUFGABE, QUALIFIKATION UND OPTING-OUT Die Revisionsstelle ist neben der Generalversammlung und dem Verwaltungsrat das dritte obligatorische Organ der Aktiengesellschaft, sofern nicht gültig darauf verzichtet wurde. Es ist Aufgabe des Verwaltungsrats, die Qualifikation der Revisionsstelle zu prüfen. Fehlt die Revisionsstelle oder ist sie nicht genügend qualifiziert, liegt ein Organisationsmangel vor.

Die Revisionspflicht knüpft an die Grösse und wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens und nicht an seine Rechtsform an («same business, same risks, same rules»). Daher sind grundsätzlich alle juristischen Personen verpflichtet, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen. Die entsprechenden gesetzlichen Regelungen finden sich im Aktienrecht¹. Für die anderen Rechtsformen verweist das Gesetz auf die aktienrechtlichen Vorschriften und stellt vereinzelt Spezialbestimmungen auf. Konkretisierend gelten zusätzlich zum Aktienrecht das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG)² und die Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)³. Je nach Art des Unternehmens⁴ sind zudem weitere Vorschriften zu beachten, auf die an dieser Stelle nicht eingegangen wird.

Revisionsarten

Das Gesetz unterscheidet zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision und ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen ausnahmsweise den Verzicht auf die eingeschränkte Revision (Opting-out). Bei der ordentlichen Revision sind sowohl der Prüfungsumfang und die Prüfungstiefe als auch die Aussagen im Revisionsbericht umfassender als bei der eingeschränkten Revision.

Gesellschaften, die von Gesetzes wegen nicht zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, können ihre Jahresrechnung trotzdem ordentlich prüfen lassen, wenn die Statuten es vorsehen oder die Generalversammlung es verlangt.⁵

Revisionsstellen, die gesetzlich vorgesehene Revisionsdienstleistungen erbringen wollen, müssen über eine Zulassung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) verfügen.⁶

¹ Art. 727 ff. OR

² Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, SR 221.302

³ Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, SR 221.302.3

⁴ z.B. für Banken, Versicherungen, Fonds, Ausgleichskassen, Vorsorgeeinrichtungen, Spielbanken etc.

⁵ Art. 727 Abs. 3 OR

⁶ Art. 3 RAG

Die Zulassung erfolgt auf Gesuch und Qualifikationsnachweis hin durch die RAB, sofern die Revisionsstelle die nötigen Voraussetzungen erfüllt. Die RAB führt ein öffentlich zugängliches Register⁷ über die von ihr zugelassenen Revisionsstellen, so dass die Zulassung und Qualifikation von der Gesellschaft resp. dem Verwaltungsrat jederzeit überprüft werden kann.

Ordentliche Revision

Pflicht zur ordentlichen Revision

Folgende Aktiengesellschaften sind von Gesetzes wegen verpflichtet, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung ordentlich revidieren zu lassen:⁸

- a. Publikumsgesellschaften
- b. Grosse Gesellschaften (gemessen an Bilanzsumme, Umsatz und Vollzeitstellen)
- c. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind
- d. Gesellschaften, bei denen Aktionäre, die mindestens zehn Prozent des Aktienkapitals vertreten, es verlangen.

Als Publikumsgesellschaften gelten Gesellschaften, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert oder Anleiheobligationen ausstehend haben sowie solche, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Publikumsgesellschaft oder zu einer grossen Gesellschaft beitragen.

Grosse Gesellschaften sind solche, die in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren zwei der folgenden Schwellen überschreiten: 20 Millionen Franken Bilanzsumme, 40 Millionen Franken Umsatz oder 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (20-40-250-Schwelle).

Zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind Aktiengesellschaften, die ein oder mehrere Unternehmen direkt oder indirekt kontrollieren, indem sie über die Mehrheit der Stimmen in der Generalversammlung verfügen, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungsrats bestimmen oder aufgrund statutarischer oder vertraglicher Regelungen einen beherrschenden Einfluss ausüben können.⁹

Wahl und Qualifikation der Revisionsstelle bei ordentlicher Revision

Die Revisionsstelle wird zwingend von der Generalversammlung gewählt.¹⁰ Die Amtsdauer beträgt ein bis drei Geschäftsjahre, wobei eine Wiederwahl möglich ist.¹¹ In der Praxis sehen die Statuten häufig die jährliche Wiederwahl der Revisionsstelle vor. Bei der ordentlichen Revision muss die Person, die das Mandat leitet, spätestens nach sieben Jahren ausgewechselt werden und darf erst nach einem Unterbruch von drei Jahren, das Revisionsmandat wieder aufnehmen.¹²

Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.¹³

⁷ <https://www.rab-asr.ch/#/publicregister>

⁸ Art. 727 Abs. 1 und 2 OR

⁹ Art. 963 Abs. 1 und 2 OR

¹⁰ Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 OR i.V.m. Art. 730 Abs. 1 OR

¹¹ Art. 730a Abs. 1 OR

¹² Art. 730a Abs. 2 OR

¹³ Art. 728 OR

Insbesondere dürfen die Revisionsstelle oder ihre Arbeitnehmer nicht Mitglied im Verwaltungsrat, Arbeitnehmer oder bedeutende Aktionäre der zu revidierenden Gesellschaft sein, sie dürfen nicht bei der Buchführung mitgewirkt haben oder in wirtschaftlicher Abhängigkeit zur Gesellschaft stehen, Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen abschliessen oder wertvolle Geschenke oder besondere Vorteile entgegennehmen.¹⁴

Bei Publikumsgesellschaften muss die Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen nach RAG sein, bei den übrigen Gesellschaften, die der ordentlichen Revisionspflicht unterstehen, ein zugelassener Revisionsexperte nach RAG.¹⁵

Prüfungsumfang der ordentlichen Revision

Bei der ordentlichen Revision prüft die Revisionsstelle, ob

- a. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
- b. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
- c. ein internes Kontrollsystem (IKS) existiert;
- d. bei börsenkotierten Gesellschaften, der Vergütungsbericht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.¹⁶

Nicht Gegenstand der Revision ist die Geschäftsführung des Verwaltungsrats.¹⁷

Revisionsbericht bei der ordentlichen Revision

Die Revisionsstelle erstattet dem Verwaltungsrat umfassend Bericht mit ihren Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung der Revision und das Ergebnis der Revision. Der Generalversammlung erstattet die Revisionsstelle einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision mit einer Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung, Angaben zur Unabhängigkeit, Angaben zur Person, die die Revision geleitet hat, und zu deren fachlichen Qualifikation sowie einer Empfehlung, ob die Jahresrechnung (gegebenenfalls die Konzernrechnung) mit oder ohne Einschränkung genehmigt oder zurückgewiesen werden soll.¹⁸

Wenn die Revisionsstelle Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement feststellt, muss sie dies schriftlich dem Verwaltungsrat melden. Sofern Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten wesentlich sind, oder wenn der Verwaltungsrat nach der schriftlichen Meldung keine angemessenen Massnahmen ergreift, muss die Revisionsstelle die Generalversammlung informieren.¹⁹ Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Benachrichtigung des Gerichts,²⁰ muss die Revisionsstelle das Gericht benachrichtigen.²¹

¹⁴ vgl. die nicht abschliessende Liste von Art. 728 Abs. 2 OR

¹⁵ Art. 727b OR

¹⁶ Art. 728a Abs. 1 OR

¹⁷ Art. 728a Abs. 3 OR

¹⁸ Art. 728b OR

¹⁹ Art. 728c OR

²⁰ Art. 716a Abs. 2 Ziff. 7 OR

²¹ Art. 728c Abs. 3 OR

Eingeschränkte Revision

Pflicht zur eingeschränkten Revision

Zur eingeschränkten Revision sind diejenigen Unternehmen verpflichtet, die nicht der ordentlichen Revisionspflicht unterstehen.²² Die meisten Unternehmen in der Schweiz unterstehen somit der eingeschränkten Revisionspflicht, und die Prüfung der Jahresrechnung ist weniger umfangreich und tiefgehend als bei der ordentlichen Revision.

Wahl und Qualifikation der Revisionsstelle bei eingeschränkter Revision

Auch die Revisionsstelle der eingeschränkten Revision wird zwingend von der Generalversammlung gewählt.²³ Die Amtsdauer beträgt ein bis drei Geschäftsjahre, wobei eine Wiederwahl möglich ist.²⁴

Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.²⁵ Im Gegensatz zur ordentlichen Revision ist bei der eingeschränkten eine Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zulässig.²⁶ Die Anforderungen an die Unabhängigkeit sind folglich weniger hoch als bei der ordentlichen Revision.

Die Revisionsstelle, die eine eingeschränkte Revision durchführt, muss über eine Zulassung der RAB als zugelassener Revisor verfügen.²⁷

Prüfungsumfang der eingeschränkten Revision

Bei der eingeschränkten Revision prüft die Revisionsstelle, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass

- a. die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
- b. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.

Die Prüfung beschränkt sich dabei auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und eine angemessene Detailprüfung. Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats ist auch bei der eingeschränkten Revision nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle.²⁸

Revisionsbericht

Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision mit dem Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision, einer Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung, Angaben zur Unabhängigkeit und gegebenenfalls zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht worden sind, Angaben zur Person, die die Revision

²² Art. 727a Abs. 1 OR

²³ Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 OR i.V.m. Art. 730 Abs. 1 OR

²⁴ Art. 730a Abs. 1 OR

²⁵ Art. 729 Abs. 1 OR

²⁶ Art. 729 Abs. 2 OR

²⁷ Art. 727c OR

²⁸ Art. 729a OR

geleistet hat, und zu deren fachlichen Qualifikation.²⁹ Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Benachrichtigung des Gerichts,³⁰ muss die Revisionsstelle das Gericht benachrichtigen.³¹

Verzicht (Opting-out)

Voraussetzungen

Gesellschaften, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, können auf die eingeschränkte Revision verzichten, sofern sämtliche Aktionäre dem Opting-out zustimmen und die Gesellschaft im Jahresdurchschnitt nicht mehr als zehn Vollzeitstellen hat.³²

Das Opting-out muss dem Handelsregister mit einer entsprechenden Erklärung und unter Beilage von Unterlagen gemeldet werden.³³ Es gilt auch für die nachfolgenden Jahre, allerdings kann jeder Aktionäre spätestens zehn Tage vor der Generalversammlung eine eingeschränkte Revision verlangen.³⁴ Sobald die Gesellschaft das Vollzeitäquivalent von zehn Stellen im Jahresdurchschnitt überschreitet, ist sie wieder eingeschränkt revisionspflichtig.

Pflicht zur eingeschränkten Revision trotz Opting-out bei Kapitalverlust und Überschuldung

Trotz gültigem Opting-out muss der Verwaltungsrat in gewissen Situationen die Jahresrechnung oder die Zwischenabschlüsse eingeschränkt prüfen lassen. In diesem Fall bestimmt er die Revisionsstelle.

Weist die letzte Jahresrechnung einen Kapitalverlust aus, muss diese trotz Opting-out vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung zwingend eingeschränkt geprüft werden.³⁵ Liegt der erforderliche Revisionsbericht nicht vor, sind die Beschlüsse zur Genehmigung der Jahresrechnung und zur Verwendung des Bilanzgewinns nichtig.³⁶

Bei begründeter Besorgnis der Überschuldung müssen die Zwischenabschlüsse auch bei einem Opting-out durch eine Revisionsstelle geprüft werden.³⁷ Zudem ist eine Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen zur Behebung eines Kapitalverlusts oder einer Überschuldung nur zulässig, wenn eine Revisionsstelle³⁸ schriftlich bestätigt, dass die gesetzlichen Bestimmungen eingehalten sind.³⁹

²⁹ Art. 729b Abs. 1 OR

³⁰ Art. 716a Abs. 2 Ziff. 7 OR

³¹ Art. 728c Abs. 3 OR

³² Art. 727a Abs. 2 OR)

³³ Art. 62 HRegV

³⁴ Art. 727a Abs. 4 OR

³⁵ Art. 725a Abs. 2 OR

³⁶ Art. 731 Abs. 3 OR

³⁷ Art. 725b Abs. 2 OR

³⁸ Zugelassener Revisor

³⁹ Art. 725c Abs.2 OR