



Marcel Merz

lic. iur., Rechtsanwalt
und Notar,
in Wildegg und Baden (AG)
www.notarmerz.ch

Revisionspflicht oder Verzicht auf die Revisionsstelle – die praktische Umsetzung

Leitfaden für die praktische Umsetzung des unternehmerischen Entscheides, einen Revisionsdienstleister zu wählen oder auf eine eingetragene Revisionsstelle zu verzichten.

Nach dem neuen Revisionsrecht unterliegen sämtliche Gesellschaften – unabhängig von der Rechtsform – einer Revisionspflicht. Das heisst, dass grundsätzlich alle Gesellschaften eine Revisionsstelle wählen und diese im Handelsregister eintragen müssen.

Für kleinere Gesellschaften besteht die Möglichkeit, auf eine Ordentliche oder Eingeschränkte Revision zu verzichten, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen dazu erfüllt sind (sogenanntes Opting out).

Aus den per 1.1.2008 in Kraft getretenen Gesetzesänderungen¹ resultiert das Bedürfnis, zwei Arten von Entscheidungen praktisch umzusetzen:

1. Einen zugelassenen Revisionsdienstleister im Handelsregister eintragen zu lassen (bei Revisionspflicht bzw. bei der Entscheidung trotz fehlender Revisionspflicht eine Revisionsstelle zu wählen, sogenanntes **Opting in**).

2. Eine Revisionsstelle im Handelsregister löschen zu lassen bzw. dem zuständigen Handelsregisteramt den Verzicht auf eine Eingeschränkte Revision anzumelden (**Opting out**).

Dieser Artikel soll ein Leitfaden für die praktische Umsetzung derartiger Beschlüsse sein und beleuchten, was für die Mutation im Handelsregister notwendig und bei der Anmeldung an das Handelsregisteramt zu beachten ist.

Nicht Bestandteile dieses Beitrages sind die folgenden Teilbereiche, welche in früheren Beiträgen im TREX umfassend behandelt worden sind:

- Das Zulassungsverfahren mit den drei möglichen Zulassungsarten (Revisorinnen und Revisoren, Revisionsexpertinnen und -experten, staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen):

Frank Schneider: Das neue Zulassungsverfahren im Revisionsbereich. TREX 5/2007, S. 276 ff.

Im Folgenden werden kurz die Bezeichnungen «Revisionsstelle» bzw. «Revisionsdienstleister» verwendet.

- Das neue Revisionsrecht im Allgemeinen mit den entsprechenden Ausführungen zu den Begriffen «Ordentliche Revision», «Eingeschränkte Revision» und zum Opting System. Michael Annen: Das neue Revisionsrecht. TREX 5/2007, S. 280 ff.

Die Voraussetzungen, unter welchen die Gesellschaft der Ordentlichen Prüfung unterliegt (10 Mio. Bilanzsumme, 20 Mio. Umsatz, mehr als 50 Angestellte), der Begriff der Eingeschränkten Revision und die Begriffe wie Opting out, Opting in, Opting up und Opting down dürften dem Leser damit bekannt sein. Ferner wird als bekannt vorausgesetzt, dass eine Gesellschaft, welche die Voraussetzun-

gen für die Pflicht zur Ordentlichen Revision nicht erfüllt und nicht mehr als zehn Vollzeitstellen hat, auf eine Revision verzichten kann, wenn sämtliche Gesellschafter zustimmen.

- Die Anforderungen an die Revisionsstelle nach neuem Recht:
Hans Hegetschweiler: Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle nach neuem Recht. TREX 6/2007, S. 338 ff.
- Hans-Jakob Käch, der Abteilungsleiter des Handelsregisteramtes des Kantons Zürich, hat mit seinem Beitrag zur neuen Handelsregisterverordnung umfassend auf die Auswirkungen der verschiedenen Gesetzesänderungen auf die einzelnen Gesellschaftsformen hingewiesen:
Hans-Jakob Käch, Die Auswirkungen der neuen Handelsregisterverordnung. Teil 1. TREX 1/2008, S. 10 ff., Teil 2. TREX 2/2008, S. 90 ff.

Ebenfalls nicht nachgegangen wird der Frage, wann der Entscheid zum Verzicht auf eine Eingeschränkte Revision (im Sinne eines Opting out) aus unternehmerischer Sicht angebracht oder gar sinnvoll ist. Auch das Gegenteil, im Sinne eines Opting in bzw. eines Opting up dürfte in der Praxis vorkommen. Die interessante Frage, wann der eine oder andere unternehmerische Entscheid zweckmässig ist, wird an dieser Stelle offengelassen.

Die Gliederung des vorliegenden Artikels berücksichtigt die praktischen Bedürfnisse des Lesers, indem er die folgenden **Fallgruppen** behandelt.

1. Eine Revisionsstelle im Handelsregister eintragen lassen.

- 1.1 Eine GmbH will oder muss eine Revisionsstelle wählen und diese im Handelsregister eintragen lassen.
- 1.2 Eine AG will oder muss eine Revisionsstelle wählen, der heutige Revisionsdienstleister ist nicht zugelassen.
- 1.3 Hinweise zur Wahl und Eintragung der Revisionsstelle bei anderen Gesellschaftsformen.

2. Das Opting out umsetzen.

- 2.1 Bei der GmbH den Beschluss zum Verzicht auf eine Revisionsstelle fassen.
- 2.2 Bei der AG die statutarischen Grundlagen schaffen, den Beschluss zum Verzicht auf eine Revisionsstelle fassen und die Revisionsstelle im Handelsregister löschen lassen.
- 2.3 Hinweise zum Verzicht auf eine eingetragene Revisionsstelle bei anderen Gesellschaftsformen.

3. Fristen und Merk-Würdigkeiten.

Im Vordergrund stehen die bereits bestehenden Gesellschaften und unter diesen diejenigen, die vor dem 1. Januar 2008 gegründet worden sind. Die jüngeren Gesellschaften – mit Gründungsdatum nach dem 1. Januar 2008 – dürften bezüglich der statutarischen und organisatorischen Grundlagen bereits den geltenden Bestimmungen entsprechen.

1. Eine Revisionsstelle im Handelsregister eintragen lassen.

1.1 Eine GmbH will oder muss eine Revisionsstelle wählen und diese im Handelsregister eintragen lassen.

Die Statuten bestehender Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) sehen in der Regel gar keine Revisionsstelle vor. Andere haben in den Statuten diese oder ähnliche Bestimmungen über die Revisionsstelle (die Kontrollstelle des alten Rechts):

«Die Gesellschafterversammlung kann eine Revisionsstelle nach Massgabe von Art. 819 Abs. 2 OR wählen. Für ihre Zusammensetzung und ihre Aufgaben gelten die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 727 ff. OR).»

Das neue Recht der GmbH kennt keine Vorschrift, wonach in den Statuten Bestimmungen über die Revisionsstelle enthalten sein müssen.² Das Handelsregisteramt prüft (nur), ob die Statuten den vom Gesetz verlangten Inhalt haben. Dies schafft für bestehende Gesellschaften mit beschränkter Haftung, welche eine Ordentliche oder Eingeschränkte Revision vornehmen müssen oder wollen, die theoretische Möglichkeit, einen zugelassenen Revisionsdienstleister ohne Statutenänderung zur Eintragung im Handelsregister anzumelden (nicht empfohlen).

Für das Handelsregisteramt werden zur Eintragung der Revisionsstelle die folgenden Belege benötigt:

- Das Protokoll oder ein Protokollauszug über die Wahl der neuen Revisionsstelle (Gesellschafterversammlungsbeschluss). Das Protokoll oder der Auszug daraus ist vom Vorsitzenden und vom Protokollführer zu unterzeichnen. Dem Handelsregisteramt ist ein Original einzureichen.
- Eine Anmeldung an das Handelsregisteramt. Die Handelsregisteranmeldung ist von zwei Geschäftsführern oder von einem Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung zu unterzeichnen.
- Die Wahlannahmeerklärung der Revisionsstelle.

Ein allenfalls in den Statuten enthaltener Verweis auf den mit der GmbH-Rechts-Revision aufgehobenen Art. 819 Abs. 2 OR ist unschön. Der Verweis auf Art. 727 OR ist nach wie vor korrekt, wenn auch eher zufällig (Achtung: Die Bestimmungen des GmbH-Rechts haben eine völlig neue Nummerierung erhalten).

Wünschenswert wäre eine Statutenänderung. Dabei kann eine offene Formulierung verwendet werden, welche alle denkbaren Fälle abdeckt (Ordentliche Revision, Eingeschränkte Revision, Opting down, Opting out). Bei späteren Beschlüssen der Gesellschaft müssen die Statuten nicht mehr angepasst werden. Eine mögliche Formulierung lautet:³

Die Gesellschafterversammlung wählt eine Revisionsstelle. Sie kann auf die Wahl einer Revisionsstelle verzichten, wenn:

1. die Gesellschaft nicht zur ordentlichen Revision verpflichtet ist,
2. sämtliche Gesellschafter zustimmen und
3. die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

Der Verzicht gilt auch für die nachfolgenden Jahre. Jeder Gesellschafter hat jedoch das Recht, spätestens 10 Tage vor der Gesellschafterversammlung die Durchführung einer eingeschränkten Revision und die Wahl einer entsprechenden Revisionsstelle zu verlangen. Die Gesellschafterversammlung darf diesfalls die Beschlüsse nach Art. 14 Abs. 2 Ziff. 4 und 5 erst fassen, wenn der Revisionsbericht vorliegt.

Gleichzeitig könnten Vorschriften über die Anforderungen an die Revisionsstelle in die Statuten aufgenommen werden.

Werden die Statuten geändert, so muss der Beschluss der Gesellschafterversammlung öffentlich beurkundet und dem Handelsregisteramt zusätzlich zu den vorerwähnten Belegen eingereicht werden. Dem Beschluss sind die revidierten Statuten beizulegen. Die Statuten müssen vom Notar beglaubigt werden.

1.2 Eine AG will oder muss eine Revisionsstelle wählen, der heutige Revisionsdienstleister ist nicht zugelassen.

In der Schweiz sind zwischen 150 000 und 200 000 kleine und mittlere Aktiengesellschaften eingetragen. Das vor dem 1.1.2008 geltende Recht kannte keine völlige Freistellung der zahlreichen sehr kleinen Unternehmungen von der Revisionspflicht. Das Gesetz verlangte für die Revisoren dieser Gesellschaften⁴ nur Folgendes: Die Revisoren mussten «befähigt» sein, «ihre Aufgabe bei der zu prüfenden Gesellschaft zu erfüllen».⁵

In der Folge sind heute bei zahlreichen Gesellschaften Personen als Revisionsstelle eingetragen, welche über keinen Fähigkeitsausweis verfügen, nicht besonders befähigt und insbesondere nicht zugelassen im Sinne des neuen Revisionsaufsichtsgesetzes sind.⁶

Zulassungspflichtig sind natürliche Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen. Das gilt insbesondere für die Ordentliche oder Eingeschränkte Revision des heute geltenden Rechts.

Ist die Gesellschaft also aufgrund gesetzlicher Vorschrift, der geltenden Statuten oder durch Beschluss der Gesellschafter zu einer Ordentlichen oder Eingeschränkten Revision im Sinne des Gesetzes verpflichtet, so ist ein Revisionsdienstleister zu wählen, der im Register der Revisionsaufsichtsbehörde (abrufbar unter www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch) eingetragen ist.

Gesetzlich nicht vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen (im Sinne eines Opting down) dürfen künftig auch durch Personen erbracht werden, die über keine staatliche Zulassung verfügen. Diesfalls sind jedoch die Statuten der vor dem 1.1.2008 gegründeten Gesellschaften anzupassen und die Revisionsstelle wird nicht im Handelsregister eingetragen (bzw. ist dort zu löschen, vgl. dazu Abschnitt 2.2 dieses Beitrages).

Für das Handelsregisteramt werden zur Löschung der alten Revisionsstelle und die Eintragung des neu gewählten (zugelassenen) Revisionsdienstleisters die folgenden Belege benötigt:

- Das Protokoll oder ein Protokollauszug über die Abwahl der alten und die Wahl der neuen Revisionsstelle (Generalversammlungsbeschluss). Das Protokoll oder der Auszug daraus ist vom Vorsitzenden und vom Protokollführer zu unterzeichnen. Dem Handelsregisteramt ist ein Original einzureichen.
- Eine Anmeldung an das Handelsregisteramt. Die Handelsregisteranmeldung ist von zwei Verwaltungsräten oder von einem Verwaltungsrat mit Einzelzeichnungsberechtigung zu unterzeichnen.
- Die Wahlannahmeerklärung der Revisionsstelle.

Was nicht benötigt wird, ist ein Handelsregisterauszug der Revisionsstelle, auch dann nicht (mehr), wenn es sich um einen ausserkantonalen Revisionsdienstleister handelt. Auch die Zulassung wird vom Handelsregisteramt selber überprüft und muss diesem gegenüber nicht nachgewiesen werden.

Die fraglichen Unternehmungen werden in der Regel prüfen, ob sie die Voraussetzungen zum Opting out erfüllen und ob sie auf eine Revision verzichten wollen. Alle anderen werden nicht umhin kommen, eine zugelassene Revisionsexpertin bzw. einen zugelassenen Revisionsexperten oder eine zugelassene Revisorin bzw. einen zugelassenen Revisor zu wählen.

1.3 Hinweise zur Wahl und Eintragung der Revisionsstelle bei anderen Gesellschaftsformen

1.3.1 Bei Stiftungen

Grundsätzlich verweist das Stiftungsrecht auf das Aktienrecht. Damit kommen insbesondere die Schwellenwerte für die Abgrenzung der Eingeschränkten von der Ordentlichen Revision auch für Stiftungen zur Anwendung. Allerdings hat der Bundesrat in der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 2005 über die Revisionsstelle von Stiftungen⁷ festlegt, unter welchen Umständen eine Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit werden kann. Damit kommt der Stiftungsaufsicht beim Entscheid betreffend Art und Umfang der Revision eine entscheidende Rolle zu.

- **Opting in:** Die Stiftungsaufsicht kann jederzeit die Befreiung von der Pflicht, eine Revisionsstelle zu bezeichnen, widerrufen, wenn die Voraussetzungen für die Befreiung nicht mehr erfüllt sind.

Zudem kann die Aufsicht eine Revision verlangen, wenn eine solche für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist. Die Revisionsstelle ist ins Handelsregister einzutragen.

- **Opting up:** Die Stiftungsaufsicht kann jederzeit anstelle einer Eingeschränkten eine Ordentliche Revision verlangen, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist. Selbstverständlich kann auch der Stiftungsrat beschliessen, freiwillig anstelle einer Eingeschränkten eine Ordentliche Revision durchführen zu lassen.

- **Opting down:** Einer von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreiten Stiftung steht es frei, aus internen Gründen freiwillig eine Revision durchzuführen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen an die fachliche Befähigung (Zulassung) und die Unabhängigkeit des Revisors entspricht. Eine solche Revision gilt nicht als Revision im Sinne des Gesetzes; folglich wird die Revisionsstelle nicht ins Handelsregister eingetragen.

1.3.2 Bei Genossenschaften

Es gilt das für die AG Gesagte sinngemäss (mit der Generalversammlung der Genossenschaftler und der Verwaltung als oberstes Leitungs- und Führungsorgan).

1.3.3 Bei Vereinen

Vereine sind gesetzlich nur zur Ordentlichen Prüfung verpflichtet, sofern sie die Kriterien erfüllen. Alle übrigen Vereine unterliegen keiner gesetzlichen Revisionspflicht.

2. Das Opting out umsetzen

2.1 Bei der GmbH den Beschluss zum Verzicht auf eine Revisionsstelle fassen.

Die Statuten bestehender Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) sehen in der Regel gar keine Revisionsstelle vor – oder die Möglichkeit zum Verzicht auf die Revision ist bereits explizit in den Statuten vorgesehen.

Für das Handelsregisteramt werden die folgenden Belege benötigt:

- Das Protokoll oder ein Protokollauszug über den Beschluss der Gesellschafterversammlung. Das Protokoll oder der Auszug daraus ist vom Vorsitzenden und vom Protokollführer zu unterzeichnen. Dem Handelsregisteramt ist ein Original einzureichen.
- Evtl. Bestätigung der Gesellschafter betreffend Verzicht auf die Revision (wenn nicht aus dem Protokoll ersichtlich ist, dass alle Gesellschafter dem Verzicht zugestimmt haben).
- Verzichtserklärung der Geschäftsführung, auch «KMU-Erklärung» genannt (als Formular erhältlich auf der Homepage des zuständigen Handelsregisteramtes). Diese Erklärung muss von mindestens einem Geschäftsführer unterzeichnet sein.
- Jahresrechnungen der letzten beiden Jahre (Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Jahresberichte), unterzeichnet gemäss Art. 961 OR, Kopien genügen.
- Evtl. Bestätigung der Geschäftsführung, worin bestätigt wird, dass die Gesellschaft bis anhin auf die Wahl einer Revisionsstelle verzichtet hat und demnach ihre Jahresrechnungen nicht revidieren liess.
- Eine Anmeldung an das Handelsregisteramt. Diese ist von zwei Geschäftsführern oder von einem Geschäftsführer mit Einzelzeichnungsberechtigung zu unterzeichnen.

In diesen Fällen kann die GmbH durch einfachen Beschluss sämtlicher Gesellschafter auf die Eintragung einer Revisionsstelle im Handelsregister verzichten. Dieser Beschluss ist dem zuständigen Handelsregisteramt zur Eintragung anzumelden.

Sollten die Statuten die Wahl einer Revisionsstelle oder die Durchführung einer Ordentlichen oder Eingeschränkten Revision ausdrücklich vorsehen, so müssen beim Beschluss auf Opting out die Statuten entsprechend angepasst werden (durch die Geschäftsführung oder durch die Gesellschafterversammlung, mit öffentlicher Urkunde).

2.2 Bei der AG die statutarischen Grundlagen schaffen, den Beschluss zum Verzicht auf eine Revisionsstelle fassen und die Revisionsstelle im Handelsregister löschen lassen.

Weil die aktuellen Statuten bestehender Aktiengesellschaften in aller Regel die Wahl einer Revisionsstelle (zwingend) vorsehen, ist der Verzicht auf die Revision – anders als bei der GmbH – mit einer Statutenänderung verbunden. Der entsprechende Beschluss muss öffentlich beurkundet werden.

Die folgenden beiden Schritte müssen auseinandergehalten werden:

- Schaffung der statutarischen Grundlagen für einen Verzicht auf eine eingetragene Revisionsstelle (Ziffer 2.2.1)
- Verzicht der Aktionäre auf eine Eingeschränkte Revision (Ziffer 2.2.2)

Selbstverständlich können die beiden Schritte auch zusammengefasst werden (Ziffer 2.2.3). In der Praxis dürfte sich indes oft ein zweistufiges Verfahren ergeben, bei dem in einem ersten Schritt (mit einer Statutenänderung) die Grundlagen für einen späteren Verzicht auf die Revision geschaffen werden.

2.2.1 Statutarische Grundlagen schaffen

Der Beschluss der Generalversammlung über diese Statutenänderung muss zwingend öffentlich beurkundet werden. Er kann sowohl im Zusammenhang mit anderen Änderungen (Firmaänderung, Zweckänderung, Sitzverlegung oder Totalrevision) gefasst werden als auch als einzige Anpassung der Statuten.

Es ist auch bei der Aktiengesellschaft zulässig, die statutarischen Vorschriften betreffend Revisionspflicht offen zu formulieren. Der entsprechende Artikel der Statuten könnte also lauten:⁸

Die Generalversammlung wählt eine Revisionsstelle.

Sie kann auf die Wahl einer Revisionsstelle verzichten, wenn:

1. die Gesellschaft nicht zur ordentlichen Revision verpflichtet ist,
2. sämtliche Aktionäre zustimmen und
3. die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

Der Verzicht gilt auch für die nachfolgenden Jahre. Jeder Aktionär hat jedoch das Recht, spätestens 10 Tage vor der Generalversammlung die Durchführung einer eingeschränkten Revision und die Wahl einer entsprechenden Revisionsstelle zu verlangen. Die Generalversammlung darf diesfalls die Beschlüsse nach Art. 8 Ziff. 3 und 4 erst fassen, wenn der Revisionsbericht vorliegt.

Gleichzeitig können in den Statuten Anforderungen an die Revisionsstelle formuliert werden.

Der Notar meldet die Statutenänderung dem Handelsregisteramt an (öffentlich beurkundetes Protokoll) und reicht gleichzeitig die entsprechend revidierten Statuten ein. Die Revisionsstelle bleibt (vorerst) eingetragen.

2.2.2 Den Beschluss fassen und die Revisionsstelle löschen

Wenn später klar ist, dass die Aktiengesellschaft auf eine eingetragene Revisionsstelle verzich-

Für das Handelsregisteramt benötigt der Verwaltungsrat die folgenden Belege:

- Das Protokoll oder ein Protokollauszug über den Beschluss der Generalversammlung. Das Protokoll oder der Auszug daraus ist vom Vorsitzenden und vom Protokollführer zu unterzeichnen. Dem Handelsregisteramt ist ein Original einzureichen.
- Evtl. Bestätigung der Aktionäre betreffend Verzicht auf die Revision (wenn nicht aus dem Protokoll ersichtlich ist, dass alle Aktionäre dem Verzicht zugestimmt haben).
- Verzichtserklärung des Verwaltungsrates, auch «KMU-Erklärung» genannt (als Formular erhältlich auf der Homepage des zuständigen Handelsregisteramtes). Diese Erklärung muss von mindestens einem Verwaltungsratsmitglied unterzeichnet sein.
- Jahresrechnungen der letzten beiden Jahre (Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Jahresberichte), unterzeichnet gemäss Art. 961 OR, Kopien genügen.
- Evtl. Bestätigung des Verwaltungsrates, worin bestätigt wird, dass die Revisionsstelle die letzte Jahresrechnung geprüft hat (oder Prüfungsbericht der Revisionsstelle, Art. 174 HRegV).
- Eine Anmeldung an das Handelsregisteramt. Diese ist von zwei Mitgliedern des Verwaltungsrates oder von einem Verwaltungsratsmitglied mit Einzelzeichnungsberechtigung zu unterzeichnen.

ten will, die Statuten dies bereits vorsehen und dass die Bedingungen dazu erfüllt sind, kann die Gesellschaft die Löschung der Revisionsstelle beantragen. Eine öffentliche Urkunde ist dazu nicht nötig.

Die Generalversammlung kann durch einfachen Beschluss sämtlicher Aktionäre auf die Eintragung einer Revisionsstelle im Handelsregister verzichten und den eingetragenen Revisionsdienstleister im Handelsregister löschen lassen.

2.2.3 Opting out mit gleichzeitiger Anpassung der Statuten

Selbstverständlich kann der Beschluss zum Opting out auch mit der entsprechenden Anpassung der Statuten gefasst werden. Die Statutenänderung wird dabei gleichzeitig mit dem Ausscheiden der bisherigen Revisionsstelle dem Handelsregisteramt zur Eintragung angemeldet.

Dies hat zur Folge, dass im Zeitpunkt der Beschlussfassung über das Opting out sämtliche für das Handelsregisteramt benötigten Unterlagen vorliegen müssen, so insbesondere die revidierten Jahresrechnungen der letzten beiden Geschäftsjahre.

Ferner muss beachtet werden, dass sowohl die Generalversammlung als auch der Verwaltungsrat beschlussfähig sein müssen, was in der Regel die persönliche Anwesenheit aller Aktionäre und aller Verwaltungsräte notwendig macht.

2.3 Hinweise zum Verzicht auf eine eingetragene Revisionsstelle bei anderen Gesellschaftsformen

2.3.1 Bei Stiftungen

Grundsätzlich verweist das Stiftungsrecht auf das Aktienrecht. Damit kommen insbesondere die Schwellenwerte für die Abgrenzung der Eingeschränkten von der Ordentlichen Revision auch für Stiftungen zur Anwendung. Die aktienrechtliche Bestimmung von Art. 727a nOR kommt hingegen nicht zur Anwendung, weil der Bundesrat gestützt auf Art. 83b Abs. 2 nZGB in der Verordnung des Bundesrates vom 24. August 2005 über die Revisionsstelle von Stiftungen (SR 211.121.3) festgelegt hat, unter welchen Umständen eine Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreit werden kann.

2.3.2 Bei Genossenschaften

Es kommen dieselben Bestimmungen wie für die Aktiengesellschaften zur Anwendung (mit der Generalversammlung der Genossenschaftler und der Verwaltung als oberstes Leitungs- und Führungsorgan).

Auch bei Genossenschaften ist es möglich, die statutarischen Bestimmungen über die Revi-

sionsstelle offen zu formulieren (analog AG oder GmbH).

2.3.3 Bei Vereinen

Vereine sind gesetzlich nur zur Ordentlichen Prüfung verpflichtet, sofern sie die Kriterien erfüllen. Alle übrigen Vereine unterliegen keiner gesetzlichen Revisionspflicht, können sich – sofern im Handelsregister eingetragen – aber selbstverständlich freiwillig einer Eingeschränkten oder Ordentlichen Revision unterziehen.

3. Fristen und Merk-Würdigkeiten

3.1 Fristen

Die neuen Bestimmungen zur Revisionsstelle gelten vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem 1. Januar 2008 begonnen hat oder danach beginnt.⁹ Das bedeutet, dass bei den Aktiengesellschaften (und bei den Genossenschaften) die Jahresrechnung 2007 in jedem Fall revidiert werden muss.

Falls das Geschäftsjahr nicht mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, muss die Jahresrechnung 2007/2008 in jedem Falle noch geprüft werden.

3.2 Was gilt beim Fehlen der vorgeschriebenen Revisionsstelle?

Fehlt einer im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsstelle, so ist das Amt verpflichtet, die Sache dem Gericht zu überweisen. Dasselbe gilt, wenn ein eingetragener Revisionsdienstleister nicht zugelassen oder dem Anschein nach nicht unabhängig ist.

In der Praxis wird das Handelsregisteramt vöngänglich die zur Anmeldung verpflichteten Personen durch eingeschriebenen Brief dazu auffordern, innert 30 Tagen den rechtmässigen Zustand wiederherzustellen und die entsprechenden Eintragungen anzumelden.

3.3 Statutenanpassung durch die Geschäftsführung oder den Verwaltungsrat

Die Anpassung der Statuten an den Gesellschafterbeschluss zum Opting out bzw. zum Opting in kann ausnahmsweise durch das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan beschlossen werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass diese Kompetenz zur Statutenänderung enge Grenzen hat: Will eine Gesellschaft die in diesem Beitrag vorgeschlagene offene Formulierung einführen, so ist dazu die General- bzw. Gesellschafterversammlung zuständig.

3.4 Alternative zu Bestätigungen sämtlicher Gesellschafter zum Verzicht auf eine Revision: Die Bestätigung durch Stillschweigen.

Der Gesetzgeber hat in Art. 727a Abs. 3 OR (welcher durch entsprechende Verweise auch für die anderen Gesellschaftsformen gültig ist) für die Zustimmung der Gesellschafter bzw. Aktionäre zum Verzicht auf eine Eingeschränkte Revision (Opting out) die folgende Möglichkeit eröffnet: «Der Verwaltungsrat kann die Aktionäre schriftlich um Zustimmung ersuchen. Er kann für die Beantwortung eine Frist von mindestens 20 Tagen ansetzen und darauf hinweisen, dass das Ausbleiben einer Antwort als Zustimmung gilt.»

Für das Handelsregisteramt dürfte es notwendig sein, dieses Vorgehen in einem Protokoll festzuhalten (damit die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen vom Handelsregisteramt überprüft werden kann).

3.5 Was wird im Handelsregister eingetragen und/oder publiziert?

Es wird nur der Revisionsdienstleister eingetragen, nicht aber die Art der Revision (Ordentliche oder Eingeschränkte Revision) und die Art der Revisionsstelle.

Beim Opting out wird eingetragen, dass die Gesellschaft gemäss Beschluss der Gesellschafterversammlung auf eine Eingeschränkte Revision verzichtet hat.

Derselbe Eintrag wird auch vorgenommen, wenn die Gesellschaft im Sinne eines Opting down gesetzlich nicht vorgeschriebene, eigens definierte Revisionen durchführen lässt. Diesfalls darf die Revisionsstelle nicht eingetragen werden.

3.6 Wann braucht es einen Notar?

Immer wenn die Statuten geändert werden müssen, ist der Beizug einer Urkundsperson nötig. Die entsprechenden Beschlüsse müssen öffentlich beurkundet werden und die Statuten müssen dem Handelsregisteramt in beglaubigter Form eingereicht werden.

Das Handelsregisteramt prüft, ob die Statuten den vom Gesetz verlangten Mindestinhalt aufweisen und ob die tatsächlichen Verhältnisse den Statuten nicht widersprechen. Verzichten die Gesellschafter auf eine Revisionsstelle, obwohl die Statuten die Wahl einer solchen vorsehen, so sind die Statuten anzupassen. Das gilt ebenso, falls die Gesellschaft entgegen den Statuten eine Revisionsstelle wählt. Die Statuten sind ferner anzupassen, wenn sie eine bestimmte Revisionsart vorschreiben, tatsächlich aber eine andere durchgeführt wird.¹⁰

Statutenänderungen können – unabhängig von ihrem Sitz und damit vom zuständigen Handelsregisteramt – durch eine kantonale oder ausserkantonale Urkundsperson vorgenommen werden. Die Anmeldungen sind in einer Amtssprache des Kantons abzufassen, in dem die Eintragung erfolgt. ■

¹ Neuregelung des GmbH-Rechts; Neuordnung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht; Anpassungen des Aktien- und Genossenschaftsrechts sowie des Firmen- und Handelsregisterrechts; Totalrevision der Handelsregisterverordnung. Das Revisionsaufsichtsgesetz mit den entsprechenden Ausführungsbestimmungen ist seit dem 1.9.2007 in Kraft.

² Anders für die Aktiengesellschaft und für die Genossenschaft: Bei diesen Gesellschaftsformen müssen die Statuten zwingend Bestimmungen über die Revisionsstelle enthalten.

³ Quelle: Musterstatuten EHRA, abrufbar unter www.bj.admin.ch/bj/de/home/themen/wirtschaft/handelsregister/gmbh_musterstatuten.html.

⁴ Verstanden als Unternehmungen, welche weder den Kapitalmarkt in Anspruch genommen haben, noch eine Konzernrechnung erstellen mussten, noch die Grössemerkmale von Art. 727b aOR erfüllten (also Gesellschaften mit einer Bilanzsumme von weniger als 20 Mio., einem Umsatzerlös von weniger als 40 Mio. und mit weniger als 200 Arbeitnehmern im Jahresdurchschnitt). Diese Zahlenreihe ist nicht zu verwechseln mit den heute geltenden Schwellenwerten für die Pflicht zur Ordentlichen Revision!

⁵ Art. 727a aOR.

⁶ Art. 2 Bst. a RAG.

⁷ SR 211.121.3.

⁸ Quelle: Musterstatuten Handelsregisteramt Zürich, abrufbar unter http://www.hra.zh.ch/internet/ji/hra/de/ratgeber/eintragungsverfahren_3_1_2/aktiengesellschaft_3_2_4.html.

⁹ Art. 7 ÜbestOR.

¹⁰ Zum Ganzen: Hans-Jakob Käch, Die Auswirkungen der neuen Handelsregisterverordnung. Teil 1. TREX 1/2008, S. 10 ff.