

## Praxisfragen Eingeschränkte Revision und Spezialprüfungen

### Dr. Thorsten Kleibold

Dr. oec HSG  
 Revisionsexperte (CH), WP / StB (D)  
 Partner und Bereichsleiter Wirtschaftsprüfung  
 OBt AG, St. Gallen / Weinfelden  
 Präsident Kommission für KMU-Prüfung  
 von EXPERTsuisse  
 Non-executive Director, IFAC New York



Referent

### Zur Person



#### Dr. Thorsten Kleibold, WP / StB (D), Revisionsexperte (CH)

- Thorsten Kleibold begann seine Berufslaufbahn in der Wirtschaftsprüfung und -beratung im Jahr 1999. Seine Ausbildung zum Steuerberater und Wirtschaftsprüfer absolvierte er in Deutschland, wo er viele Jahre für eine Big4-Gesellschaft tätig war.
- Während zehn Jahren war Thorsten Kleibold in der Geschäftsleitung von EXPERTsuisse für die Fachentwicklung des Verbands verantwortlich. In dieser Rolle war Thorsten Kleibold u.a. Delegierter bei AccountancyEurope, Brüssel.
- Bei der International Federation of Accountants (IFAC), New York, ist Thorsten Kleibold zudem seit vielen Jahren als Non-Executive Director tätig.
- Thorsten Kleibold ist Partner in der Wirtschaftsprüfung von OBt AG, einer mittelständischen Prüfungs- und Beratungsgesellschaft mit Zugehörigkeit zum internationalen Netzwerk Baker Tilly. Er leitet den Bereich Wirtschaftsprüfung an den Standorten St. Gallen und Weinfelden.
- Seit Januar 2022 ist Thorsten Kleibold Mitglied der Fachkommission Swiss GAAP FER.
- Seit April 2023 amtiert Thorsten Kleibold zudem als Präsident der EXPERTsuisse Kommission für KMU-Prüfungen.
- Seine akademische Ausbildung absolvierte Thorsten Kleibold an der Universität Paderborn, Deutschland, sowie der Heriot-Watt University, Edinburgh, Grossbritannien. An der Universität St. Gallen (HSG) promovierte er an der Schnittstelle von Rechnungslegung und Gesellschafts-/ Insolvenzrecht. Thorsten Kleibold hält einen Lehrauftrag an seiner Alma Mater HSG.

Themen

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

## Themen

---

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023

3

Themen

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

## Themen

---

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023

4

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ



**Ständerat will Revisionsrecht reformieren** SDA, 31. Mai 2021

**Wie steht es denn nun um das Revisionsrecht im 2023?**

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

## Weiterentwicklung Revisionsrecht

### Bundesratssitzung vom 31. August 2022

#### Bericht zum Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

##### Schwerpunkte des Berichts

- Revisionspflicht bei Genossenschaften
- Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) durch die Revisionsstelle
- Kriterien der Pflicht von Genossenschaften zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard
- Definition der "Gesellschaft des öffentlichen Interesses" und ihre Anwendung auf kollektive Kapitalanlagen
- Höhe des Schwellenwerts für die Begrenzung der Honorare der Revisionsstelle pro geprüfem Unternehmen
- Strafbarkeit wesentlicher Falschangaben und des Weglassens wesentlicher Tatsachen in Revisions- und Prüfberichten
- Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen
- Prüfung des Postulats 19.4389 GPK-S vom 12. November 2019 (zu Postauto-Affäre)



1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

## Weiterentwicklung Revisionsrecht

## Bundesratssitzung vom 31. August 2022

## Bericht zum Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

*Geltendes Recht hat sich grundsätzlich bewährt.*



„Handlungsbedarf“:

- Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen
  - Diskussionen laufen => Gemischte Arbeitsgruppe mit EXPERTsuisse => aktuell sistiert
  - BSV auf Seiten Gesetzgeber zuständig für das Dossier: Bericht des BSV wird im Sommer 2024 erwartet
- Prüfung des Postulats 19.4389 GPK-S vom 12. November 2019 (zu Postautoaffäre)
  - Künftig soll im Gesetz definiert werden, wann ein bundesnahes Unternehmen eine Gesellschaft des öffentlichen Interesses (Public Interest Entity, PIE) ist.

## Themen

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederezulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

### Prüferzulassung für natürliche Personen - Anforderungen an die Fachpraxis 1/3

**Ausgangslage – Die gesetzliche Regelung**

**Art. 4 RAG = Revisionsexperte:**

- dipl. WP
- TREX/STEX/Exp R+L mit je mind. 5 Jahren Fachpraxis
- Uni-/FH-Absolventen / FA Treuhand mit je mind. 12 Jahren Fachpraxis



**Art. 5 RAG = Revisor: Fachpraxis mind. 1 Jahr**

- Die Fachpraxis muss in beiden Fällen (Rev.experte, Revisor) vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein.

**Fragestellungen**

- Was heisst «vorwiegend»?
- Ist eine bisherige 100%-Anstellung in der Finanzbuchhaltung eines Industrieunternehmens ausreichend?

### Prüferzulassung für natürliche Personen - Anforderungen an die Fachpraxis 2/3

- Zweck des neuen RAB-Rundschreibens **RS 1/2022** vom Dez. 2022 ist es, die quantitativen und qualitativen Anforderungen an die Fachpraxis für die Zulassung natürlicher Personen zu präzisieren.

**Zulassung als Revisionsexperte**

- dipl. WP
- TREX/STEX/Exp R+L mit je mind. 5 Jahren Fachpraxis
- Uni-/FH-Absolventen / FA Treuhand

	Minstdauer nach Jahren	Minstdauer nach Monaten	Minstdauer nach Stunden
dipl. WP	4	48	4 800
TREX/STEX/Exp R+L mit je mind. 5 Jahren Fachpraxis	5	60	6 000
Uni-/FH-Absolventen / FA Treuhand	12	144	14 400

- dipl. WP

	Anteil an der Gesamtdauer	Dauer nach Jahren	Dauer nach Monaten	Dauer nach Stunden
Total	100 Prozent	4	48	4 800
davon <sup>3</sup> / <sub>4</sub> RW / RR	75 Prozent	3	36	3 600
davon <sup>1</sup> / <sub>3</sub> RR	25 Prozent	1	12	1 200
davon <sup>1</sup> / <sub>3</sub> oRev	8,33 Prozent	0,33	4	400



## Prüferzulassung für natürliche Personen - Anforderungen an die Fachpraxis 3/3

### • Implikationen für die Praxis

- Zeiterfassung nach Revisionsart erforderlich bzw. Zeiten müssen nach Revisionsart ermittelbar sein.
- 100 h Fachpraxis auf ord. Revisionen pro Jahr ggf. schwierig erreichbar für Mitarbeitende kleinerer Revisionsgesellschaften (nur 94 von 493 Revisionsgesellschaften betreuen mehr als 10 ordentliche Revisionsmandate).
- Die Fachpraxis muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein.
  - Externes und internes Rechnungswesen «gleichberechtigt» anrechenbar
  - Allerdings muss umfassendes Verständnis gewonnen werden (z.B. Führung nur der Debitorenbuchhaltung genügt nicht)
  - Auch interne Revision kann angerechnet werden, wenn vergleichbare Prüfungsstandards wie bei der externen Revision
  - Steuerrevision / Aufsichtsprüfung nach GwG und IT-Revision nicht als Fachpraxis Rechnungsrevision anrechenbar

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiedenzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage

Anzahl Zulassungen nat. Personen und Revisionsunternehmen per Ende 2022



Zugelassene natürliche Personen und Revisionsunternehmen<sup>42</sup>

Zulassungsart	Revisor	Revisions-experte	Total per 31.12.2022	Total per 31.12.2021
Natürliche Personen	2'454	7'100	9'554	10'208
Revisionsunternehmen	573	1'405	1'978	2'005
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	–	20	20	20
Ausl. staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	–	2	2	2
<b>Total Zulassungen</b>	<b>3'027</b>	<b>8'527</b>	<b>11'554</b>	<b>12'235</b>

3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage

Anzahl ord. und eing. Revisionen per Ende 2022

Gesamtzahl eingeschränkter (eR) und ordentlicher Revisionen (oR)<sup>47</sup>

Zulassungsart	Anzahl eR	Anzahl oR	2022	2021
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	15'533	8'264	23'797	23'670
Übrige zugelassene Revisionsunternehmen	65'719	3'133	68'852	68'956
<b>Total durchgeführte Revisionen</b>	<b>81'252</b>	<b>11'397</b>	<b>92'649</b>	<b>92'626</b>

Häufigkeit ordentlicher Revisionsmandate<sup>45</sup>

Anzahl Revisionsunternehmen	2022	2021
1 bis 5 ordentliche Mandate	327	341
6 bis 10 ordentliche Mandate	72	68
11 oder mehr ordentliche Mandate	94	89
<b>Total ordentlich revidierender Revisionsunternehmen</b>	<b>493</b>	<b>498</b>

Häufigkeit eingeschränkter Revisionsmandate<sup>46</sup>

Anzahl Revisionsunternehmen	2022	2021
1 bis 10 eingeschränkte Mandate	601	598
11 bis 20 eingeschränkte Mandate	380	384
21 oder mehr eingeschränkte Mandate	898	921
<b>Total eingeschränkt revidierender Revisionsunternehmen</b>	<b>1'879</b>	<b>1'903</b>

Themen

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

### 4. Die anstehende Wiederzulassungswelle

## Ausgangslage: RAB-Verweise der letzten Jahre

Anzahl Verweise gegen Revisionsunternehmen nach Fallkategorie in den Jahren 2019–2022

Beschreibung des Mangels	Anzahl
<b>Mängel in einem Bereich</b>	
Mängel im Nachschauprozess	157
Mängel in der Durchsetzung der Weiterbildungsvorgaben	28
Verletzungen der gesetzlichen Quoren	21
Verspätete Einführung des QS-Systems	9
Mängel in der Dokumentation des QS-Systems	3
Mängel in der Aufbewahrung der Prüfungsdokumentation	1
<b>Mängel in zwei Bereichen</b>	
Mängel im Nachschauprozess und Mängel in der Durchsetzung der Weiterbildungsvorgaben	21
Verletzung der gesetzlichen Quoren und Mängel im Nachschauprozess	6
Verspätete Einführung des QS-Systems und Mängel im Nachschauprozess	5
Mängel in der Dokumentation des QS-Systems und Mängel im Nachschauprozess	2
Verletzung der gesetzlichen Quoren und Mängel in der Durchsetzung der Weiterbildungsvorgaben	1
<b>Mängel in drei Bereichen</b>	
Verletzung der gesetzlichen Quoren, Mängel im Nachschauprozess und Mängel in der Durchsetzung der Weiterbildungsvorgaben	1
Verspätete Einführung des QS-Systems, Mängel im Nachschauprozess und Mängel in der Durchsetzung der Weiterbildungsvorgaben	1
<b>Total</b>	<b>256</b>

## 4. Die anstehende Wiederzulassungswelle

## Zulassungserneuerungen – Schwerpunkte der Bewilligungsprüfung durch die RAB

- **Weiterbildungskontrollen**

- RAB wird die Weiterbildungskontrollen (ohne Kursnachweise) sämtlicher zugelassener und aktiver Revisoren sowie Revisionsexperten einfordern/überprüfen.
- Wenn Zweifel an der Weiterbildungskontrolle aufkommen, fordert die RAB Kursnachweise ein.

- **Nachschau**

- RAB wird beurteilen, ob die Nachschau und die entsprechende Berichterstattung auf jährlicher Basis durchgeführt und alle inhaltlichen Aspekte der Firm Review und der File Review vorhanden sind.
- Neu werden die letzten fünf Nachschauberichte eingefordert.

- **Rotation**

- RAB verzichtet künftig auf die Einforderung einschlägiger Unterlagen; fordert stattdessen lediglich eine Bestätigung des Revisionsunternehmens.

## Themen

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## Inspektionsschwerpunkte der RAB im 2023

---

- Prüfung zu dolosen Handlungen (ISA 240)
- Identifizierung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Darstellungen (ISA 315 [Revised])
- Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung und damit zusammenhängender Abschlussangaben (ISA 540 [Revised])
- Ausgestaltung und Implementation des neuen «International Standard on Quality Management 1» (ISQM 1)

## Themen

---

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederezulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## 6. Rechtsprechung

## Rechtsprechung (1)

---

- BGER hat entschieden, dass die Amtszeit des VR-Mitglieds sechs Monate nach Abschluss des letzten relevanten Geschäftsjahres endet, wenn keine rechtskonforme Wiederwahl stattfindet.
- Damit hat das BGER die umstrittene und bislang letztinstanzlich offene gelassene Frage beantwortet, ob und wie lange Verwaltungsratsmitglieder nach Ablauf ihrer statutarischen Amtszeit ohne explizite Wiederwahl im Amt bleiben.
- Da das Gericht damit die stillschweigende Verlängerung des Verwaltungsratsmandats vermeint, kommt es zu einem Mangel in der Organisation.
- Demgegenüber endet die Amtszeit der Revisionsstelle mit der Abnahme der letzten Jahresrechnung ihrer Amtsperiode (Art. 730a Abs. 1 OR).
- Anders als für die Verwaltungsratsmitglieder verlängert sich somit die Amtszeit der Revisionsstelle, bis die geprüfte Jahresrechnung abgenommen wird. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn es der Verwaltungsrat unterlässt, eine Generalversammlung einzuberufen, an der die geprüfte Jahresrechnung abgenommen werden kann.

Urteil des BGER Nr. [4A\\_496/2021](#)  
 vom 3. Dezember 2021  
 (BGE 148 III 69)

## 6. Rechtsprechung

## Rechtsprechung (2)

---

- Das BGER befasste sich in diesem Verfahren mit einer Klage aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit der Konkursmasse einer Gesellschaft gegen die Revisionsstelle (Art. 755 OR).
- Das Gericht urteilte, dass auf eine unbezifferte Forderungsklage nicht einzutreten ist, wenn der Kläger in seiner Klageschrift nicht ausführt, warum es für ihn unmöglich oder unzumutbar ist, seine Forderung zu Beginn des Verfahrens zu beziffern (Art. 85 Abs. 1 ZPO).
- Das Gesetz regelt zwar nicht explizit, zu welchem Zeitpunkt der Kläger dies begründen muss. Vom Kläger kann aber verlangt werden, dass er bereits in der Klageschrift – und nicht erst später im Beweisverfahren bzw. nach Vorliegen eines Expertengutachtens - nachweist, dass es unmöglich oder unzumutbar ist, die Ansprüche zu beziffern.
- Ein blosser Hinweis auf fehlende Informationen genügt dabei nicht. Andernfalls wäre die Beklagte nicht nur im Unklaren darüber, auf welchen Betrag sie verklagt wird, sondern könnte auch zunächst nicht abschätzen, warum die Bezifferung der Ansprüche nicht möglich oder unzumutbar ist. Die Einschätzung des Prozessrisikos würde ihr damit erschwert, und die sich aus Art. 85 Abs. 1 ZPO ergebenden Konsequenzen würden einseitig zu Lasten der beklagten Partei gehen.

Urteil des Bundesgerichts  
[4A\\_581/2021](#) vom 3. Mai 2021

Themen


---

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023
23

7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten


---

## Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): Konzept

- Neue RzU «im Tandem» mit den neuen PS sowie dem revidierten Aktienrecht (seit dem 15. Dezember 2022 in Kraft).
- Die RZU wurden allerdings insgesamt vollständig neu gegliedert.
- Wichtig: Bestimmungen für die eingeschränkten Revision bleiben materiell unverändert => daher Verweis von den RzU in den SER.

**-1- Grundsätze**

**Rahmenkonzept der Unabhängigkeit**  
 (1) Gefährdungen für die Unabhängigkeit => Identifizieren und Bewerten  
 (2) Bei Gefährdungen => Schutzvorkehrungen treffen  
 (3) Nötigenfalls => Auftrag ablehnen / Mandat niederlegen

**Abgestuftes Konzept der Unabhängigkeit**  
 Im Hinblick auf ein unterschiedliches öffentliches Interesse an der prüferischen Tätigkeit im Einzelfall bzw. generell in Abhängigkeit vom Vorhandensein externer Anspruchsgruppen bestehen abgestufte Vorgaben an die Unabhängigkeit.

**-2-  
Audit und Review /  
Ordentliche Revision**

**-3-  
Eingeschränkte Revision**

**-4-  
Andere Assurance  
Dienstleistungen**

**-5-  
Schlussbestimmungen**

Die Teile 2 – 4 regeln jeweils in sich geschlossen die für die jeweilige Prüfungsdienstleistung relevanten Unabhängigkeitsbestimmungen.



Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023
24

  
 © Revisionstagung 2023

## Betriebswirtschaftliche Prüfungen versus verwandte Dienstleistungen

- **Betriebswirtschaftliche Prüfungen (AUDIT, REVIEW)**
  - Prüfungen von financial / non-financial information sowie vergangenheits-/zukunftsorientierten Informationen.
  - **schliessen mit einer Prüfungsbestätigung ab**
  - verlangen daher **Unabhängigkeit** vom Prüfungsgegenstand sowie von den Erstellern der zu prüfenden Information
- Unter die **verwandten Dienstleistungen** fallen
  - Aufträge zu vereinbarten Untersuchungshandlungen nach PS 920 («**AGREED-UPON PROCEDURES**») und
  - Aufträge zur Erstellung von Finanzinformationen nach PS 930 («**COMPILATIONS**»).
  - stehen in engem Zusammenhang mit Assurance-Leistungen, allerdings wird – anders als bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen – bei diesen verwandten Dienstleistungen **weder ein Prüfungsurteil abgegeben noch eine Prüfungsaussage gemacht**.
  - Verlangen nach **Objektivität** und Neutralität, jedoch ist Unabhängigkeit im engeren Sinn, wie gesetzlich oder in den RzU definiert, nicht verlangt.
  - Objektivität gem. EXPERTsuisse Standes- und Berufsregeln:  
«Der Berufsangehörige soll in der Beurteilung von Tatbeständen sachlich, unvoreingenommen und nicht einseitig sowie frei von Interessenkonflikten und dem Einfluss von Dritten auf seine Objektivität sein.»

## Gesetzliche Abschlussprüfung und Unabhängigkeit

- Die **Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften ist bei oRev und eRev naturgemäss dieselbe**.
- Ein Revisionsbericht, unterzeichnet von einem nicht unabhängigen Berufsangehörigen, ist für die Berichtsempfänger in der Regel von geringerem Wert.
- Entsprechend hält Art. 729 Abs. 1 OR fest, dass die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden muss (Innere Unabhängigkeit und Unabhängigkeit dem Anschein nach)
- Bei der eRev fehlt in Art. 729 OR eine konkrete Aufstellung von mit der Unabhängigkeit unvereinbaren Sachverhalten, wie sie in Art. 728 Abs. 2 OR für die oRev beschrieben sind.
- Der Botschaft (BBl 2004, 4026) ist zu entnehmen, dass auf eine gesetzliche Konkretisierung, analog der Regelung in Art. 728 Abs. 2 OR, bewusst verzichtet worden sei.
- **Die Vorgaben in Art. 728 Abs. 2 OR verstehen sich gemäss Botschaft jedoch auch als Leitlinie für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle, um den Anschein einer offensichtlichen Befangenheit zu vermeiden.**
- **Entsprechend dieser Leitlinie äussert sich der SER im Anhang B mit einer konkreten Aufzählung unzulässiger Sachverhalte. [RzU verweisen auf SER, RzU enthalten also keine Regeln für die eing. Rev.]**
- Wesentliche Unterschiede bei der eRev:
  - Keine Rotationspflicht für den leitenden Revisor (gewisse Vertrautheit akzeptiert)
  - Weitergehende Möglichkeit zur Erbringung von non-audit Dienstleistungen – «Family Doctor-Ansatz» (Selbstprüfungsverbot wird von Ebene des Revisionsunternehmens auf die «persönliche Ebene» verlagert)

## Gesetzliche und sonstige Spezialprüfungen - Anwendbare Unabhängigkeitsregeln nach RzU

### RzU, Kap. 4 Andere Prüfungsaufträge / Andere Assurance-Dienstleistungen inkl. Spezialprüfungen

- a. die gesetzlich vorgesehenen Prüfungsdienstleistungen für Prüfungsmandanten (Spezialprüfungen gemäss Ziffer 4.2);
- b. Prüfungsaufträge unter PS 950 – Betriebswirtschaftliche Prüfungen, die weder Prüfungen noch Reviews von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen darstellen;
- c. die Prüfungsaufträge unter PS 980 – Grundsätze zur Prüfung von Compliance Systemen;
- d. gesetzlich oder regulatorisch vorgesehene Bestätigungen gegenüber Behörden;
- e. Prüfungsaufträge für bestimmte Bestandteile, Konten oder Posten eines Abschlusses.



- a. Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Kapitalherabsetzungsprüfung;
- b. Prüfung des Zwischenabschlusses gemäss Art. 725b OR;
- c. Prüfungsbestätigung zur vorzeitigen Verteilung des Vermögens bei Auflösung gemäss Art. 745 Abs. 3 OR;
- d. Prüfungsbestätigung bei Aufwertung zur Beseitigung der Unterbilanz gemäss Art. 725c OR;
- e. Prüfungen nach dem Fusionsgesetz,
- f. Prüfungen nach dem Bundesgesetz über das internationale Privatrecht



RzU, Kap. 4.1, Art. 111 ff.



RzU, Kap. 4.2, Art. 148 ff.

## Gesetzliche Spezialprüfungen und Unabhängigkeit <sup>1/4</sup>

- Für die gesetzlichen Spezialprüfungen gelten die Bestimmungen der **RzU, Art. 148 ff.**
- Wesentliches Element der Unabhängigkeit ist das Verbot der Selbstprüfung.
- Danach darf der mandatierte Prüfer im Grundsatz am Prüfungsgegenstand (der Spezialprüfung) vorab nicht mitgewirkt haben.

- In der Praxis ergeben sich jedoch immer wieder folgende zwei Fragen

1. Anwendbarkeit der gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Art. 728 und Art. 729 OR) auf Spezialprüfungen
2. Vereinbarkeit von Doppelmandaten (eingeschränkte Revision bei gleichzeitiger Mitwirkung bei der Buchführung) mit allfälligen Spezialprüfungen

- Zu Frage 1

- direkt hiernach und Ausführungen in HWP BP, S. 146 f.

- Zu Frage 2

- RzU, Art. 151 (legitimiert Zwischenbilanzprüfung nach OR 725b im Fall der doppelmandatierten Revisionsstelle)
- Ferner Ausführungen in HWP BP, S. 146 f.

## Gesetzliche Spezialprüfungen und Unabhängigkeit 2/4

### 1. Anwendbarkeit der gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Art. 728 und Art. 729 OR) auf Spezialprüfungen

- Zu dieser Frage äussert sich der Gesetzgeber nicht bzw. «sporadisch» / fallweise (so gilt bei Prüfung auf Einhaltung der Sorgfaltspflichten betr. Konfliktmineralien/-metallen gem. VSoTr explizit OR 728).
- Die höchstrichterliche Rechtsprechung hingegen hat sich im konkreten Fall einer Gründungsprüfung mit der Frage befasst, welche Unabhängigkeitsbestimmungen für den Gründungsprüfer massgebend seien.
- **BVGer B-7872/2015 vom 21. April 2016, BGer 2C\_487/2016 vom 23. November 2016**
  - In diesem Fall war die (Un-)Zulässigkeit von Anteilsbesitz und Einsitznahme des Gründungsprüfers in den Verwaltungsrat zu beurteilen.
  - Dabei hat das Bundesverwaltungsgericht die Anwendbarkeit der Unabhängigkeitsbestimmungen der ordentlichen Revision (Art. 728 OR) bejaht.
  - Das Bundesverwaltungsgericht stellt fest, dass bei einer Gründungsprüfung mehr Parallelen zur ordentlichen Revision als zur eingeschränkten Revision bestehen und begründet dies mit der Prüfungsmethodik, dem Prüfungsziel und letztlich der positiven Prüfungsaussage.
  - Das Bundesgericht ging dagegen davon aus, dass Unabhängigkeit und Objektivität als allgemeine Berufsmerkmale ein Element des unbescholtenen Leumunds und damit eine Zulassungsvoraussetzung bilden.

## Gesetzliche Spezialprüfungen und Unabhängigkeit 3/4

### 2. Vereinbarkeit von Doppelmandaten (eingeschränkte Revision bei gleichzeitiger Mitwirkung bei der Buchführung) mit allfälligen Spezialprüfungen

- Hierzu bestehen Meinungsdivergenzen (zwischen dem Berufsstand / den revidierten RzU auf der einen Seite und der RAB auf der anderen Seite, vgl. nachfolgende Folie).
- Gleich welcher Meinung der Vorzug gegeben wird, bestehen immerhin keine Einwände, wenn eine doppelmandatierte Revisionsstelle im Rahmen der Spezialprüfung eine Bestätigung zu einem Prüfungsgegenstand abgibt, mit dem sie vorab anlässlich der Mitwirkung bei der Buchführung nicht inhaltlich befasst war, also keine Selbstprüfung vorliegt.
- Beispiel: Prüfung einer Kapitalerhöhung nach Art. 652f Abs. 1 OR, bei welcher Vermögen «von aussen» eingebracht wird.
- Beachte:
  - Prüfungsauftrag und Prüfungsgegenstände sind genau zu verstehen.
  - Nicht bei allen besonderen Vorgängen – wie vorerwähntes Beispiel zeigt – liegt ein Prüfungsgegenstand (Jahresrechnung oder eine Transaktion) vor, bei dem die Gefahr der Prüfung eigener Arbeiten bestehen könnte.

## Gesetzliche Spezialprüfungen und Unabhängigkeit 4/4

### 2. Vereinbarkeit von Doppelmandaten (eingeschränkte Revision bei gleichzeitiger Mitwirkung bei der Buchführung) mit allfälligen Spezialprüfungen

#### FAQ der RAB vom 26. Mai 2023:

- «Die Zwischenbilanz ist nach der Prüfmethodik von PS-CH 290 zu prüfen. Dementsprechend sind Prüfungshandlungen durchzuführen, mit der eine Prüfungssicherheit erlangt wird, die eine positive Prüfaussage zur Frage ermöglichen, ob die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger zu Fortführungs- und Veräusserungswerten gedeckt sind.
- Diese Prüfung entspricht somit sowohl im Prüfziel als auch in der Prüfmethodik der ordentlichen Revision und nicht der eingeschränkten Revision.
- Sofern die Revisionsstelle bei der Buchführung mitgewirkt oder andere Dienstleistungen mit dem Risiko einer Selbstprüfung erbracht hat, kann sie bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung die Überschuldungsprüfung nicht durchführen. Es liegt im Sinn des Gesetzestextes keine (unabhängige) Revisionsstelle vor, weshalb die gesetzliche Auffangregelung mit dem Drittprüfer greift.
- Die Revisionsstelle hat die Unvereinbarkeit dem Verwaltungsrat mitzuteilen, der daraufhin einen Drittprüfer beauftragt.
- Eine abschliessende Klärung der Rechtsfrage durch Gesetzgeber oder Gericht steht allerdings derzeit aus.»

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## 8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

### 8.1 Revisionspflicht bei Vorliegen eines Kapitalverlusts

- Bei Opting-out-Gesellschaften im hälftigen Kapitalverlust hat der VR direkt einen Revisor zu beauftragen.

#### Art. 725a

<sup>1</sup> Zeigt die letzte Jahresrechnung, dass die Aktiven abzüglich der Verbindlichkeiten die Hälfte der Summe aus Aktienkapital, nicht an die Aktionäre zurückzahlbarer gesetzlicher Kapitalreserve und gesetzlicher Gewinnreserve nicht mehr decken, so ergreift der Verwaltungsrat Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts. Er trifft, soweit erforderlich, weitere Massnahmen zur Sanierung der Gesellschaft oder beantragt der Generalversammlung solche, soweit sie in deren Zuständigkeit fallen.

<sup>2</sup> Hat die Gesellschaft keine Revisionsstelle, so muss die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung überdies einer eingeschränkten Revision durch einen zugelassenen Revisor unterzogen werden. Der Verwaltungsrat ernennt den zugelassenen Revisor.

<sup>3</sup> Die Revisionspflicht nach Absatz 2 entfällt, wenn der Verwaltungsrat ein Gesuch um Nachlassstundung einreicht.



## 8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

### 8.2 Revisionspflicht bei Vorliegen eines Kapitalverlusts – Stellung des beauftragten Revisors

**Der zugelassene Revisor stellt bei der Prüfung der letzten Jahresrechnung bereits Überschuldung fest. Was nun?**

- Der zugelassene Revisor wird in seinem Bericht an den Verwaltungsrat auf die Überschuldung hinweisen und den Verwaltungsrat auf dessen Handlungspflichten gemäss Art. 725b OR aufmerksam machen.
  - «Ferner machen wir darauf aufmerksam, dass die xyz AG im Sinne von Art. 725b OR überschuldet ist. Es sind die entsprechenden Vorschriften zu beachten.»
- Fehlende Zwischenabschlüsse: entsprechender Hinweis auf einen Gesetzesverstoß (Art. 729b Abs. 1 Ziffer 2 OR i.V.m. Ausführungen HWP Band Eingeschränkte Revision, Kapitel II.4.2.9.1)
  - «Ferner weisen wir darauf hin, dass es der Verwaltungsrat unterlassen hat, einen Zwischenabschluss gemäss Art. 725b OR zu erstellen. Sollte dieser zeigen, dass sowohl zu Fortführungs- als auch Veräusserungswerten eine Überschuldung besteht, sind die Vorschriften von Art. 725b OR zu beachten.»
- Darüber hinaus hat der Revisor keine weiteren Anzeige- oder Handlungspflichten.
  - d.h. es besteht keine Pflicht zur Benachrichtigung des Gerichts im Sinne von Art. 729c OR.
  - Anderer Auffassung u.a. Glanzmann, vgl. dazu BK – Nobel/Müller, § 17, Tz. 64.
- Es besteht auch keine Pflicht zur Übernahme eines zusätzlichen Prüfauftrags nach Art. 725b OR.
  - Prüfung Zwischenbilanzen bei begründeter Besorgnis der Überschuldung

## 8.3 Revisionspflicht bei Vorliegen einer Überschuldung / bei Vorliegen eines Rangrücktritts

### 1) Überschuldung

- Die Überschuldung ist eine qualifizierte Form des Kapitalverlusts.
- Auch hier ist bei Opting-out-Gesellschaften eine (kontinuierliche) eingeschränkte Revision im Auftrag der jeweils letzten Jahresrechnung erforderlich.
- Dies solange, bis das Eigenkapital wiederhergestellt ist.

### 2) Rangrücktritt

- Der Rangrücktritt ist – wie im bisherigen Recht – keine eigentliche Sanierungsmassnahme.
- Kapitalverlust bzw. Überschuldung bestehen weiterhin.
- Opting-out-Gesellschaften haben auch bei Vorliegen von Rangrückritten ihre letzte Jahresrechnung eingeschränkt revidieren zu lassen.
- Bei Vorliegen von ausreichenden Rangrückritten kann lediglich vom Gang zum Richter abgesehen werden.

## 8.3 Revisionspflicht bei Vorliegen einer Überschuldung / bei Vorliegen eines Rangrücktritts

### 2) Rangrücktritt cont.

- Der Rangrücktritt hat die Überschuldung sowie die gestundeten Zinsen zu umfassen:

#### Art. 725b Überschuldung

<sup>4</sup> Die Benachrichtigung des Gerichts kann unterbleiben:  
wenn Gesellschaftsgläubiger im Ausmass der Überschuldung im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten und ihre Forderungen stunden, sofern der Rangrücktritt den geschuldeten Betrag **und die Zinsforderungen** während der Dauer der Überschuldung umfasst; oder

...

- EXPERTsuisse empfiehlt, zeitnah neue Rangrücktrittsvereinbarungen einzuholen bzw. bestehende Rangrücktritte zu ergänzen, um den Gang zum Richter zu vermeiden und die Risiken für Verwaltungsrat und Revisionsstelle aufgrund dieser Rechtsunsicherheit einzuschränken.»
- Unter Juristen wird auch die Meinung vertreten, dass bestehende RR-Vereinbarungen gültig bleiben, da sich die Übergangsbestimmungen zum revidierten Aktienrecht (Art. 6) ausschliesslich auf Vertragsverhältnisse mit Mitgliedern des Verwaltungsrats, der Geschäftsleitung und des Beirats (s. Art. 735b OR) beziehen würden.
- Weitere Überlegung: Der Abschluss eines neuen Rangrücktritts erfordert ggf. eine erneute Beurteilung der Bonität des RR-Gebers.

8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

8.3 Exkurs: Umfang der Revision bei (Teil-)Aufhebung eines Rangrücktritts

Sachverhalt	Jahresrechnung unterliegt ordentlicher Revision nach SA-CH	Jahresrechnung unterliegt eingeschränkter Revision nach SER oder wird nicht geprüft (opting-out)
Überschuldung beseitigt, Rangrücktritt soll zum Jahresende aufgehoben werde	Kein separater Bericht, ord. Revision deckt Prüfungshandlungen ab	Separater Bericht nach SA-CH – Jahresabschluss als Basis
Überschuldung beseitigt, Rangrücktritt soll unterjährig aufgehoben werden	Separater Bericht – Zwischenabschluss als Basis	Separater Bericht nach SA-CH – Zwischenabschluss als Basis
Überschuldung reduziert, Rangrücktritt soll zum Jahresende reduziert werden	Kein separater Bericht, ord. Revision deckt Prüfungshandlungen ab	Separater Bericht nach SA-CH – Jahresabschluss als Basis
Überschuldung reduziert, Rangrücktritt soll unterjährig reduziert werden	Separater Bericht – Zwischenabschluss als Basis	Separater Bericht nach SA-CH – Zwischenabschluss als Basis

8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

8.4 Verwaltungsrat missachtet die Revisionspflicht bei Vorliegen eines Kapitalverlusts

Was dann? Zwei Rechtsauffassungen ...

Auffassung -1-:

Quelle: Die Eingeschränkte Revision, 3. aktualisierte und erweiterte Auflage, Zürich 2023, Renggli Karl/Kissling Raphael/Camponovo Rico A. /Tobias Honold

10.6.7.2 Fragen zur Nichtigkeit bei Nichtbeachtung von Art. 725a Abs. 2 OR

Die Folgen der Nichtigkeit von Art. 731 Abs. 3 OR sind bei Nichtbefolgung von Art. 725 Abs. 2 OR nicht anwendbar, weil Art. 731 nur auf Gesellschaften anwendbar ist, welche verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen. Gesellschaften im Opting-out haben keine Revisionsstelle und müssen gemäss Art. 725a Abs. 2 OR auch keine solche suchen und wählen. Es genügt, wenn sie einen zugelassenen Revisor beiziehen. Insbesondere wäre auch Art. 731 Abs. 3 OR bei Gesellschaften im Opting-out bezüglich Verwendung des Bilanzgewinns nicht anwendbar, weil Art. 725a Abs. 2 OR explizit nur die Prüfung der Jahresrechnung verlangt und bezüglich Dividendenantrag des Verwaltungsrats nicht auf Art. 729a Abs. 1 Ziff. 2 OR verweist. Im Übrigen wäre die fragliche Jahresrechnung von der Nichtigkeit sowieso nicht betroffen, diese träge nur den Abnahmebeschluss. Schon mit der Abnahme der nächsten Jahresrechnung ohne hälftigen Kapitalverlust würde die allfällige Nichtigkeit der betreffenden Jahresrechnung jedenfalls faktisch geheilt.

Keine Nichtigkeit

## 8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

## 8.4 Verwaltungsrat missachtet die Revisionspflicht bei Vorliegen eines Kapitalverlusts

## Was dann? Zwei Rechtsauffassungen ...

## Auffassung -2-:

Quelle: Q&A EXPERTsuisse, Ausgewählte Fragen und Antworten zu Pflichten bei drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung gemäss revidiertem Aktienrecht, Publikationsdatum: Juni 2023

## Frage 4

Die Gesellschaft hat keine Revisionsstelle (Opting-out) und es liegt ein Kapitalverlust gemäss Art. 725a Abs. 1 OR vor. Was sind die Konsequenzen, wenn der Verwaltungsrat seinen Pflichten gemäss Art. 725a Abs. 1 und 2 OR nicht nachkommt (Beseitigung Kapitalverlust, Sanierung, Ernennung zugelassener Revisor)?

## Antwort 4

Es ist die Pflicht des Verwaltungsrats, einen zugelassenen Revisor zu beauftragen. Eine externe Überprüfung, ob der Verwaltungsrat seinen Pflichten nachgekommen ist, findet nicht statt. Ebenso wenig findet eine Prüfung der Jahresrechnung von "Amtes wegen" statt.

Bei Missachtung der Prüfpflicht nach Art. 725a Abs. 2 OR sind die Beschlüsse der Generalversammlung zur Genehmigung der Jahresrechnung sowie zur Verrechnung des Bilanzverlusts oder anderweitiger Verwendung von Reserven jedoch nichtig (Art. 731 Abs. 3 OR). Ein nichtiger Beschluss kann nicht durch Zeitablauf oder durch eine formell korrekte Genehmigung einer nachfolgenden Jahresrechnung geheilt werden. Wurde später / in den Folgejahren eine Dividende ausbezahlt, sind die Aktionäre ungerechtfertigt bereichert und haben die Dividende grundsätzlich zurückzuerstatten (Art. 678 OR). Diese Rückabwicklung löst zudem zahlreiche steuerrechtliche Probleme aus, so insbesondere in Bezug auf die Verrechnungssteuer. Es wird empfohlen, dass ein später involvierter Prüfer zur Beurteilung des konkreten Sachverhalts rechtlichen Rat einholt.



## 8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt

## 8.4 Verwaltungsrat missachtet die Revisionspflicht bei Vorliegen eines Kapitalverlusts

## Was dann? Zwei Rechtsauffassungen ...

## Eigene Gedanken:

- Auffassung in Buch Renggli et. al. «sportlich», argumentiert das «unschöne» Thema der Nichtigkeit weg.
- Basiert zudem auf einer sehr wörtlichen Auslegung des Gesetzes, konkret von OR 731 I, wonach «der Revisionsbericht durch die Revisionsstelle» vorliegen müsse, hier aber eben keine Revisionsstelle zu wählen sei, sondern eben nur ein zugelassener Revisor.

## Art. 731

<sup>1</sup> Bei Gesellschaften, die verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen, muss der Revisionsbericht vorliegen, bevor die Generalversammlung die Jahresrechnung und die Konzernrechnung genehmigt und über die Verwendung des Bilanzgewinns beschliesst.

<sup>2</sup> Wird eine ordentliche Revision durchgeführt, so muss die Revisionsstelle an der Generalversammlung anwesend sein. Die Generalversammlung kann durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit der Revisionsstelle verzichten.

<sup>3</sup> Liegt der erforderliche Revisionsbericht nicht vor, so sind die Beschlüsse zur Genehmigung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinns nichtig. Werden die Bestimmungen über die Anwesenheit der Revisionsstelle missachtet, so sind diese Beschlüsse anfechtbar.

Themen

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

## Themen

---

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023

41

9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

### 9.1 Interimsdividende

---

- Interimsdividende zulässig nach revidiertem Aktienrecht (OR 675a)
- Erfordert Zwischenabschluss und grundsätzlich auch dessen Prüfung (vor dem Beschluss der Generalversammlung)
- Auf Prüfung kann allerdings verzichtet werden, wenn
  - die Gesellschaft ihre Jahresrechnung nicht durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen muss
  - oder sämtliche Aktionäre der Ausrichtung der Zwischendividende zustimmen und die Forderungen der Gläubiger durch die Dividende nicht gefährdet werden.
- VR damit gefordert, zu beurteilen, ob Gläubigergefährdung vorliegt.
- Die Bestimmungen über die Dividenden finden Anwendung, d.h. es sind die gesetzlichen Gewinnreserven zu öffnen.
- Ein Gewinn aus einer separaten Transaktion (z.B. ein Immobilienverkauf unter dem Jahr) kann nicht ohne weiteres als Interimsdividende ausgeschüttet werden, es braucht den Zwischenabschluss.

Revisionstagung Lake Side Zürich | Praxisfragen Eing Rev. und Spezialprüfungen | Dr. Thorsten Kleibold | 22.11.2023

42

UNTERNEHMER  
**FORUM** SCHWEIZ

## 9.2 Basis für die Reservezuweisung

- Die gesetzliche Gewinnreserve ist zu äufnen, bis sie zusammen mit der gesetzlichen Kapitalreserve die Hälfte des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals erreicht (Art. 672 Abs. 2 OR) .
- Die Reservedotierung erfolgt damit nicht mehr wie im Altrecht auf Basis des tatsächlich eingezahlten Aktienkapitals.
- Bei einer Aktienkapitalerhöhung / Kapitalherabsetzung verändert sich der "antizipierte" Betrag der gesetzlichen Gewinnreserve entsprechend.
- Wird etwa eine Kapitalerhöhung vor dem Stichtag beschlossen und kurz nach dem Stichtag durchgeführt und HR-wirksam, muss der Gewinnverwendungsvorschlag an der dann folgenden GV wohl bereits auf Basis des nach dem Stichtag erhöhten Aktienkapitals erfolgen.

## 9.3 Verlustverrechnung (1/2)

- Die Verlustverrechnung gem. Gesetz erfolgt nach Art. 674 OR wie folgt:

### *Art. 674*

<sup>1</sup> Verluste müssen in folgender Reihenfolge verrechnet werden mit:

1. dem Gewinnvortrag;
2. den freiwilligen Gewinnreserven;
3. der gesetzlichen Gewinnreserve;
4. der gesetzlichen Kapitalreserve.

<sup>2</sup> Anstelle der Verrechnung mit der gesetzlichen Gewinnreserve oder der gesetzlichen Kapitalreserve dürfen verbleibende Verluste auch teilweise oder ganz auf die neue Jahresrechnung vorgetragen werden.

- Die gesetzlich vorgesehene Rangreihenfolge bei der Verlustverrechnung gibt somit vor, ob und wann die GV einen Beschluss über die Verlustverrechnung zu fassen hat und wie der Vorschlag des VR zur Ergebnisverwendung auszusehen hat.

9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht



9.3 Verlustverrechnung (2/2)

Fallvarianten der Verlustverrechnung	GV-Beschluss ?
a Vollständige Verrechnung mit einem Gewinnvortrag	In den Fällen a. und b. wird die Verrechnung mit Verlusten gesetzlich vorgeschrieben, weshalb hier weder ein "Verlustverrechnungsvorschlag" seitens des Verwaltungsrats noch ein entsprechender Generalversammlungsbeschluss erforderlich sind.
b Verrechnung mit dem Gewinnvortrag und freiwilligen Gewinnreserven	
c Verrechnung mit dem Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven und der gesetzlichen Gewinnreserve	Es liegt in der Kompetenz der Generalversammlung, den Vortrag auf neue Rechnung anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven zu beschliessen. Entsprechend muss der Verwaltungsrat der Generalversammlung die Verrechnung gemäss den Fällen c. und d. bzw. den Vortrag auf neue Rechnung im Fall e. beantragen. Der diesbezügliche Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung unterliegt der Prüfung durch die Revisionstelle.
d Verrechnung mit dem Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven, der gesetzlichen Gewinnreserve und der gesetzlichen Kapitalreserve	
e Vortrag auf neue Rechnung des "Restbetrags" - nach zwingender Verrechnung gem. a. und b. - anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven	

a und b *Die handelsbilanzielle Verbuchung der gesetzlich erforderlichen Verrechnung nach a. und b. kann erst im Folgejahr stattfinden, da im Jahresabschluss der vollständige (somit nicht verrechnete) Jahresgewinn resp. -verlust explizit auszuweisen ist (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. g OR).*

9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht



9.4 Fazit

- Gewinnverrechnungsvorschlag weiterhin integraler Bestandteil der Jahresrechnung.
- Prüfung desselben erfordert Aufmerksamkeit.

## 9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht

## 9.5 Weiterführende Hinweise und Literatur



- Ausgewählte Fragen und Antworten zu Zwischendividende und Gewinnverwendung gemäss revidiertem Aktienrecht, EXPERTsuisse, Publikationsdatum: 28. Oktober 2022
- Gewinnverwendung, Verlustverrechnung und Reserven im revidierten Aktienrecht - Was muss rein? Was darf raus?, Kleibold, EF 6/2023
- § 7 «Reserven (Art. 671 – 674 OR)», Kleibold, in: BK – Nobel/Müller

## Themen

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

### Warum Nachhaltigkeit - ESG als Wettbewerbsfaktor

**Nachhaltigkeit aus Vernunft und als moralische Verpflichtung**

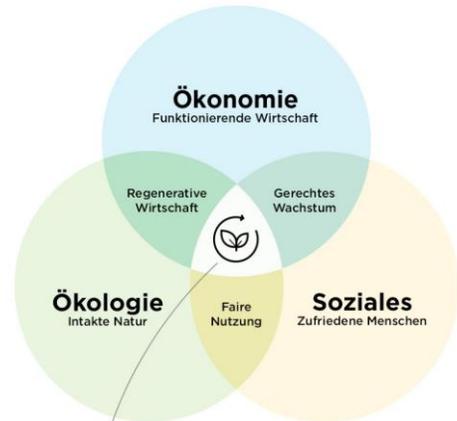
- Good Corporate Citizen bzw. unumgängliche Notwendigkeit.

**Nachhaltigkeit als gesetzliche und regulatorische Anforderung**

- «Konzernverantwortung»; Nachhaltigkeitsberichterstattung
- Künftig weiter intensivierete Regulierung zu erwarten.
- Verknüpfung Regulatorik mit Klimaschutzziele (Pariser Klimaschutzabkommen; Netto-Null bis 2050).

**Nachhaltigkeit als Wirtschaftsmotor**

- Im Sweet spot von ESG liegt ökonomisches Potenzial, sowohl umsatz- als auch kostenseitig.
- Steigerung Arbeitsproduktivität, Kundenzufriedenheit und -bindung.
- Wenn die Arbeitsnachfrage zunehmend auch Kriterien wie Verantwortung im Umgang mit Ressourcen einbezieht, kann hieraus ein Wettbewerbsvorteil bei der Rekrutierung entstehen.



**Nachhaltigkeit:** Die Bedürfnisse der weltweit gegenwärtig Lebenden befriedigen, ohne dass künftige Generationen ihre eigenen Bedürfnisse nicht befriedigen können.

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

### Warum Nachhaltigkeit - ESG als Wettbewerbsfaktor

#### Ausprägungen von Nachhaltigkeit im Unternehmen – Fussabdruck vs. Handabdruck



**Verringerter Fussabdruck**

- **Verringerung und Vermeidung von negativen Effekten** der eigenen Geschäftstätigkeit (= Fussabdruck) wie Emissionen, Missständen bei Zulieferern usw.
- **Leitfrage** «Wie können negative (Neben-)Effekte minimiert werden?».
- Heutiger Hauptfokus **bestehender Unternehmen**



**Vergrosserter Handabdruck**

- **Schaffung positiver Effekte** durch die gezielte Berücksichtigung von Nachhaltigkeitsproblematiken in den eigenen Produkten/Dienstleistungen.
- **Leitfrage:** «Wie kann das Geschäftsmodell darauf ausgerichtet werden, zur Lösung gesellschaftlicher oder ökologischer Probleme beizutragen – und gleichzeitig finanziell tragfähig sein?»
- Nachhaltigkeit 3.0: **Neue Geschäftsmodelle bei neuen und bestehenden Unternehmen**

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## Berichterstattungspflichten für KMU unter der CH-ESG-Regulierung

1

### Obligationenrecht

(Indirekter Gegenvorschlag zur Volksinitiative «Für verantwortungsvolle Unternehmen – zum Schutz von Mensch und Umwelt»)

Änderung vom 19. Juni 2020

=> Non-financial reporting: **KMU nein**

2

Schweizerische Eidgenossenschaft  
Confédération suisse  
Confederazione Svizzera  
Confederaziun svizra

AS 2021  
www.bundesrecht.admin.ch  
Manuscrit est la signature  
électronique



**Verordnung  
über Sorgfaltspflichten und Transparenz  
bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten  
und Kinderarbeit  
(VSoTr)**

=> Pflichten betr. Mineralien/Metalle:  
**KMU grundsätzlich ja, es sei denn  
geringe Einfuhrmengen**

=> Pflichten betr. Kinderarbeit:  
**KMU grundsätzlich nein, ggf. ja**

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## Transparenz über nichtfinanzielle Belange Berichterstattung über nicht-finanzielle Belange (Nachhaltigkeitsbericht)

1

- **Grosse Unternehmen des öffentlichen Interesses (Publikumsgesellschaften, Banken, Versicherungen, sofern u.a. mind. 500 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt; Konzernberichterstattung) => KMU nein**
- Rechenschaft in einem separaten Bericht über Umweltbelange, insbesondere die CO<sub>2</sub> - Ziele, über Sozialbelange, Arbeitnehmerbelange, die Achtung der Menschenrechte sowie die Bekämpfung der Korruption.
- Bericht beschreibt Geschäftsmodell, verfolgte Konzepte (interne Richtlinien, Strategien, angewandte Sorgfaltsprüfung, welche Massnahmen werden getroffen / sollen getroffen werden).
- Bericht hat die wesentlichen Risiken sowie deren Handhabung zu benennen.
- Risiken aus der eigenen Geschäftstätigkeit; Risiken aus der Lieferkette (direkte und indirekte Lieferanten) sowie Risiken aus den eigenen Produkten (sofern relevant und verhältnismässig).
- Angaben zu den Treibhausgasemissionen, zum Wasserverbrauch, zur Luftverschmutzung, zur Nutzung von erneuerbaren und nicht erneuerbaren Energien oder zum Schutz der biologischen Vielfalt, zu den Arbeitsbedingungen, zum Gesundheitsschutz bzw. zur Sicherheit am Arbeitsplatz, zum Dialog auf kommunaler oder regionaler Ebene; ferner Ausführungen dazu, wie Menschenrechtsverletzungen vermieden und welche Instrumente zur Bekämpfung von Korruption angewendet werden.
- Genehmigung und Unterzeichnung durch den Verwaltungsrat; Genehmigung dann durch die GV. Bericht nicht prüfungspflichtig (durch externen Wirtschaftsprüfer).
- **Elektronische Veröffentlichung des Berichts (Website).** Bericht kann int. Standards verwenden oder «frei formuliert» sein.

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?



Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten und bezüglich Kinderarbeit

2

- Unternehmen, die **Mineralien oder Metalle**, bestehend aus Zinn, Tantal, Wolfram und deren Erze, sowie Gold aus **Konflikt- und Hochrisikogebieten** in den freien Verkehr in der Schweiz überführen oder hier verarbeiten.
- Haben ein Managementsystem zu unterhalten, darin festzulegen: Lieferkettenpolitik, Massnahmen zur Rückverfolgbarkeit der Lieferkette; Risikobeurteilung.
- Sorgfaltspflicht bei begründetem Verdacht (also konkrete Hinweise) auf Kinderarbeit, d.h. wachsam sein in der Lieferkette und bei Verdacht Untersuchungen an die Hand nehmen.
- Kinderarbeit = Minderjährige, bevor deren Schulpflicht endet oder auf keinen Fall < 15 Jahre; oder Gefahr für Leben, Gesundheit, Sittlichkeit, dann nicht < 18 Jahre.
- Sorgfaltsprüfung hinsichtlich **Kinderarbeit** gilt nicht
  - A) für KMU (Umsatz < Mio. 40 Fr, Bilanzsumme < 20 Mio. Fr, weniger als 250 Mitarbeitende),
  - B) für Unternehmen mit geringem Risiko im Bereich Kinderarbeit, d.h. UNICEF-Einstufung von «Basic»
  - Es sei denn: Offensichtlicher Einsatz von Kinderarbeit in der Lieferkette, dann sowohl A) und B) zur Sorgfaltsprüfung verpflichtet.
- Betr. Mineralien / Metallen: Externe Prüfung auf Einhaltung Sorgfaltspflichten und Berichterstattungspflicht.
- **Elektronische Veröffentlichung des Berichts (Website)**. Zu unterzeichnen durch VR-P und die im Unternehmen für die Berichterstellung verantwortliche Person.
  - Unternehmen, die Produkte und Dienstleistungen von Unternehmen anbieten, die einen Bericht verfasst haben, müssen betr. diese Produkte/DL selber keinen Bericht erstellen.

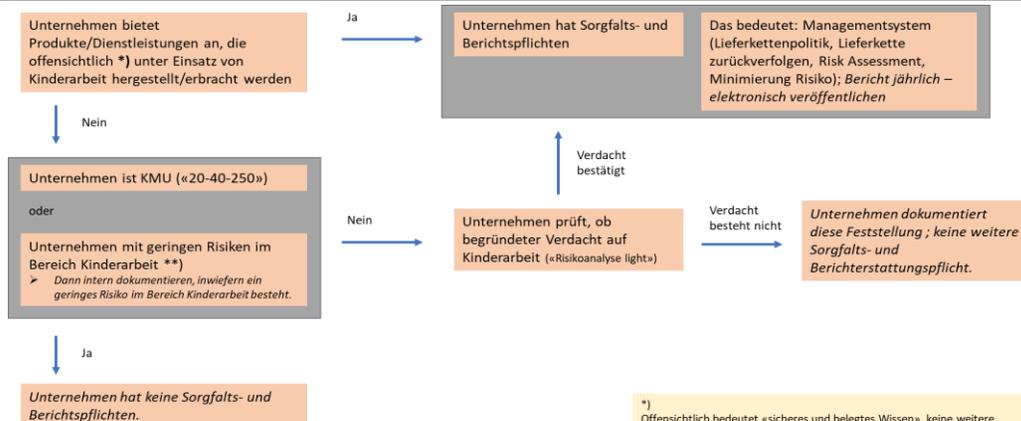
=> KMU  
grundsätzlich ja,  
es sei denn  
geringe  
Einfuhmengen

=> KMU  
grundsätzlich  
nein, ggf. ja

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?



Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Kinderarbeit



\*) Offensichtlich bedeutet «sicheres und belegtes Wissen», keine weitere Nachforschung notwendig, weil verlässliche Quellen wie etwa rechtskräftige öffentliche Gerichtsentscheide.

\*\*) Ein geringes Risiko wird angenommen, wenn ein Unternehmen in Ländern Produkte/Dienstleistungen bezieht oder herstellt/bringt, bei denen die Einstufung im UNICEF Children's Rights in the Workplace Index auf «Basic» lautet.

10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?

## Fazit und Ausblick

- **Nachhaltigkeit ist gekommen, um zu bleiben**
  - Ist als Chance zu verstehen; sweet spot des Dreisäulenmodells; Nachhaltigkeit 3.0
- **Nachhaltigkeit ist Führungsaufgabe**
  - Gehört zur Oberleitungsaufgabe des Verwaltungsrats; muss von dort angestossen, vorangetrieben und überwacht werden.
  - Vor allem Nachhaltigkeit 3.0 ist nicht-delegierbare Leitungsaufgabe im VR.
- **Nachhaltigkeit als Projektmanagement-, Governance- und Daueraufgabe**
  - Klassische Tools des Projektmanagements (Change Management; Zieldefinition nach SMART)
  - Dauerhafte Verankerung im Risikomanagement und im IKS
- **Nachhaltigkeit als Berichterstattungsinhalt**
  - Tue Gutes und sprich darüber.
  - Nicht nur formeller Bericht, sondern unterschwellige Kommunikation. Stets aber transparent und konsistent.

Themen

## Themen

1. Kein Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht
2. RS 1/2022 der RAB – Zulassung natürliche Personen
3. Der Audit-Markt – Volumen Angebot und Nachfrage
4. Die anstehende Wiederzulassungswelle
5. Erfahrungen aus Inspektionen / Peer Reviews / Internen Qualitätskontrollen
6. Rechtsprechung
7. RzU – Konzept / Unabhängigkeit bei besonderen Sachverhalten
8. Opting-out bei Kapitalverlust / Überschuldung / Rangrücktritt
9. Gewinnverwendung nach revidiertem Aktienrecht
10. Nachhaltigkeit – ein Thema für die KMU und deren Prüfer ?



**Besten Dank für  
Ihre Aufmerksamkeit**

Rückfragen im Anschluss:  
[thorsten.kleibold@obt.ch](mailto:thorsten.kleibold@obt.ch)