

educaris – Akademie der Treuhand-Kammer

Aktuelle Themen der Rechnungslegung

**Seminar vom 30. September 2010
SIX Swiss Exchange, Zürich**

Dr. Jodok Wicki

CMS von Erlach Henrici AG
Dreikönigstrasse 7
Postfach
CH-8022 Zürich

Telefon +41 44 285 11 11
Telefax +41 44 285 11 22
office@cms-veh.com
www.cms-veh.com

Aktuelle Entwicklungen der Rechnungslegung im Überblick – Rechtliche Aspekte*

30. September 2010

101905/vo/20/tr/00676982.doc/JWI/mma

A. OR-Revision zum Rechnungslegungsrecht

1. Aktueller Stand

a. Neuregelung Revisionsrecht (abgeschlossen)

1. Im Zusammenhang mit der Revision des GmbH-Rechts wurde auch das Revisionsrecht revidiert, indem zum einen die Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht und zum andern auch die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren in einem separaten Gesetz, dem Revisionsaufsichtsgesetz, neu geregelt wurden. Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten und das neue Revisionsrecht im Obligationenrecht ("OR") ist am 1. Januar 2008 (zusammen mit dem neuen GmbH-Recht) in Kraft getreten.
2. Die Regelung der Revisionspflicht ist neu weitgehend rechtsformneutral ausgestaltet, wobei die Regelung in wesentlichen Teilen nach wie vor im Aktienrecht zu finden ist. Grundsätzlich revisionspflichtig sind neu alle Kapitalgesellschaften – AG, GmbH und Kommandit-AG – sowie die Genossenschaften, die wirtschaftlich tätigen Vereine, wenn sie die KMU-Schwelle überschreiten, und die Stiftungen.¹

* Ich danke meiner Mitarbeiterin lic. iur. Margrit Marti für die tatkräftige Unterstützung bei der Vorbereitung dieser Darstellung.

¹ BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf (zit. BÖCKLI, Aktienrecht), § 15 N 19.

3. Das neue Revisionsrecht unterscheidet zwischen zwei Revisionsarten: der ordentlichen und der eingeschränkten Revision. Die eingeschränkte Revision unterscheidet sich von der ordentlichen Revision durch einen reduzierten Prüfungsumfang und eine geringere Prüfungstiefe. Des Weiteren gelten bei der eingeschränkten Revision geringere Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Der ordentlichen Revision unterstehen von Gesetzes wegen die Publikumsgesellschaften, die wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, welche oberhalb der KMU-Schwelle liegen (Überschreitung von zwei der drei Grössen: CHF 10 Mio. Bilanzsumme, CHF 20 Mio. Umsatzerlös, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) sowie Unternehmen, die eine Konzernrechnung erstellen müssen. Alle übrigen revisionspflichtigen Gesellschaften unterstehen grundsätzlich der eingeschränkten Revision, wobei es Möglichkeiten für ein "Opting Out" oder ein "Opting Up" zur ordentlichen Revision gibt.² Aufgrund dieser Regelung untersteht ein Grossteil der Unternehmen in der Schweiz, insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen ("KMU"), heute der eingeschränkten Revision.

b. Revision Rechnungslegungsrecht (laufend)

4. Nach der Neuregelung des Revisionsrechts läuft zurzeit die Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts (sog. grosse Aktienrechtsrevision). Am 21. Dezember 2007 hat der Bundesrat die Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts und den zugehörigen Gesetzesentwurf (**E-OR 2007**) verabschiedet.
5. Am 26. Februar 2008 ist die Volksinitiative "gegen die Abzockerei" eingereicht worden. Daraufhin verabschiedete der Bundesrat am 5. Dezember 2008 die Botschaft zur Volksinitiative "gegen die Abzockerei" und zur Änderung des Aktienrechts. Dabei beantragte der Bundesrat, die Volksinitiative Volk und Ständen zur Ablehnung zu empfehlen. Gleichzeitig unterbreitete der Bundesrat dem Parlament im Sinne eines indirekten Gegenvorschlages weitere Gesetzesänderungen im Bereich des Aktienrechts, wobei diese Vorlage als Zusatzbotschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrecht ausgestaltet wurde. In der Folge hat der Ständerat als erstbehandelnder Rat beschlossen, die Revision des Rechnungslegungsrechts von der Aktienrechtsreform abzukoppeln und die Beratung über die Revision des Rechnungslegungsrechts zurückzustellen. Der Ständerat verfolgte damit das Ziel, eine raschere Beratung der Aktienrechtsreform zu erreichen, damit die Revision des Aktienrechts als indirekter Gegenvorschlag zur Volksinitiative verabschiedet werden kann.

² BÖCKLI, Aktienrecht, § 15 N 104 ff.

6. Der Ständerat (als Erstrat) hat sich daher erst in der Wintersession 2009 mit dem Entwurf des Bundesrates zur Revision des Rechnungslegungsrechts befasst und diesen mit einigen Änderungen mit Beschluss vom 3. Dezember 2009 genehmigt (**E-OR 2009**). Nachdem sich die Kommission für Rechtsfragen des Nationalrats am 3. September 2010 mit der Vorlage beschäftigt hat, hat der Nationalrat in der zurzeit noch laufenden Herbstsession am 20. September 2010 über die Revision des Rechnungslegungsrechts teilweise beraten, wobei aus zeitlichen Gründen der Abschnitt 4 (Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung) und der Abschnitt 5 (Konzernrechnungslegung) nicht mehr behandelt werden konnten. Die Beratung über diese Abschnitte des neuen Rechnungslegungsrechts wird deshalb unter Umständen auf die Wintersession verschoben, sofern das Geschäft nicht noch in der laufenden Session fertig behandelt werden kann. Bisher hat der Nationalrat den Entwurf mit einigen Änderungen genehmigt (**E-OR 2010**). Die folgenden Ausführungen werden sich jedoch noch weitgehend auf den vom Ständerat verabschiedeten Entwurf beziehen, da es zeitlich nicht möglich war sämtliche vom Nationalrat beschlossenen Änderungen eingehend zu analysieren.³

2. Grundzüge des neuen Rechnungslegungsrechts

7. Die Revision des Rechnungslegungsrechts verfolgt als Hauptziel die umfassende Revision des sachlich veralteten und lückenhaften Rechnungslegungsrechts durch die Schaffung einer einheitlichen Ordnung für alle Gesellschaftsformen des Privatrechts. Dabei werden die Anforderungen nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens differenziert. Gemäss Botschaft widerspiegeln die allgemeinen Vorschriften, welche auf alle buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger Anwendung finden, den Status quo der Buchführung und Rechnungslegung eines gut geführten KMU.⁴
8. Entsprechend dieser Zielsetzung ist das neue Rechnungslegungsrecht in den Grundzügen folgendermassen ausgestaltet worden:
- Das neue Rechnungslegungsrecht ist rechtformneutral konzipiert, entsprechend dem System der Revisionspflicht. Die Bestimmungen finden sich daher neu im 32. Titel des OR "Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung" (Art. 957 ff. E-OR 2009). Die Neuregelung ersetzt

³ Homepage des EJPd http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/themen/wirtschaft/ref_gesetzgebung/ref_aktienrechtsrevision.html; Geschäftsdatenbank der Bundesversammlung: http://www.parlament.ch/D/Suche/Seiten/geschaefte.aspx?gesch_id=20080011.

⁴ Botschaft, S.1592, Übersicht.

damit insbesondere die heute geltenden rechtsformspezifischen Vorschriften des Aktienrechts (Art. 662 ff. OR). Der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung unterstehen gemäss Art. 957 Abs. 1 E-OR 2009 Einzelunternehmen, Personengesellschaften und juristische Personen, die sich ins Handelsregister eintragen müssen (als "Unternehmen" bezeichnet). Einzelunternehmen, Vereine und Stiftungen, die nicht verpflichtet sind, sich ins Handelsregister eintragen zu lassen, müssen lediglich eine einfache Buchhaltung führen, welche die Einnahmen und Ausgaben sowie die Vermögenslage wiedergibt (sog. "Milchbüchlein-Rechnung"; Art. 957 Abs. 2 E-OR 2009).⁵ Der Nationalrat hat nun beschlossen, dass für die Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht die Pflicht zur Eintragung ins Handelsregister massgeblich sein soll, sondern darauf abzustellen sei, ob diese im letzten Geschäftsjahr den Schwellenwert von CHF 500'000 Umsatzerlös erreichen (Art. 957 Abs. 1 E-OR 2010). Es bleibt daher abzuwarten, wie die definitive Regelung der Buchführungs- und Rechnungslegungspflicht für Einzelunternehmen und Personengesellschaften nach der Differenzbereinigung aussehen wird.

- Die Anforderungen an die Rechnungslegung richten sich nach der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens. Für KMU gelten grundsätzlich lediglich die allgemeinen Vorschriften von Art. 957 bis 960f E-OR 2009 (1. Abschnitt: Allgemeine Bestimmungen und 2. Abschnitt Jahresrechnung). Der von ihnen jährlich vorzulegende Geschäftsbericht umfasst nur den eigentlichen Kern der Rechnungslegung, die Jahresrechnung (bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang). Der Geschäftsbericht von grösseren Unternehmen, d.h. Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, hat demgegenüber den zusätzliche Anforderungen von Art. 961 bis 961d E-OR 2009 zu genügen. Publikumsgesellschaften müssen unabhängig von einer Jahresrechnung nach den Bestimmungen des OR einen Abschluss nach einem anerkannten Standard (IFRS⁶, US-GAAP oder Swiss GAAP-FER) erstellen, wenn die Börse dies verlangt (Art. 962 Abs. 3 Ziff. 1 E-OR 2009).⁷

⁵ Botschaft, S.1623 f. und 1696.

⁶ International Financial Reporting Standards.

⁷ Botschaft, S.1624.

3. Wesentliche Neuerungen

9. Bevor auf die wesentlichen Neuerungen im Rechnungslegungsrecht eingegangen werden kann, ist zunächst nach Ansicht von Herrn Prof. Dr. Peter Böckli hervorzuheben, dass zwei grosse Prämissen des Rechnungslegungsrechts im OR praktisch unverändert beibehalten werden.
10. Zum einen wird das OR-Rechnungslegungsrecht nicht auf das international anerkannte Prinzip der "True and Fair View" umgestellt.⁸ Obwohl eine gewisse Annäherung stattfindet, sind stille Reserven auch zukünftig zulässig,⁹ es wird nicht ein der tatsächlichen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entsprechendes Bild verlangt und auch das Realisationsprinzip für den Ausweis von Ertrag wird nicht grundsätzlich in Frage gestellt.
11. Zum andern wird auch in Zukunft am Massgeblichkeitsprinzip, d.h. am "dual use" der privatrechtlichen Rechnungslegung für die Bemessung der Steuern, festgehalten.¹⁰
12. Des Weiteren ist vorab kurz auf eine wesentliche Neuerung im Bereich des Revisionsrechts einzugehen. Im Rahmen der Revision des Rechnungslegungsrechts hat der Nationalrat über die Anhebung der KMU-Schwellenwerte in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR betreffend die ordentliche Revision beraten. Dabei hat der Nationalrat beschlossen Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR dahingehend zu ändern, dass der ordentlichen Revision neu Gesellschaften unterstehen, die zwei der folgenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:
 - a) Bilanzsumme von CHF 20 Mio. (bisher 10 Mio.)
 - b) Umsatzerlös von CHF 40 Mio. (bisher 20 Mio.)
 - c) 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt (bisher 50 Vollzeitstellen).

Zudem hat der Nationalrat beschlossen, dass für diese Änderung eine neue Vorlage 3 geschaffen wird, welche getrennt von der Vorlage 2 betreffend die Revision des Rechnungslegungsrechts zu behandeln ist und welche bereits am 1. Juli

⁸ Botschaft, S.1699.

⁹ Botschaft, S.1714; BOEMLE/MEYER, Revision des Rechnungslegungsrechts, Praxisbeispiel zu den geplanten Änderungen, ST 2008, S. 410 ff., S.414; GURTNER, Neues Rechnungslegungsrecht nach OR, Eine kritische Beurteilung aus steuerlicher Sicht, ST 2010, S.385 ff., S.389.

¹⁰ Zum Ganzen BÖCKLI, Das neue OR-Rechnungslegungsrecht, Die Fassung des Ständerats unter der kritischen Lupe, ST 2010, S.160 ff. (zit. BÖCKLI, OR-Rechnungslegungsrecht), S.162.

2011 in Kraft treten soll. Es bleibt jedoch auch hier die Differenzbereinigung mit dem Ständerat abzuwarten.

13. Die wesentlichen Neuerungen im Rechnungslegungsrecht werden nachfolgend entsprechend dem Aufbau des Revisionsentwurfs – Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang, Bewertung – aufgezeigt.

a. Bilanz

14. Die Mindestgliederung der Bilanz wird in der heute geltenden Form weitgehend beibehalten, wobei sie noch etwas verfeinert wird. Es gibt jedoch einige Änderungen, auf welche kurz einzugehen ist.

- In Art. 959 Abs. 2 E-OR 2009 wird neu die Aktivierungspflicht verankert. Ein Unternehmen muss neu alle Vermögenswerte bilanzieren, wenn
 - (i) aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann,
 - (ii) ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist, und
 - (iii) ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann.

Andere Vermögenswerte dürfen dagegen nicht bilanziert werden.

- Neu unterstehen gemäss Art. 959a Abs. 1 Ziff. 1 lit. d E-OR 2009 auch alle nicht fakturierten Dienstleistungen der Aktivierungspflicht.
- Kurzfristige und langfristige Verbindlichkeiten (Fremdkapital) sind neu in verzinsliche und unverzinsliche Verbindlichkeiten aufzuteilen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 lit. b und c sowie Ziff. 2 lit. a und c E-OR 2009).
- Beim Eigenkapital sind als neue obligatorische Posten die gesetzliche Kapitalreserve und die gesetzliche Gewinnreserve auszuweisen (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. b und c E-OR 2009). Die gesetzliche Kapitalreserve besteht aus dem von den Anteilseignern einbezahlten, nicht auf Grundkapital gebuchten Eigenkapital. Die gesetzliche Gewinnreserve umfasst die zurückbehaltenen Gewinne.
- Eigene Kapitalanteile (eigene Aktien) sind neu als Minusposten auf der Passivseite aufzuführen und vom Eigenkapital abzuziehen, und zwar von der Gewinnreserve und nicht von den gesperrten Kapitalposten (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. e). Eigene Kapitalanteile sind somit nach Erwerb nicht mehr zu aktivieren. Dies hat zur Folge, dass jeder Erwerb eigener Aktien unter der neuen Methodik zu einer erfolgsneutralen Bi-

lanschrumpfung (wie bei einer Kapitalherabsetzung) und jede Veräusserung eigener Aktien zu einer erfolgsneutralen Bilanzverlängerung führt.¹¹

b. Erfolgsrechnung

15. Auch die Mindestgliederung der Erfolgsrechnung ist im neuen Rechnungslegungsrecht im Grundsatz unverändert, wobei sie teilweise erweitert und verfeinert wird. Im Entwurf ist neu ausdrücklich festgehalten, dass die Erfolgsrechnung als Produktionserfolgsrechnung (sog. Gesamtkostenverfahren) oder als Absatzerfolgsrechnung (sog. Umsatzkostenverfahren) dargestellt werden kann (Art. 959 Abs. 1 E-OR 2009), wobei für beide Formen die Mindestgliederung im Gesetz vorgeben ist (Art. 959b Abs. 2 und 3 E-OR 2009). Während bei der Produktionserfolgsrechnung die Kostenarten im Vordergrund stehen, sind bei der Absatzerfolgsrechnung die Prozesse der Leistungserbringung im Vordergrund.¹²
16. Des Weiteren enthält der Entwurf einige wesentliche Änderungen und Klarstellungen.
 - Der Gesetzesentwurf stellt zunächst klar, dass der Nettoerlös aus Lieferungen und Leistungen und nicht der ganze Bruttoertrag in der Erfolgsrechnung auszuweisen ist (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 1 und Abs. 3 Ziff. 1 E-OR 2009). Die auf den Abnehmer überwälzte Mehrwertsteuer, Preisnachlässe jeder Art wie Skonti und Rabatte sowie Retouren sind daher in Abzug zu bringen.
 - Bestandesänderungen an unfertigen und fertigen Erzeugnissen sowie an nicht fakturierten Dienstleistungen müssen sofort als Ertrag in der Erfolgsrechnung ausgewiesen werden (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 2 E-OR 2009).¹³
 - Finanzaufwand und Finanzertrag sind neu stets gesondert auszuweisen und dürfen nicht verrechnet werden (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 7). Die heute in kleineren Verhältnissen übliche Verrechnung von Finanzaufwand und Finanzertrag ist daher unter dem neuen Rechnungslegungsrecht nicht mehr zulässig.

¹¹ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.162.

¹² Botschaft, S.1707.

¹³ Botschaft, S.1707; BOEMLE/MEYER, a.a.O., S.412.

- Zusätzlich zum gesondert auszuweisenden Finanzaufwand und Finanzertrag sieht der Gesetzesentwurf zwei weitere gesonderte Gliederungspos-ten vor. Zum einen ist der betriebsfremde Aufwand/Ertrag separat auszuweisen (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 8 E-OR 2009). Zum anderen ist auch der ausserordentliche, einmalige oder periodenfremde Aufwand/Ertrag gesondert auszuweisen (Art. 959b Abs. 2 Ziff. 9 E-OR 2009). Aus dem Gesetzesentwurf und auch aus der Botschaft geht jedoch nicht hervor, wie diese vier gesonderten Aufwand- bzw. Ertragsbegriffe voneinander abzugrenzen sind. Vielmehr sorgt die Botschaft hier noch für zusätzliche Unsicherheit, indem ausserordentliche Aufwände und Erträge als *"unge-wöhnliche, in der Regel einmalige oder mit dem Geschäftsgang nicht oh-ne Weiteres zusammenhängende Vorgänge"* definiert werden.¹⁴ Zudem ist die Unterscheidung zwischen ordentlichem und ausserordentlichem Ertrag mit den IFRS, welche gemäss Bundesrat den Orientierungspunkt für die neue Mindestgliederung bilden, in keiner Weise vereinbar.
- Aufgrund der Ergänzung des Entwurfs durch den Ständerat ist der Auf-wand für direkte Steuern neu in der Erfolgsrechnung gesondert an-zugeben (Art. 959 Abs. 2 Ziff. 9^{bis} E-OR 2009).¹⁵
- Schliesslich ist im neuen Rechnungslegungsrecht der Grundsatz der zeit-lichen und sachlichen Abgrenzung (sog. Prinzip des "matching of cost and revenue") verankert worden, indem der Entwurf in Art. 958b E-OR 2009 vorsieht, dass Aufwände und Erträge voneinander in zeitlicher und sachlicher Hinsicht abgegrenzt werden müssen.¹⁶

c. Anhang

17. Im Zusammenhang mit der Revision des Rechnungslegungsrechts im Bereich des Anhangs ist auf einige neue Anforderungen hinzuweisen, welche ein KMU allenfalls vor Schwierigkeiten stellen werden und den Beizug von professionel-ler Hilfe notwendig machen können.¹⁷
18. Gemäss Botschaft hat der Anhang nach Art. 959c Abs. 1 E-OR eine dreifache Funktion.

¹⁴ Botschaft, S.1707.

¹⁵ GRABER, Rechnungslegung nimmt Hürde im Ständerat, ST 2010, S.30 f., S.30.

¹⁶ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.162 und 164.

¹⁷ BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.164.

- (i) Der Anhang enthält Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Rechnungslegungsgrundsätze, soweit diese nicht vom Gesetz vorgeschrieben sind (Ziff. 1).
- (ii) Im Anhang finden sich Angaben, Aufschlüsselungen, Gliederungen und Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Bilanz und der Erfolgsrechnung (Ziff. 2).
- (iii) Schliesslich werden im Anhang weitere vom Gesetz verlangte Angaben ausgewiesen (Ziff. 3).¹⁸

19. Beim Anhang sind insbesondere die folgenden Neuerungen zu beachten:

- Neu ist im Gesetz die Pflicht verankert, im Einleitungsteil des Anhangs die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze der Rechnungslegung darzulegen, soweit diese sich nicht aus dem Gesetz ergeben (Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 E-OR 2009). Für manche KMU wird die Umsetzung dieser Pflicht zu einer anspruchsvollen Aufgabe, weshalb sie bei der Formulierung wohl auf die Hilfe der Revisionsstelle angewiesen sein werden.
- Die Nettoauflösung von stillen Reserven ist weiterhin im Anhang anzugeben. Im Entwurf des Bundesrates wurde die im heute geltenden Recht verlangte Angabe über die Nettoauflösung stiller Reserven gestrichen. Der Ständerat hat die heutige Formulierung, wonach der Anhang *"den Gesamtbetrag der aufgelösten Wiederbeschaffungsreserven und der darüber hinausgehenden stillen Reserven enthält, soweit dieser den Gesamtbetrag der neugebildeten derartigen Reserven übersteigt, wenn dadurch das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich günstiger dargestellt wird"* in Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2^{bis} E-OR 2009 wieder eingefügt.¹⁹ Das Wesentliche ist damit auch im neuen Rechnungslegungsrecht festgehalten: Wenn im Geschäftsjahr mehr stille Reserven aufgelöst als gebildet werden und der im Jahresgewinn verdeckt enthaltene Betrag das erwirtschaftete Ergebnis wesentlich (Quote von 10% bis 20%) erhöht, so ist der Betrag im Anhang auszuweisen.
- Neu ist auch die Pflicht zur Angabe von wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag im Anhang gesetzlich verankert (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 12 E-OR 2009). Dabei handelt sich eigentlich um eine blosser Nachführung. Gemäss der Botschaft sind im Anhang die Art des Ereignisses

¹⁸ Botschaft, S.1708.

¹⁹ GRABER, a.a.O., S.30.

sowie eine Schätzung der finanziellen Auswirkungen offenzulegen. Sofern keine Schätzung möglich ist, sei im Anhang darauf hinzuweisen.²⁰

- Folgende Angaben sind neu im Anhang nicht mehr zu machen:
 - (i) Angabe des Brandversicherungswerts der Anlagen (Art. 663b Ziff. 4 OR).
 - (ii) Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung (Art. 663b Ziff. 12 OR): Nur noch Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterstehen, haben zukünftig diese Angaben im Rahmen des Lageberichts zu machen (Art. 961c Abs. 2 Ziff. 2 E-OR 2009).
 - (iii) Angaben über ein genehmigtes oder bedingtes Kapital (Art. 663b Ziff. 11 E-OR 2009).²¹
- Schliesslich ist im Zusammenhang mit den Neuerungen beim Anhang die Abgrenzung zwischen Rückstellungen und dem Ausweis von Eventualverbindlichkeiten zu erwähnen, auf welche weiter unten in einem separaten Teil eingegangen wird.²²

d. Bewertung

20. Im Zusammenhang mit der Bewertung ist zunächst festzuhalten, dass die Bewertung im Gesetzesentwurf besser geregelt ist als im heute geltenden OR.²³ Bevor auf die Neuerungen im Bereich der Bewertung eingegangen wird, ist vorab festzuhalten, was unverändert bleibt.
21. Der Gesetzesentwurf hält in den Hauptfragen der Bewertung grundsätzlich weit hin am Bewährten fest. Konkret seien dazu die folgenden Punkte erwähnt:²⁴
 - Die Ersterfassung von Aktiven, d.h. die Einbuchung, hat zum Kostenwert (Anschaffungs- oder Herstellungskosten) zu erfolgen (Art. 960a Abs. 1 E-OR 2009). Der Nationalrat hat diese Bestimmung nun dahingehend geändert, dass Aktiven bei ihrer Ersterfassung höchstens zu den Anschaf-

²⁰ Botschaft, S.1709.

²¹ BOEMLE/MEYER, a.a.O., S.412, Abb. 2.

²² Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.164 ff.

²³ BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.166 und 169.

²⁴ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.166 f.

fungs- oder Herstellungskosten bewertet werden. Begründet wurde diese Änderung damit, dass Unternehmen nicht dazu gezwungen werden können, ihre Aktiven nach den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, wenn dieser Wert nicht den vorsichtigen Bilanzkriterien entspricht.

- In der Folgebewertung dürfen Aktiven nicht höher bewertet werden als zu den Anschaffungs- und Herstellungskosten (sog. Aufwertungsverbot), wobei Bestimmungen für einzelne Arten von Aktiven vorbehalten bleiben (Art. 960a Abs. 2 E-OR 2009). Es gilt somit weiterhin das Aufwertungsverbot mit den bekannten, wenigen Ausnahmen.²⁵
- Der Gesetzesentwurf hält zudem fest, dass der nutzungs- und altersbedingte Wertverlust durch Abschreibungen, anderweitige Wertverluste durch Wertberichtigungen berücksichtigt werden müssen. Dabei müssen Abschreibungen und Wertberichtigungen nach den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen vorgenommen werden (Art. 960a Abs. 3 E-OR 2009). Gemäss Botschaft sind die üblichen Abschreibungsmethoden (degressive, progressive, lineare Abschreibung oder auch Einmalabschreibung) weiterhin zulässig.²⁶
- Die Bewertung muss wie bisher vorsichtig erfolgen, darf aber die zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens nicht verhindern (Art. 960 Abs. 2 E-OR 2009). Gemäss Botschaft darf keine aggressive Bewertung vorgenommen werden, sondern es soll eine fundiert begründete und für den Zeithorizont der nächsten 12 Monate realistische Bewertung resultieren.²⁷

22. Als Neuerungen im Bereich der Bewertung sind insbesondere die folgenden Themen zu berücksichtigen:²⁸

- Der Entwurf sieht in Art. 960 Abs. 1 E-OR 2009 das Gebot der Einzelbewertung von Aktiven und Verbindlichkeiten vor. Bei der Formulierung dieser Bestimmung war der Bundesrat jedoch sehr zurückhaltend, indem er zwar zunächst festhielt, dass Aktiven und Verbindlichkeiten einzeln bewertet werden müssen. Dazu fügte er jedoch die Einschränkung hinzu,

²⁵ Grundstücke und Beteiligungen im Rahmen von Art. 670 OR.

²⁶ Botschaft, S.1711.

²⁷ Botschaft, S.1710.

²⁸ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.167 f.

dass dies nur zu erfolgen hat, *"sofern sie wesentlich sind und aufgrund ihrer Gleichartigkeit für die Bewertung nicht üblicherweise als Gruppe zusammengefasst werden"* (Art. 960 Abs. 1 E-OR 2007). Der Ständerat hat noch einen weiteren Schritt zurück gemacht, indem er die Bestimmung dahingehend umformulierte, dass Aktiven und Verbindlichkeiten *"in der Regel"* einzeln bewertet werden sollen (Art. 960 Abs. 1 E-OR 2009).²⁹ Der heutige Entwurf hält den Grundsatz der Einzelbewertung daher nur in der Form eines unklaren Wortlautes fest, was in der Zukunft einige Auslegungsfragen aufwerfen wird.

- In Art. 960 Abs. 3 E-OR übernimmt das neue Rechnungslegungsrecht die Grundmethodik des sog. "Impairment", d.h. der nachträglichen Wertbeeinträchtigung, aus den IFRS. Dabei hat ein Unternehmen in drei Schritten vorzugehen:
 - (i) Zunächst ist bei der Bilanzerstellung darauf zu achten, ob konkrete Anzeichen für eine Überbewertung von Aktiven oder für zu geringe Rückstellungen bestehen, sog. "Impairment indicators".
 - (ii) Sofern konkrete Anzeichen für eine Überbewertung festgestellt werden, sind die betreffenden Bilanzposten auf Werthaltigkeit zu überprüfen.
 - (iii) Schliesslich ist der betreffende Bilanzposten gegebenenfalls anzupassen. Falls der bilanzierte Wert höher ist als der durch die Überprüfung festgestellte wirkliche Wert, ist für diese Wertdifferenz in der Erfolgsrechnung und Bilanz unverzüglich eine aufwandwirksame Wertberichtigung vorzunehmen.

Problematisch ist hier, dass im Gesetzesentwurf jegliche Richtlinien für das praktische Vorgehen fehlen.

- Der Botschaft des Bundesrates ist zu entnehmen, dass ein Unternehmen die von ihm gewählten Methoden und Ansätze der Bewertung im ersten Teil des Anhangs offenzulegen hat. Den neuen Bestimmungen über die Bewertung (Art. 960 ff. E-OR 2009) ist diese Angabepflicht jedoch unglücklicherweise nicht zu entnehmen.
- Schliesslich ist im Zusammenhang mit dem Thema der Bewertung auf die Rückstellungen einzugehen. Diese werden im Folgenden in einem separaten Teil behandelt werden.

²⁹ GRABER, a.a.O., S.30.

4. Einzelne Aspekte

23. Im Folgenden wird auf die Eventualverbindlichkeiten und Rückstellungen im neuen Rechnungslegungsrecht etwas vertieft eingegangen.

a. Eventualverbindlichkeiten (Anhang)

24. Der vom Ständerat genehmigte Entwurf sah in Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 E-OR 2009 vor, dass im Anhang *"sonstige Verpflichtungen, die noch keine Verbindlichkeiten sind und nicht innert zwölf Monaten ab Bilanzstichtag gekündigt werden können"*, anzugeben sind. Mit dieser schwer verständlichen Formulierung sollte die Pflicht zum Ausweis von Eventualverbindlichkeiten im Anhang gesetzlich verankert werden.³⁰
25. Der Nationalrat hat diesbezüglich nun für die dringend notwendige Klarstellung gesorgt, indem er diese schwer verständliche Formulierung des bundesrätlichen Entwurfs durch die folgende, von der Kommission des Nationalrates vorgeschlagene Formulierung ersetzt hat:

"Der Anhang muss weiter folgende Angaben enthalten, sofern diese nicht bereits aus der Bilanz oder der Erfolgsrechnung ersichtlich sind: [...]"

10. rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann (Eventualverbindlichkeit)." (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 E-OR 2010).

b. Rückstellungen (Bewertung)

26. Der Gesetzesentwurf enthält im Bereich der Bewertung eine neue Umschreibung der Rückstellungen. In Art. 960e Abs. 2 E-OR 2009 steht folgendes geschrieben:

"Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden."

Der Begriff "voraussichtlich" in dieser Umschreibung ist verfehlt, da nicht die Rückstellung vorauszusehen ist, sondern der künftige Mittelabfluss. Zudem ergibt sich erst aus dem nachfolgenden Satz, dass eine Pflicht zur Rückstellung nur entsteht, wenn der Betrag des künftigen Mittelabflusses verlässlich schätzbar ist.

³⁰ BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.165.

Dieser zweite Satz von Art. 960e Abs. 2 E-OR 2009, welcher den verunglückten Begriff "Rückstellungsbedarf" verwendet, wurde nun jedoch vom Nationalrat im Rahmen der Änderung der Bestimmung über die Eventualverbindlichkeiten gestrichen. Zum Verständnis von Art. 960e Abs. 2 E-OR 2010 wird daher auf Art. 959 Abs. 5 E-OR 2010 zurückzugreifen sein, wonach Verbindlichkeiten als Fremdkapital bilanziert werden müssen, *"wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann."*

27. Wenn ein Unternehmen seiner Pflicht zur Schaffung von Rückstellungen nicht nachkommt und deshalb der Gewinn und das Eigenkapital zu hoch ausgewiesen werden, so bilden solche Verfehlungen im Konkursfall einen klassischen Ansatzpunkt für Verantwortlichkeitsklagen gegen den Verwaltungsrat und die Revisionsstelle. Es ist deshalb für den Praktiker wichtig, dass die schwierigen Fragen, welche sich im Zusammenhang mit Rückstellungen stellen, beantwortet werden. Es sei daher auf die folgenden Punkte hingewiesen:

- Aus Art. 959 Abs. 5 E-OR 2009 ergibt sich die Voraussetzung, dass der künftige Mittelabfluss wahrscheinlich sein muss. Was unter dem Begriff "wahrscheinlich" zu verstehen ist, ist jedoch zum gegenwärtigen Zeitpunkt noch unklar. Bedeutet wahrscheinlich, dass erst nach einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50% Rückstellungen zu machen sind oder sind Rückstellungen entsprechend dem Grad der Wahrscheinlichkeit zu machen? Der Nationalrat hat es nun leider versäumt diesbezüglich für die notwendige Klarstellung zu sorgen.
- Auch der Begriff "verlässlich abschätzbar" ist im Gesetz nicht genauer umschrieben. Zudem ist zu beachten, dass auch im neuen Recht weiterhin das Vorsichtsprinzip gilt und zwar insbesondere bei der Bewertung. Es stellt sich hier insbesondere die Frage, ob eine Rückstellung vermieden werden kann, wenn eine Schätzung des Betrages eines fast sicher bevorstehenden Mittelabflusses aufgrund methodischer Ungewissheit nicht einwandfrei möglich ist.
- Des Weiteren ist unklar, wie der Begriff des drohenden Mittelabflusses zukünftig auszulegen ist. Bei einer engen Auslegung fallen Werteinbussen und drohende Mindereingänge nicht unter diesen Begriff, obwohl unter der geltenden Praxis auch dafür Rückstellungen zu tätigen sind.
- Schliesslich ist auf Art. 960e Abs. 4 E-OR 2009 hinzuweisen. Gemäss dieser Bestimmung besteht unter dem neuen Recht keine Pflicht zur Auflösung von nicht mehr begründeten (unnötigen Reserven). Dabei handelt

es sich um einen klaren Verstoß gegen die ordnungsmässige Rechnungslegung, da durch diese Art der Bildung stiller Reserven die ausgewiesene Ertragslage verzerrt wird und zudem völlig voraussetzungslos möglich ist. Der Ständerat hat die Situation insofern noch verschlimmert, als er die im Entwurf des Bundesrates vorgesehene Pflicht bei der Auflösung von nicht mehr begründeten Rückstellungen den Gesamtbetrag in der Erfolgsrechnung oder im Anhang gesondert auszuweisen (Art. 960e Abs. 4 E-OR 2007), restlos gestrichen hat.³¹

5. Zusätzliche Anforderungen an grössere Unternehmen

28. Im Zusammenhang mit der Revision des Rechnungslegungsrechts ist zum Schluss noch kurz (in der Form eines Überblicks) auf die zusätzlichen Anforderungen für grössere Unternehmen einzugehen.
29. Mit dem Begriff grössere Unternehmen bezeichnet das neue Rechnungslegungsrecht alle Unternehmen, die von Gesetztes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind (Art. 961 E-OR 2009).
30. Grössere Unternehmen haben erstens im Anhang zur Jahresrechnung folgende zusätzliche Angaben zu machen (Art. 961a E-OR 2009):
 - (i) Sie haben zusätzliche Angaben zu den langfristigen, verzinslichen Verbindlichkeiten, aufgeteilt nach Fälligkeit innerhalb von einem bis fünf Jahren und nach fünf Jahren offenzulegen.
 - (ii) Zudem müssen grössere Unternehmen das Honorar der Revisionsstelle angeben und zwar gesondert je für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen.
31. Zweitens müssen grössere Unternehmen gemäss Art. 961b E-OR 2009 eine Geldflussrechnung erstellen, wobei diese je gesondert den Geldzu- und -abfluss während des Geschäftsjahres aus der Geschäftstätigkeit, der Investitionstätigkeit und der Finanzierungstätigkeit aufzuzeigen hat.
32. Drittens müssen grössere Unternehmen einen Lagebericht (bisher als Jahresbericht bezeichnet) erstellen (Art. 961c E-OR 2009). Im Lagebericht ist der Geschäftsverlauf und die wirtschaftliche Lage des Unternehmen sowie gegebenenfalls des Konzerns am Ende des Geschäftsjahres unter Gesichtspunkten darzustellen, die in der Jahresrechnung nicht zum Ausdruck kommen (Art. 961c Abs.

³¹ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.168 f.

1 E-OR 2009). Gemäss Botschaft soll der Lagebericht "*umschreibend Aufschluss geben über wichtige Einflussfaktoren für die Entwicklung des Geschäftsgangs im Geschäftsjahr sowie über Indikatoren der künftigen Geschäftsentwicklung.*" Zudem ist gemäss Botschaft sogar eine Beurteilung der geschäftlichen Zukunft vorzunehmen.³² Gemäss Art. 961c Abs. 2 E-OR 2009 hat der Lagebericht namentlich Aufschluss zu geben über:

- (i) die Anzahl Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
- (ii) die Durchführung einer Risikobeurteilung (unter geltendem Recht noch im Anhang);
- (iii) die Bestellungs- und Auftragslage;
- (iv) die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit;
- (v) aussergewöhnliche Ereignisse;
- (vi) die Zukunftsaussichten.

Der Nationalrat hat nun beschlossen, Ziffer 6 von Art. 961c Abs. 2 E-OR 2009, wonach der Lagebericht Aufschluss über die Zukunftsaussichten zu geben hat, zu streichen. Es bleibt auch diesbezüglich die Differenzbereinigung abzuwarten.

33. Gemäss Botschaft prüft die Revisionsstelle den Lagebericht nicht. Sie hat jedoch das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan im umfassenden Revisionsbericht (sog. Management Letter) auf allfällige Widersprüche zwischen Jahresrechnung und Lagebericht hinzuweisen.³³ Die Revisionsstelle hat daher den Lagebericht trotzdem mit einer Art "review" im Hinblick auf Widersprüche zu prüfen.³⁴

6. Haftung der Revisionsstelle (Revision Aktienrecht)

34. Im Rahmen der Revision des Aktienrechts soll auch die Haftung der Revisionsstelle angepasst werden. Im geltenden Verantwortlichkeitsrecht gilt gemäss Art. 759 Abs. 1 OR, dass wenn für einen Schaden mehrere Personen ersatzpflichtig sind, jede von ihnen insoweit mit den anderen solidarisch haftbar ist, als ihr der Schaden aufgrund ihres eigenen Verschuldens und der Umstände persönlich zurechenbar ist (sog. differenzierte Solidarität). Gemäss Botschaft trägt diese Regelung dem Umstand Rechnung, dass das Verschulden der verschiede-

³² Botschaft, S.1717.

³³ Botschaft, S.1718.

³⁴ Zum Ganzen BÖCKLI, Rechnungslegungsrecht, S.169.

nen verantwortlichen Personen oft sehr unterschiedlich ist. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung einerseits und die Revisionsstelle andererseits funktional anders gelagerte Aufgaben erfüllen.³⁵

35. Der Bundesrat hat jedoch in der Botschaft anerkannt, dass sich diese mit dem Aktienrecht von 1991 eingeführte differenzierte Solidarität in der Praxis nicht bewährt hat. Er stellt fest, dass die Revisionsstelle in nicht sachgerechter Weise zunehmend zum Hauptadressat von Verantwortlichkeitsklagen geworden ist. Dies ist gemäss Botschaft insbesondere auf die folgenden Gründe zurückzuführen:
- (i) Da die berufsrechtlichen Normen zur Revision umfassend und detailliert sind, ist es einfach die Nachlässigkeit der Revisionsstelle zu belegen.
 - (ii) Revisionsunternehmen sind in der Regel solventer als die Mitglieder des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung und verfügen zudem üblicherweise über eine Haftpflichtversicherung.
 - (iii) Revisionsunternehmen sind aufgrund ihres Interesses an ihrem geschäftlichen Ansehen eher bereit einen Vergleich abzuschliessen, um ein gerichtliches Verfahren zu vermeiden.³⁶
36. Der Bundesrat hat erkannt, dass es rechtspolitisch problematisch ist, *"wenn die Revisionsstelle in der Praxis regelmässig trotz nur geringem Verschulden für einen grossen Teil des Schadens aufkommen muss, während Personen mit einem grösseren Verschulden nicht belangt werden."* Dies führe im Ergebnis zu einer Verschiebung der Verantwortlichkeit der Geschäftsführungsorgane auf die Revisionsstelle. Aus Sicht der Corporate Governance sei deshalb diesbezüglich ein besseres Gleichgewicht zwischen den verschiedenen Organen herzustellen. Dabei muss insbesondere die sekundäre Stellung der Revisionsstelle im Verhältnis zu den Geschäftsführungsorganen berücksichtigt werden: Die Revisoren *"können im Rahmen ihrer Kontrollaufgaben die Entstehung eines Schaden nicht verhindern, sondern lediglich die Vergrösserung eines bereits verursachten Schadens beschränken."* Schliesslich weist der Bundesrat daraufhin, dass es auch wichtig sei, einen funktionierenden Markt mit Revisionsdienstleistungen zu sichern, weshalb es zu vermeiden sei, *"dass Revisionsstellen auf existenzbedro-*

³⁵ Botschaft, S.1694.

³⁶ Botschaft, S.1694.

hende Schadenssummen belangt werden können, obwohl ihr Verschulden im Vergleich mit demjenigen der andern beteiligten Personen sehr gering ist."³⁷

37. Im Vorentwurf war vorgesehen, die solidarische Haftung der Revisionsstelle auf einen Maximalbetrag (CHF 10 Mio.; bei der ordentlichen Revision CHF 25 Mio.) zu beschränken, soweit sie nur für ein leichtes Verschulden verantwortlich ist.³⁸ Dieser Vorschlag wurde im Vernehmlassungsverfahren kontrovers diskutiert und mehrheitlich abgelehnt.³⁹
38. Aufgrund der Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens hat der Bundesrat verschiedene Alternativen geprüft und sich entschieden, einen Absatz 1^{bis} zu Art. 759 OR einzufügen, um die bereits im geltenden Recht vorgesehene Regelung der differenzierten Solidarität zu verdeutlichen, wobei Absatz 1 unverändert beibehalten wird.⁴⁰ Art. 759 Abs. 1^{bis} E-OR 2009 hat den folgenden Wortlaut:

"Personen, die der Revisionshaftung unterstehen und die einen Schaden lediglich fahrlässig mitverursacht haben, haften bis zu dem Betrag, für den sie zufolge Rückgriffs aufkommen müssten."
39. Diese neue Regelung erfasst (im Gegensatz zum Vorentwurf) alle Fälle von Fahrlässigkeit, wobei der Grad der Fahrlässigkeit dennoch berücksichtigt wird, weil die relative Grösse des Verschuldens für die Bemessung des Rückgriffs von zentraler Bedeutung ist.⁴¹ Diese neue Regelung hat keine eigentliche Haftungsbegrenzung der Revisionsstelle zur Folge, sondern die Revisoren haften nach wie vor voll, jedoch nur noch für ihr eigenes Verschulden.⁴²
40. In der Lehre wird dieser Vorschlag des Bundesrates begrüsst und als *"erfreulicher Schritt in die richtige Richtung bezeichnet"*, wobei gewisse Fragen noch offen bleiben (z.B. prozessuale Behandlung).⁴³ Es gibt in der Lehre jedoch auch Autoren, welche der Auffassung sind, dass die vorgeschlagene Änderung weder

³⁷ Botschaft, S.1694 f.

³⁸ Art. 759 Abs. 1^{bis} Vorentwurf 2005.

³⁹ Botschaft, S.1695.

⁴⁰ Botschaft, S.16958 f.

⁴¹ Botschaft, S.1696.

⁴² WIDMER/CAMPONOV, Haftung der Revisionsstelle im Entwurf zum Aktien- und Rechnungslegungsrecht. Ein Schritt in die richtige Richtung zur Lösung der Haftungsfrage – Botschaft vom 21. Dezember 2007, ST 2008 S.110 ff., S.112.

⁴³ WIDMER/CAMPONOV, a.a.O., S.112.

von der Zweckmässigkeit noch von der Effizienz überzeugt und dass die geltende Regelung sachgerecht sei und genüge, um die Rolle und das Verschulden der Revisionsstelle zu berücksichtigen.⁴⁴

B. Rechtsprechung

41. Zum Abschluss ist noch auf zwei aktuelle Entscheide einzugehen, welche für als Revisionsstelle tätige Personen und Unternehmen relevant sind.

1. BGE 134 III 615 (= Pra 98 (2009) Nr. 44): Absichtspauliana bei Revisionsdienstleistungen

42. Das Bundesgericht ("BGer") hat sich in BGE 134 III 615 mit der Anfechtung von Honorarzahlungen für Leistungen beschäftigt, die auf einem Dienstleistungsvertrag beruhen (Art. 288 SchKG). Dabei hat sich das BGer mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen die Honorarzahlung an das Revisionsorgan für seine Tätigkeit als Revisionsstelle und als Berater anfechtbar ist.

43. Das BGer hat sich dabei mit den Anfechtungsklagen nach SchKG beschäftigt, welche gemäss Art. 285 SchKG dazu dienen, Vermögenswerte der Zwangsvollstreckung zuzuführen, die ihr durch eine Rechtshandlung gemäss Art. 286 bis 288 SchKG entzogen wurden. Im vom BGer zu beurteilenden Fall ging es um die Absichtsanfechtung nach Art. 288 SchKG. Gemäss dieser Bestimmung sind *"alle Rechtshandlungen, welche der Schuldner innerhalb der letzten fünf Jahre vor der Pfändung oder Konkurseröffnung in der dem andern Teile erkennbaren Absicht vorgenommen hat, seine Gläubiger zu benachteiligen oder einzelne Gläubiger zum Nachteil anderer zu begünstigen,"* anfechtbar. Voraussetzungen der Absichtsanfechtung gemäss Art. 288 SchKG sind daher:

- Schädigung des Gläubigers;
- Schädigungsabsicht des Schuldners;
- Erkennbarkeit der Schädigungsabsicht für den Begünstigten.

44. Die Regelung von Art. 288 SchKG hat zur Folge, dass Honorare für Dienstleistungen im Rahmen von Sanierungen bei deren Scheitern grundsätzlich anfechtbar sind und daher zurückzuerstatten sind.

⁴⁴ BAHAR/TRIGO TRINDADE, Revision des Verantwortlichkeitsrechts: Differenzierte Solidarhaftung der Revisionsstelle und übrige Änderungen, GesKR Sondernummer 2008, S.146 ff., S.156.

45. In dem vom BGer zu beurteilenden Fall hat die Revisionsstelle für ihre Tätigkeit als Revisionsstelle und für ihre Beratungstätigkeit im Zeitraum kurz vor der Konkureröffnung Honorarzahlen erhalten. Die Liquidatoren der betreffenden Gesellschaften forderten daher von der Revisionsstelle die Rückerstattung dieser Honorarzahlen aufgrund von Art. 288 SchKG.
46. Zunächst hat das BGer entgegen der Auffassung der Vorinstanz das Vorliegen eines Schadens bejaht. Im Rahmen der Begründung hat das BGer angeführt, dass entsprechend geltender Rechtsprechung kein Schaden besteht, wenn die angefochtene Rechtshandlung im Austausch einer Leistung des Schuldner und einer gleichwertigen Gegenleistung des Vertragspartners besteht. In der Lehre ist jedoch umstritten, ob dies lediglich bei Sachleistungen zutrifft oder auch bei Dienstleistungen gilt. Das BGer kam zum Schluss, dass die Bezahlung der Dienstleistungen der Revisionsstelle, selbst wenn diese dem entrichteten Betrag gleichwertig sind, den andern Gläubigern einen Nachteil verursacht, da diese sich mit einer Dividende begnügen müssen, während die Forderung der Revisionsstelle vollständig bezahlt wird.
47. Das BGer anerkennt jedoch neu, dass Dienstleistungen, welche von Gesetzes wegen vorgeschrieben sind, nicht anfechtbar sind, da keine Schädigungsabsicht des Schuldners gegeben ist. Dazu führte das BGer aus, dass *"wenn der Schuldner die gesetzlichen Massnahmen vornehmen lässt und die Entrichtung der entsprechenden Honorare garantiert oder diese nach der Vollendung dieser Massnahmen bezahlt,"* der Schuldner weder in der Absicht handelt, seinen Gläubigern zu schaden noch den Schaden objektiv als mögliche Folge seiner Handlung hin nimmt. Vielmehr lässt der Schuldner eine vom Gesetz vorgeschriebene Aufgabe ausführen, die im Interesse aller Gläubiger liegt.
48. Aufgrund dieses Entscheides ist davon auszugehen, dass die Anfechtung von Honorarzahlen an die Revisionsstelle für Arbeiten, die diese gemäss dem gesetzlichen Auftrag erfüllt hat, nicht mehr unter allen Umständen möglich ist. Honorarzahlen für Beratungsleistungen der Revisionsstelle sind demgegenüber weiterhin anfechtbar.

2. ZR 108 (2009) Nr. 14: Überschuldungsanzeige durch Revisionsstelle

49. Im Entscheid ZR 108 (2009) Nr. 14 beschäftigte sich das Obergericht des Kantons Zürich mit der Frage nach der Legitimation der Revisionsstelle zur Überschuldungsanzeige. Ist eine Gesellschaft offensichtlich überschuldet und der Verwaltungsrat unterlässt die Überschuldungsanzeige, so hat die Revisionsstelle gemäss Art. 729c OR das Gericht zu benachrichtigen.

50. In dem vom Obergericht zu beurteilenden Fall hatte die Revisionsstelle mit Eingabe vom 17. April 2008 den Richter über die Überschuldung benachrichtigt. Die Revisionsstelle wurde zwar bereits anlässlich der ordentlichen Generalversammlung vom 4. Februar 2008 als Revisionsstelle abgewählt, war jedoch im Zeitpunkt der Benachrichtigung noch als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen. Die betreffende Gesellschaft hat deshalb eingewendet, dass die Revisionsstelle nicht zur Benachrichtigung des Richters befugt gewesen sei.
51. Das Obergericht entschied, dass die Revisionsstelle eine während der Dauer ihres Mandates eingetretene Überschuldung gültig anzeigen kann, auch wenn sie in der Zwischenzeit abgewählt worden ist. Gemäss dem Obergericht gilt dies jedenfalls dann, wenn der Handelsregistereintrag bis zur Anzeige noch nicht geändert wurde.
52. Zur Begründung fügte das Obergericht an, dass es der Sinn der Regelung von Art. 729c OR ist, allfällige Konkursverschleppungen zu verhindern und die Gläubiger vor neuen Schulden der Gesellschaft und vor Gläubigerbevorzugungen zu schützen. Dieser Funktion könne sich die Revisionsstelle nicht durch Rücktritt entziehen und dementsprechend dürfe der Zweck der Bestimmung auch nicht durch das jederzeitige Abberufungsrecht der Generalversammlung vereitelt werden. Aufgrund dessen kam das Obergericht zum Schluss, dass das Recht und die Pflicht der Revisionsstelle zur Überschuldungsanzeige durch die Abberufung in diesem heiklen Moment nicht berührt werden. Schliesslich fügte das Obergericht an, dass es auch im Hinblick auf die Revisionshaftung im Interesse der abgewählten Revisionsstelle selbst liegt, dass sie noch zur Überschuldungsanzeige befugt ist.