

## Dokument SJZ-90-344\_347

### Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Beratung und Buchhaltungsarbeiten durch die Revisionsstelle für die revidierte Gesellschaft

PD Dr. Lukas Handschin, Rechtsanwalt (Zürich)

---

*Durch die Revision des Aktienrechts ist die Forderung nach Unabhängigkeit der Revisionsstelle deutlich verstärkt worden. Der folgende Beitrag zeigt die Konsequenzen der Neuordnung auf Beratungs- und Buchhaltungsmandate von Revisionsgesellschaften und Gesellschaften, die mit Revisionsgesellschaften in einem Konzern verbunden sind, auf. Er stellt sich teilweise in Widerspruch zur Praxis der Branche der Treuhand- und Revisionsgesellschaften.*

Fo.

---

*Par la révision du droit des sociétés anonymes, l'exigence d'un organe de contrôle indépendant est devenue notablement plus pressante. La contribution suivante montre les conséquences que la nouvelle réglementation a pour les mandats de conseils et de tenue des comptes ainsi que pour des sociétés qui sont liées au sein d'un même groupe avec des sociétés de révision. L'opinion exprimée est partiellement contraire à la pratique des sociétés fiduciaires et de révision.*

MG

---

#### I. Worum geht es?

Gemäss Art. 727c OR müssen die Revisoren von der revidierten Gesellschaft und ihren beherrschenden Aktionären und Organen unabhängig sein und dürfen für die revidierte Gesellschaft keine Arbeiten ausführen, welche mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Diese Bestimmung ist neu; sie ersetzt die alte Regel, welche lediglich verboten hat, dass die Revisoren Verwaltungsräte oder Angestellte der revidierten Gesellschaft sind ( 1 ).

Es stellt sich die Frage, ob und inwieweit durch diese Neuerung Beziehungen zwischen der Revisionsstelle und der revidierten Gesellschaft unzulässig geworden sind, die unter dem alten Recht erlaubt waren. Bis heute entsprach (und entspricht!) es einer verbreiteten Praxis in der Schweiz, dass der Revisor oder mit ihm verbundene Personen die revidierte Gesellschaft in rechtlichen, steuerlichen und unternehmenspolitischen Fragen berät und oft sogar deren Buchhaltung führt. Die Beantwortung der Frage, ob diese Praxis auch unter dem neuen Aktienrecht zulässig ist, führt über drei Schritte:

1. Ist die Revisionsstelle unabhängig (Ziff. II)?
2. Ist die Revision als solche unabhängig (Ziff. III)?
3. Wer ist Revisionsstelle, nur die revidierende juristische Person, oder auch verbundene Unternehmen? (unten Ziff. IV)

**\*\*SJZ-90-345\*\***

#### II. Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Die Revisionsstelle muss als Person von der revidierten Gesellschaft unabhängig sein. Unzulässig sind neben formellen Bindungen (vertragliche Bindungen, Beherrschung durch Aktienmehrheit ( 2 ) auch Bindungen, die eine wirtschaftliche Abhängigkeit ( 3 ) von der revidierten Gesellschaft erzeugen, zum Beispiel durch einen hohen Honoraranteil im Verhältnis zu den Gesamteinnahmen ( 4 ).

Diese Grundsätze sind unbestritten, bilden aber nur die Ausgangslage für die Beantwortung der gestellten Frage: Selbst wenn feststeht, dass die Revisionsstelle unabhängig ist, steht damit noch nicht fest, dass auch die Revision unabhängig war. Auch bei einer unabhängigen Revisionsstelle ist immer zu prüfen, ob sie im Einzelfall zu einer unabhängigen Revision fähig war oder ob sie durch ihre Mitwirkung am Entstehen der revidierten Rechnung die Fähigkeit zur unabhängigen Revision verloren hat. III. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im Einzelfall: Keine Mitwirkung der Revisionsstelle am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands

## 1. Grundsatz

Die Prüfung durch die Revisionsstelle ist auch eine materielle Prüfung, ob die Jahresrechnung einen sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft bietet ( 5 ), wozu auch die Überprüfung der einzelnen Bewertungen gehört, welche die revidierte Gesellschaft vornimmt ( 6 ).

Diese einzelnen Bewertungen und die anderen Faktoren, welche sich auf die Rechnung auswirken, sind Folge von Entscheidungen der revidierten Gesellschaft. An diesen Entscheidungen darf die Revisionsstelle nicht beteiligt sein, denn die Revision ist die Prüfung durch unabhängige Personen, "die im Betriebsablauf nicht integriert und am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands nicht beteiligt waren" ( 7 ), die für die revidierte Gesellschaft keine Arbeiten ausgeführt haben, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind ( 8 ).

Eine Beteiligung am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands durch den Revisor liegt auch dann vor, wenn dieser den entsprechenden Entscheid (mangels Zuständigkeit) zwar nicht gefällt hat, aber Urheber der geistigen Idee ist, die zum Prüfungsgegenstand geführt hat: Wer beispielsweise als Steuerberater der revidierten Gesellschaft auf Anfrage, welcher Betrag als Steuerrückstellung bezeichnet werden darf, den Betrag "X" nennt, darf nicht als Revisor feststellen, dass die Steuerrückstellung "X" zulässig war. Dieser Vorgang wäre keine unabhängige Revision, sondern eine Bestätigung eines eigenen früheren Beratungsentscheides, mithin eine Revision durch eine Person, die am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands beteiligt war. (Synergieeffekte zwischen Beratung und Revision, die zuweilen propagiert und angestrebt werden, sind also nicht ganz unproblematisch).

## 2. Abgrenzung zur (zulässigen) permanenten Revision

So naheliegend und richtig es ist, dass der Revisor am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands nicht beteiligt sein darf, so schwierig ist es im Einzelfall, unzulässige von zulässigen Auskünften und Beratungen durch die Revisionsstelle abzugrenzen. Vor allem in grösseren und komplizierteren Verhältnissen kann es - - Stichwort: permanente Revision -- sinnvoll sein, dass die Revisoren mit den Entscheidungsträgern der Gesellschaft in einem permanenten Kontakt stehen, der vermeiden hilft, dass die revidierte Gesellschaft Entscheide trifft, die später im Zeitpunkt der Revision zu beanstanden wären.

Entscheidend ist, ob diese Auskunftserteilung ein Mitwirken am Entstehen des Prüfungsgegenstands ist oder eine vorgezogene Revisionshandlung. Solange die Revisionsstelle eine von der zu revidierenden Gesellschaft vorgelegte Entscheidungsvariante auf deren Gesetzmässigkeit im Hinblick auf die Revision überprüft, liegt eine vorgezogene Revisionshandlung vor, die nicht zu beanstanden ist. Geht der Einbezug der Revisionsstelle aber weiter und beschränkt sich diese nicht darauf, eine vorgelegte Lösung zu beurteilen, sondern zu den ihr vorgelegten Problemen Lösungen zu entwickeln und vorzuschlagen, dann wirkt sie (unzulässigerweise) am Zustandekommen des Revisionsgegenstands mit.

Wird demnach dem Revisor vor der Revision ein bestimmter Sachverhalt und ein Lösungsvorschlag dazu unterbreitet, dann liegt in seiner Antwort dazu keine Mitwirkung am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands,

**\*\*SJZ-90-346\*\***

sondern eine (vorgezogene) Revisionshandlung vor. Dass später im Rahmen des Revisionsberichts von der im Rahmen der vorgezogenen Revisionshandlung gegebenen Auskunft nicht abgewichen wird, ist nicht zu beanstanden, weil eben diese vorgezogene Auskunft bereits selber eine Revisionshandlung war und nicht ein Beratungsakt.

### 3. Auswirkungen auf die Praxis; Ungenügen der Unabhängigkeitsrichtlinie der Treuhandkammer

Dass die Beratung und die Buchführung bei Revisionskunden seit der Aktienrechtsrevision nicht unproblematisch ist, wissen auch die Treuhandgesellschaften. Die Regeln dazu, welche die Treuhandkammer in ihren "Richtlinien zur Unabhängigkeit 1992" aufgestellt hat, zeigen jedoch weniger ihr Problembewusstsein für das Thema, sondern vielmehr deren Wissen um die grosse praktische (und wirtschaftliche!) Bedeutung der Beratungs- und Buchführungstätigkeit, denn in ihren Richtlinien verzichtet die Treuhandkammer darauf, den Revisionsgesellschaften die Mitwirkung an der Entstehung des Revisionsgegenstands zu verbieten. In Ziff. 3.8 (Beratung) und Ziff. 3.9 (Buchführung) bezeichnet die Richtlinie Beratungen und Buchhaltungsarbeiten bei Revisionskunden als zulässig, sofern eine personelle Trennung besteht und solange die Weisungs- und Entscheidungsbefugnisse oder die Verantwortung bei der revidierten Gesellschaft bleiben. Dieser Hinweis auf die Entscheidungsbefugnis und Verantwortung ist jedoch nur dem Schein nach eine Einschränkung, denn die Entscheidungsbefugnis oder die Verantwortung für die Buchführung liegt ohnehin immer bei der revidierten Gesellschaft. Jeder Entscheid der revidierten Gesellschaft wird durch deren Organe gefällt, weil nur diese dafür zuständig sind. Der Einwand, dass tatsächlich die revidierte Gesellschaft entschieden habe und nicht die beratende Revisionsstelle, stimmt immer und kann immer vorgebracht werden.

Aus diesem Grunde beschreiben die Worte "Die Entscheidungsbefugnisse müssen in jedem Fall ..." in Ziff. 3.8 und 3.9 der Unabhängigkeitsrichtlinie gar keine Einschränkung der Beratungs- und Buchführungsbefugnis mit der Folge, dass nach der Unabhängigkeitsrichtlinie diese Tätigkeiten durch die Revisionsstelle bei der revidierten Gesellschaft praktisch uneingeschränkt zulässig sind.

Massgebend für die Beantwortung der Frage, welche Beratungs- und Buchführungsaufgaben die Revisionsstelle bei der revidierten Gesellschaft ausüben darf, ist nicht die formelle Zuständigkeit für diese Tätigkeiten (die immer beim Kunden liegt), sondern die effektive Mitwirkung an der Erstellung des Revisionsgegenstands: diese ist nicht erlaubt. Die Revisionsstelle darf am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands nicht beteiligt sein, weder als Urheber noch als Berater. Die Revisionsstelle darf somit keinesfalls bei der Erstellung der Buchhaltung der revidierten Gesellschaft mitwirken ( 9 ). Sie darf diese auch nicht beraten, soweit das Beratungsthema sich auf die zu revidierende Rechnung auswirkt oder auswirken könnte, also unter Umständen auch nicht einmal in Rechts- und Steuerfragen ( 10 ). IV. Wirtschaftlicher oder formeller Begriff der Revisionsstelle?

#### a) Die Revisionsstelle als eine Person

Die Revisionsstelle ist entweder natürliche oder juristische Person; sie ist in jedem Fall eine juristische Einheit. Aus diesem Grunde gelten die der Revisionsstelle auferlegten Beschränkungen für diejenige juristische Einheit, die als Revisionsstelle bestimmt ist. Ist diese eine juristische Person, gilt das Verbot, am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands mitzuwirken, für die juristische Person, die Revisionsstelle ist (und damit auch für alle ihre Mitarbeiter), und nicht nur für die natürliche Person, die als Mitarbeiter der Revisionsstelle berät oder revidiert ( 11 ).

Dieses Argument mag formalistisch klingen; die Praxis bestätigt aber seine Richtigkeit. Die absolute interne Trennung innerhalb einer juristischen Person in eine Beratungs- und in eine Revisionsabteilung -- thematisiert mit dem Begriff "Chinese Walls" -- funktioniert allein schon deshalb nicht, weil diese Trennung nicht verhindern kann, dass die Revisionsstelle als eine juristische Person nicht nur eine wirtschaftliche und juristische Einheit ist, sondern auch einheitliche Interessen verfolgt, denen alle Mitarbeiter loyal verpflichtet sind ( 12 ). Stellt die Revisionsabteilung fest, dass falsch beraten worden ist, dass möglicherweise aus diesem Grunde sogar ein Schaden und ein Schadenersatzanspruch

**\*\*SJZ-90-347\*\***

gegen den Berater entsteht, wäre die Revisionsstelle gezwungen, in ihrem Revisionsbericht diesen Sachverhalt zu beschreiben und damit die Grundlage für den Schadenersatzanspruch gegen sich selber zu legen. Ob sie das tut, steht nicht fest.

#### b) Die Revisionsstelle als Glied in einem Revisions- und Beratungskonzern

Die Mitwirkung am Zustandekommen des Revisionsgegenstands durch Beratungen und durch die Vornahme von Buchführungsarbeiten bei der revidierten Gesellschaft durch die Revisionsstelle ist nicht zulässig, auch wenn diese eine juristische Person ist, die organisatorisch getrennte Beratungs- und Revisionsabteilungen hat.

Es stellt sich die Frage, wie vorzugehen ist, wenn die Beratungs- und die Revisionsstätigkeit von unterschiedlichen juristischen Personen geleistet wird, die dem gleichen Konzern angehören. Ein Konzern ist eine wirtschaftliche Einheit, deren Glieder, jedenfalls zu 100% beherrschte, gemeinsame Interessen, das Konzerninteresse ( 13 ) verfolgen. Solange die Mitarbeiter seiner Gliedgesellschaften sich einem gemeinsamen Interesse loyal verpflichtet fühlen, ist der Unterschied zwischen dem Beratungs- und Revisionskonzern (mit getrennten Gesellschaften für die beiden Tätigkeiten) und der Beratungs- und Revisionsgesellschaft (nur mit getrennten Abteilungen) nur ein formeller: Der eine besteht aus mehreren juristisch selbständigen Personen, der andere nicht. Abgrenzungen, die nur formell vorliegen und wirken, können jedoch nicht die Gefahren beseitigen, die bestehen, wenn die Revisionsstelle am Zustandekommen des Revisionsgegenstands mitwirkt, denn die Unabhängigkeit der Revision, die dadurch gefährdet ist, muss effektiv vorliegen und nicht bloss formell ( 14 ).

## V. Schluss

Die Revisionsstelle, auch wenn sie als Ganzes von der revidierten Gesellschaft unabhängig ist, kann keine unabhängige Revision durchführen, wenn sie oder eine mit ihr verbundene Konzerngesellschaft am Zustandekommen des Prüfungsgegenstands beteiligt war, zum Beispiel durch Buchhaltungsarbeiten oder Beratungen bei der revidierten Gesellschaft. Die Revisionsstelle, die gegen diese Regel verstösst, geht ein grosses Risiko ein: ihre (zwingend vorgeschriebene ( 15 ) Aussage, dass die Revision unabhängig war, und mit damit auch der Revisionsbericht waren falsch. Beides kann zu einem Verantwortlichkeitsanspruch gegenüber der Revisionsstelle führen ( 16 ).

-- NOTA --

(1) Art. 727 Abs. 2 aOR.

(2) Art. 727c OR.

(3) Graziano Pedroja/Rolf Watter: Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Art. 530 -1186 OR (Basel und Frankfurt am Main 1994) Art. 727c N 11 f.

(4) Nach Richtlinie 1992 der Treuhandkammer zur Unabhängigkeit (Ziff. 3.13) darf der Honoraranteil eines Kunden insgesamt 10% der Gesamthonorareinnahmen nicht überschreiten).

(5) Graziano Pedroja/Rolf Watter (zit. Anm. 3) Art. 728 N 6.

(6) Revisionshandbuch der Schweiz (Zürich 1992) S. 351.

(7) Revisionshandbuch (zit. Anm. 6) (Hervorhebung durch den Autor).

(8) Art. 727c Abs. 1 OR.

(9) Auch Peter Böckli: Das neue Aktienrecht (Zürich 1992) N 1792, "völlig unzulässig, inkompatibel im eigentlichen Sinne", und Graziano Pedroja/Rolf Watter (zit. Anm. 3) Art. 727c N 13: anders Carl Helbling: Revisions- und Bilanzierungspraxis (3. A. Bern und Stuttgart 1992) S. 104.

(10) Ähnlich, wenn auch zurückhaltender, Peter Böckli (zit. Anm. 9), der die Beratung durch die Revisionsstelle zwar nicht als unzulässig, immerhin aber als "nicht optimal" bezeichnet: "eine echte Revision im Bereiche der eigenen Beratungstätigkeit wird in Wirklichkeit illusorisch, wenn man dem Credo folgt, dass niemand sich selbst überwachen kann".

(11) Art. 727d OR: "Das Erfordernis der Unabhängigkeit gilt sowohl für die Handelsgesellschaft ... als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführen."

(12) Für den Verwaltungsrat: Art. 717 OR, für die Angestellten: Art. 321a OR.

(13) Lukas Handschin: Der Konzern im geltenden schweizerischen Privatrecht (Zürich 1994) 100 ff; Peter Böckli (zit. Anm. 9) N 1790.

(14) Vgl. dazu auch Art. 727c Abs. 2 OR, der ebenfalls Folge dieses Grundsatzes ist (obwohl er nicht die konzernmässige Abhängigkeit der Revisionsstelle von der Beratungsgesellschaft betrifft, sondern die Abhängigkeit der Revisionsstelle von einer mit der revidierten Gesellschaft konzernmässig verbundenen Person).

(15) Art. 729 Abs. 2 OR.

(16) Graziano Pedroja/Rolf Watter (zit. Anm. 3) Art. 729 N 15.

---

**Diese Texte sind urheberrechtlich geschützt.**