

Rico A. Camponovo

## Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Nachtrag und Aufarbeitung des Beitrages im ST 12/97

Auf den erwähnten Artikel «Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle» habe ich aus Fachkreisen viele sehr positive Reaktionen erhalten. Geschätzt wurde die – an sich selbstverständliche – klare rechtliche Untermauerung der Vereinbarkeit von Revisions- und Beratungstätigkeit. Es war höchste Zeit festzuhalten – so lautete zu meist der Tenor –, dass sich die Treuhänder und Wirtschaftsprüfer in der Schweiz nicht gesetzwidrig verhalten. Bis heute ist denn auch mein Aufsatz aus rechtlicher Sicht kaum kritisiert worden. Vereinzelt wurde behauptet, man müsse die Revisionsstelle funktional mit einem Richter vergleichen, der auch völlig unabhängig sein müsse und seine Klienten bzw. die Prozessparteien nicht beraten dürfe. Richter und Revisionsstelle sind jedoch m.E. nicht vergleichbar. Der Richter wird vom Volk direkt oder indirekt gewählt und vom Staat besoldet; der Gesetzgeber hat beim Richter – m.E. zu Recht – tatsächlich für die grösstmögliche Unabhängigkeit gesorgt. Genau dies ist bei der Revisionsstelle nicht der Fall. Vereinzelt wurde behauptet, dass nach neuem Recht auch der äussere Anschein der Voreingenommenheit vermieden werden müsse und dass sich dieses Kriterium auch auf die Beratungstätigkeit der Revisionsstelle beziehe. Diese Aussage kann sich weder auf das Gesetz noch die Materialien stützen. In den Ziff. 4.1 und 4.2 des Artikels habe ich die Unrichtigkeit dieser Behauptung nachgewiesen.

### Verschärfte Unabhängigkeitsvorschriften

Auch der Aufsatz von T. Luterbacher in der vorliegenden Ausgabe des Schweizer Treuhänders basiert auf dieser unrichtigen Aussage und setzt sich nicht mit meinen auf dem gesetzlichen Leitbild der Revisionsstelle, den Materialien, der Botschaft sowie dem Gesetzestext aufbauenden Argumen-

ten auseinander. Er behauptet zudem, meinem Artikel könne entnommen werden, dass die neuen Bestimmungen hinsichtlich Unabhängigkeit «nicht einschränkender als unter dem alten Recht zu verstehen» seien. Das Gegenteil ist der Fall. An mehreren Stellen halte ich ausdrücklich fest, dass die Unabhängigkeitsvorschriften zweifellos verschärft worden sind (vgl. v.a. Ziff. 4.2 Abs. 1, Ziff. 2.2 Abs. 1 oder Fussnoten 18 und 21). Auch mit den von Luterbacher ausführlich zitierten 3 neuen Gerichtsentscheiden setze ich mich (z.B. in Fussnote 18) auseinander und komme zu demselben Resultat wie Luterbacher; diese Entscheide konkretisieren tatsächlich die neuen verschärften Anforderungen an die «independence in appearance». Genau hier jedoch knüpft der m.E. unzulässige Gedankensprung Luterbachers an. Er verallgemeinert die neu stärkere Gewichtung der Vermeidung des «Anscheins der Voreingenommenheit» in pauschaler Weise auf die gesamte Tätigkeit der Revisionsstelle. Die Zulässigkeit dieser Pauschalisierung aber ist es, die ich in meinem Artikel im Detail widerlegt habe. Im Gegensatz dazu interpretieren die erwähnten Gerichtsentscheide diese

Verschärfung völlig korrekt, indem sie diese auf äusserliche, sichtbare Elemente beziehen. Diese Entscheide bieten denn auch keine Basis für Luterbachers Meinung, dass bei Beratung und Buchführung ebenfalls eine Verschärfung eingetreten sei, ja sie berühren diese Frage gar nicht.

### Unbegründete Befürchtungen

Der grösste Teil der mir gegenüber geäusserten Kritik an meinem Artikel befasste sich mit einem praktischen Einwand. Verschiedene Personen befürchten, dass die Klarheit über die Zulässigkeit von Doppel- und Dreifachmandaten zu grösserer Nachlässigkeit in der Berufsausübung führen werde. Ich hege persönlich keine Befürchtungen, dass die rechtliche Untermauerung einer alten und eingeübten Praxis die Wirtschaftsprüfer und Treuhänder zu einer Vernachlässigung ihrer Sorgfalt veranlassen wird. Diese Vermutungen basieren m.E. auf einem pessimistischen Menschenbild. Bei sorgfältiger Ausübung unseres Berufes tritt in der Praxis bei Mehrfachmandaten der gegenteilige Effekt ein: der Gläubiger- und Aktionärsschutz wird besser gewährleistet.

Dennoch möchte ich darauf hinweisen, dass Doppelmandate (z.B. Revision und Buchführung) oder gar Dreifachmandate (zusätzlich z.B. Steuerberatung) selbstverständlich die Angriffsfläche vergrössern und den Revisor und Berater zu erhöhter Aufmerksamkeit verpflichten. Es gilt, sich in diesen Fällen strikte an die entsprechenden Vorschriften der Richtlinie zur Unabhängigkeit der Treuhänderkammer von 1992 («Richtlinie») zu halten. Sollte tatsächlich einmal ein Fehler passieren, so muss der Wirtschaftsprüfer den Mut aufbringen, seine Meinung intern durchzusetzen, um den prioritären externen Prüfungszweck zu erfüllen.



Rico A. Camponovo, Rechtsanwalt,  
lic. iur. et lic. oec. publ., Vizedirektor  
KPMG, Zürich

Unabhängig von der Frage der Vereinbarkeit von Revision und Beratung möchte ich die Gelegenheit nutzen, um einige Bemerkungen zur funktionalen Abgrenzung (zusätzlich zum erwähnten Aufsatz Luterbachs, mit dem ich in Bezug auf diese Frage im übrigen über weitere Strecken einig bin) zwischen Verwaltungsrat und Revi-

scheides geplant) das Bundesgericht gegen eine Aktiengesellschaft entschieden, die ihren Geschäftsabschluss durch den Schwager des Verwaltungsratsdelegierten prüfen lassen wollte (Der Schwager als Abschlussprüfer?, in: Neue Zürcher Zeitung vom 15.8.1997, S. 19). Das Bundesgericht betont in diesem Zusammenhang

lung kann weder auf das Gesetz noch auf die Botschaft abgestützt werden.

## Übertretung des Bundesgerichts?

Auch wenn dieser Weisung keine Gesetzeskraft zukommt (BGE 120 II 137 ff.) kann sie i. S. des neuen Aktienrechts als sinnvoll bezeichnet werden, beschränkt sie sich doch immerhin auf den engsten Familienkreis. Dennoch ist bei dieser pauschalisierenden Tendenz Vorsicht am Platz. Auch im neuen Aktienrecht ist die innere Unabhängigkeit nach wie vor das wichtigste Kriterium. Auch wenn die äussere Unabhängigkeit wichtiger geworden ist, geht es nicht an, sukzessive die gesamte Verwandtschaft a priori als abhängig abzuqualifizieren. Keine Rede kann davon sein, dass es sich bei verwandtschaftlichen Beziehungen um eine offensichtliche Verletzung des Prinzips der Unabhängigkeit handelt (Art. 86a Abs. 1 HRegV). Das Bundesgericht übertrifft mit dem oben erwähnten Entscheid gar die erwähnte Weisung des Eidg. Handelsregisteramtes. Diese Übertreibung des Bundesgerichtes ist typisch für eine Materie, die einerseits bezüglich innerer Unabhängigkeit eine sehr differenzierte Betrachtungsweise verlangt und andererseits mit der stärkeren Gewichtung der äusseren Unabhängigkeit, die einer formalistischen Behandlung leicht zugänglich ist, ein dankbares neues Entscheidungselement für rasche und eindeutige (aber u. U. unsinnige) Abgrenzungen liefert. Eine adäquate und sinnvolle Lösung für dieses Problem haben die Richtlinien in Ziff. 3.11 getroffen, die dem Abschlussprüfer die Pflicht auferlegen sicherzustellen, dass seine Unabhängigkeit als Folge persönlicher oder familiärer Bindungen und Beziehungen nicht beeinträchtigt wird. Damit ist gewährleistet, dass v. a. bei loseren familiären Bindungen einzelfallgerechte Entscheidungen getroffen werden können. 

## «Keine Rede kann davon sein, dass es sich bei verwandtschaftlichen Beziehungen um eine offensichtliche Verletzung des Prinzips der Unabhängigkeit handelt.»

sionsstelle anzubringen. Vereinzelt wurde ich nämlich angefragt, weshalb sich der Aufsatz mit dieser hochaktuellen Frage nur am Rande befasse. Ziel meines Aufsatzes war es, die rechtliche Frage der Vereinbarkeit von Revisionsfähigkeit und Beratung zu klären. Der Aufsatz wäre unter Einbezug der Frage der funktionalen Trennung der beiden Organe zu lang geworden. Zudem bin ich der Ansicht – wie in der Einleitung jenes Artikels erwähnt –, dass der Revisor im neuen Aktienrecht nicht mehr gleichzeitig dem Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaften angehören darf. Dasselbe gilt zweifelsfrei auch, wenn die Revisionsstelle eine juristische Person ist. Ziff. 3.7 Abs. 2 der Richtlinie, die danach unterscheidet, ob eine Gesellschaft von einem besonders befähigten Revisor geprüft werden muss, ist m. E. nicht haltbar.

dass eine Revisionsstelle auch gegen aussen hin als unabhängig erscheinen muss. Dies im Gegensatz zum alten Aktienrecht, welches sich lediglich mit der inneren Einstellung und Charakterstärke der Revisoren beschäftigte. Das Bundesgericht bestätigt, dass familiäre Beziehungen zu einem Verwaltungsrat oder zu einem Mehrheitsaktionär die Unvoreingenommenheit in Frage stellen. In Ergänzung zur Weisung vom 17. August 1994 des Eidg. Amtes für das Handelsregister fehle dies nicht nur bei Ehepartnern, Brüdern, Schwestern, Vorfahren und Nachkommen eines Verwaltungsrates oder Aktionärs, sondern es genüge auch eine Verschwägerung, um den Anschein der Voreingenommenheit aufkommen zu lassen. Die Aufzählung in der Weisung des Eidg. Amtes für das Handelsregister sei nicht abschliessend.

Diese Weisung vom 17. August 1994 über die Eintragung von Revisoren ins Handelsregister und über die Unterlagen betreffend deren fachliche Befähigung befasst sich in III. Ziff. 2 mit dieser Frage und stellt lakonisch fest, dass Art. 727c und 727d Abs. 3 OR gewisse familiäre Kriterien bezüglich Unabhängigkeit enthalte. Dies ist aber eindeutig nicht der Fall. Diese Feststel-

### Einfache Justiziabilität?

Trotzdem scheint die einfache Justiziabilität des neuen Kriteriums der «Vermeidung des Anscheins der Voreingenommenheit» das Bundesgericht und das Eidg. Handelsregisteramt über Gebühr zu beflügeln. So hat am 11. Juli 1997 (keine Publikation des Ent-

**Kein Erfolg ohne Aufwand.  
Kein Experte ohne «Der Schweizer Treuhänder».**