

Rico A. Camponovo

Die Revisionsstelle als neues Eldorado für AHV-Ausgleichskassen?

Die Revisionsstelle als Arbeitgeberin gemäss Art. 52 des AHV-Gesetzes?

Durch die Revision des SchKG [1] verloren die Ausgleichskassen ihr Konkursprivileg der zweiten Klasse [2]. Für nicht abgelieferte Beiträge erhalten sie seither von falliten Aktiengesellschaften meist nur eine bescheidene oder gar keine Dividende, weil sich in der dritten und letzten Konkursklasse [3] ungesicherte und nicht privilegierte Gläubiger in die Restaktiven teilen müssen, sofern überhaupt etwas übrig bleibt [4]. Auf der Suche nach Kompensation für diese Ausfälle [5] scheinen die Ausgleichskassen einen neuen, zahlungskräftigen Schuldner ausgemacht zu haben: die Revisionsstelle der Konkursitin.

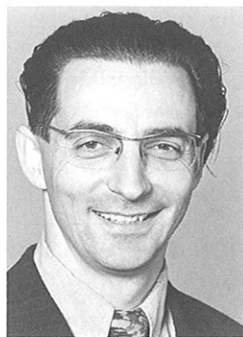
Allein aus dem Jahre 1999 sind dem Autor vier Fälle [6] bekannt, wo Ausgleichskassen von Revisionsstellen den Konkursausfall einverlangen. Sie behaupten kurzerhand, die Revisionsstelle sei Arbeitgeberin der ehemaligen Mitarbeiter der untergegangenen Gesellschaft gewesen. Gestützt auf diese unhaltbare Qualifikation wird im zweiten Schritt die Arbeitgeberhaftung des Art. 52 AHVG geltend gemacht. Diese Praxis entbehrt einer Grundlage.

1. Einleitung

1.1 Gesetzliche Grundlagen – Rechtsprechung des EVG – Problemstellung

Art. 52 des Bundesgesetzes über die Alters- und Hinterlassenenversiche-

rung (im folgenden «AHVG») lautet folgendermassen:



Rico A. Camponovo, Rechtsanwalt, lic. iur. et lic. oec. publ., Vizedirektor und Leiter des Fachteams Revisionsrecht, bei der KPMG Fides, Zürich

«Deckung von Schäden
Verschuldet ein Arbeitgeber durch absichtliche oder grobfahrlässige Missachtung von Vorschriften einen Schaden, so hat er diesen der Ausgleichskasse zu ersetzen.»

Das AHVG liefert in Art. 12 Abs. 1 selber eine Definition des Arbeitgebers:

«Als Arbeitgeber gilt, wer obligatorisch versicherten Personen Arbeitsentgelte ... ausrichtet».

Bei einer Aktiengesellschaft ist die Arbeitgeberin daher i.S. dieses Artikels zweifellos die juristische Person selbst; für eine subsidiäre Haftung der Organe der juristischen Person geben die erwähnten Gesetzesartikel oder das AHVG keine Hinweise.

Das Eidgenössische Versicherungsgericht (im folgenden «EVG») hat in langjähriger Praxis [7] den Anwendungsbereich dieser Bestimmung trotz Kritik über ihren Wortlaut hinaus erweitert und bei juristischen Personen eine subsidiäre Haftung der verantwortlichen Organe bejaht. Dabei beschränkte das EVG diese Haftungsausdehnung bisher ausdrücklich auf den Verwaltungsrat [8].

Gewisse Ausgleichskassen möchten nun die Haftung trotzdem auf die Revisionsstelle ausdehnen. Dafür fehlt es jedoch nicht nur an einer gesetzlichen Grundlage; der Ansatz an sich ist systemwidrig und verkennt die Natur und Kompetenzen der Revisionsstelle. Die Ausgleichskassen haben bisher keine Begründung für diese Praxisänderung geliefert.

1.2 Wesensverschiedenheit von Verwaltungsrat und Revisionsstelle

Es besteht kein Zweifel darüber, dass die Abrechnungspflicht gemäss AHVG die juristische Person als Arbeitgeberin betrifft. Diskussionen ergeben sich erst bei der Frage, inwieweit auch die für diese juristische Person handelnden natürlichen Personen Arbeitgeberqualität haben. Dazu hat das Eidg. Versicherungsgericht in BGE 114 V 222 ausgeführt, dass dies jene natürlichen Personen betreffe, welche für die juristische Person in massgeblicher Weise tätig sind und ihre Willensbildung massgeblich beeinflussen.

Mit dieser Formel trifft das EVG den Kern der fraglichen Abgrenzung. Nur wer in massgeblicher Weise für die juristische Person tätig ist und deren Willen in ebensolchem Ausmass beeinflussen kann, kommt für die Qualifikation als Arbeitgeber i.S.v. Art. 52 AHVG in Frage. Grundlegend für die Beurteilung der behaupteten Ansprüche muss daher die gesetzlich gewollte Verschiedenheit der beiden Organe Verwaltungsrat und Revisionsstelle sein.

Diese Formel des EVG entspricht der Kompetenzabgrenzung im Aktienrecht. Art. 716a OR [9] beschreibt die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrates. Dieser Kompetenzenkatalog enthält die Oberleitung der Gesellschaft, die Festlegung der Organisation etc. als generelle Pflichten. Vorliegend speziell erwähnenswert ist die Pflicht des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung.

Die Aufgaben der Revisionsstelle gemäss Art. 728 OR stehen dazu in offensichtlichem Kontrast. Demnach prüft die Revisionsstelle, ob die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen.

Befasst sich der Verwaltungsrat regelmässig, eventuell täglich mit der eigentlichen Führung des Geschäftes, so gehört es zum Wesen der Revisionsstelle, dass diese nicht regelmässig in Verbin-

dung mit der Klientin steht. Meistens beschränken sich die Kontakte auf die wenigen Tage der Buchprüfung und allenfalls die Teilnahme an der Generalversammlung. Es ist erstaunlich, dass man die Revisionsstelle unter solchen Umständen zur Arbeitgeberin der Mitarbeiter der geprüften Gesellschaft erklären will.

1.3 Keine Prüfung der Geschäftsführung des Verwaltungsrates

Das neue Aktienrecht hat daran festgehalten, dass die Geschäftsführungsprüfung nach wie vor nicht zu den Aufgaben der aktienrechtlichen Revisionsstelle gehört [10]. Auch Art. 731 Abs. 2 OR hält indirekt fest, dass die aktienrechtliche Revisionsstelle die Prüfung der Geschäftsführung nicht vornehmen darf. Zudem ist es der Generalversammlung verboten [11] – trotz ausdrücklicher Kompetenz zur Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle – dieser Aufgaben des Verwaltungsrates zuzuteilen. Durch Umkehrschluss wird dies zudem vom Wortlaut von Art. 908 OR für die Kontrollstelle der Genossenschaft bestätigt. Dieser schreibt nach wie vor die Geschäftsführungsprüfung ausdrücklich vor.

1.4 Schlussfolgerungen

Diese Ausführungen zeigen, dass die Wesensverschiedenheit zwischen den beiden Organen enorm ist. Es ist offensichtlich, dass weder das Organ Revisionsstelle als juristische Person, noch der einzelne Revisor als natürliche Person die Kriterien des EVG erfüllt. Weder sind sie in massgeblicher Weise für ihre Klientin tätig, noch können sie deren Willensbildung massgeblich beeinflussen.

2. Kritik an der Haftungserweiterung auf den Verwaltungsrat

Schon die Ausdehnung der Haftung auf den Verwaltungsrat stiess in der Literatur und der Judikatur auf erhebliche Kritik.

Gemäss Maurer [12] ist diese Ausdehnung der Haftpflicht auf Organe und Hilfspersonen nicht unbedenklich, weil weder die Gesetzesmaterialien noch der Wortlaut von Art. 52 AHVG diese als begründet erscheinen lassen. Zudem liegt gemäss Maurer auch keine Gesetzeslücke vor.

Böckli [13] beurteilt die faktische Garantenhaftung des Verwaltungsrates bei der AHV als stossend, weil das AHVG nicht nur keine Kausalhaftung, sondern eigentlich eine auf grobe Fahrlässigkeit reduzierte Verschuldenshaftung vorsehe.

Auch Forstmoser [14] ist der Ansicht, dass diese Ausdehnung nicht unbedenklich sei, weil die Organe ja nicht Arbeitgeber seien.

Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat in mehreren Entscheidungen [15] die Haftung der Organe des Arbeitgebers verneint. Erst durch die konsequent andere Rechtsprechung des EVG hat es seine Auffassung aufgegeben.

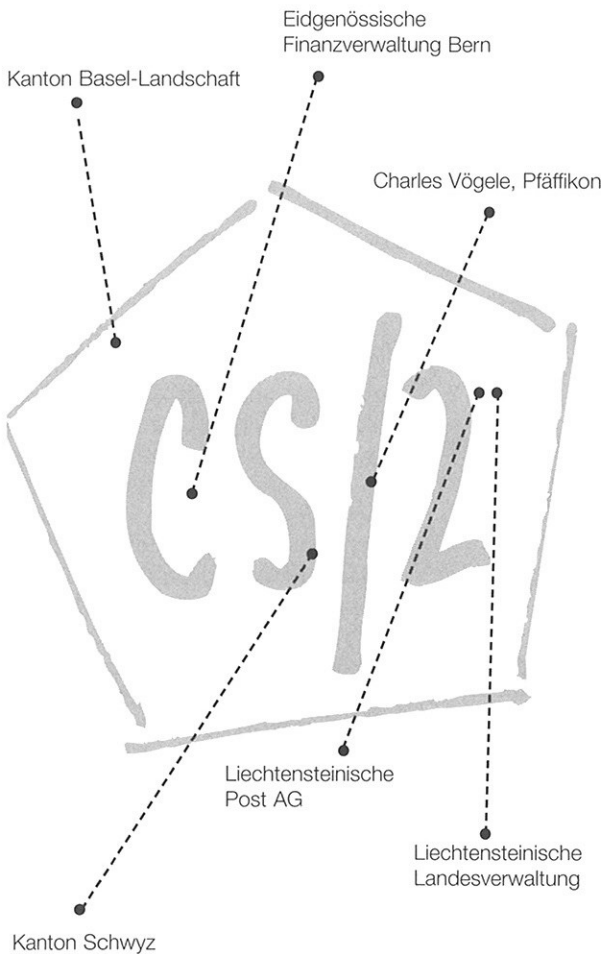
3. Rechtsprechung des EVG zur Haftungserweiterung auf Verwaltungsrat und Revisionsstelle

3.1 Vorbemerkung

In einem Entscheid des EVG aus dem Jahre 1988 [16] wurde die erwähnte Kritik von Maurer und Forstmoser an der erwähnten langjährigen Rechtsprechung des EVG nochmals eingehend überprüft. Das EVG hat dabei ausdrücklich an der – wenigstens subsidiären – Haftung des Verwaltungsrates festgehalten. Obwohl bei dieser Entscheidung nur die Haftung des Verwaltungsrates zur Debatte stand – die Revisionsstelle war nicht Partei – ist die Begründung des EVG sehr aufschlussreich. Sie zeigt nämlich indirekt klar auf, dass die Revisionsstelle nicht Arbeitgeberin i.S.v. Art. 52 AHVG sein kann (unten Ziff. 3.3).

Das EVG hatte in diesem die Rechtsprechung zusammenfassenden und bestätigenden Entscheid tatsächlich

Vielen Dank für Ihr Vertrauen*.



* und viele weitere Anwender in der Schweiz

**Finanz- und Rechnungswesen,
Material- und Warenwirtschaft,
Logistik/Fertigung und Personalwirtschaft
sowie Lösungen für Energieversorger**

Besuchen Sie uns
auf der
orbit
COMDEX
Messe Basel.
Halle 2.1 • Stand D 21



Wilken AG · Herrenwiese 5 · CH - 9306 Freidorf
Telefon ++41 (71) 4 54 64 00 · Telefax ++41 (71) 4 55 23 13
www.wilken.ch · e-mail: w.ch@wilken.ch

S
I
V
f
o
r
u
m

SIV

Schweiz. Immobilienschätzer-Verband

Der Weg zum eidgenössischen Fachausweis als **ImmobilienschätzerIn**

Der Schweizerische Immobilienschätzer-Verband SIV bietet Architekten, Ingenieuren sowie weiteren Bau- und Immobilienfachleuten mit entsprechenden Berufsausweisen die Möglichkeit, sich in das Grundwissen des Schätzungswesens einführen zu lassen.

Die Absolventen des **Schätzer-Grundkurs**

können folgende Zielsetzungen haben:

- Erlangen des Grundwissens im Schätzungswesen
- Vorbereitung auf die eidgenössische Berufsprüfung für ImmobilienschätzerInnen (zusammen mit dem SIV-Weiterbildungskurs)
- Vorbereitung auf den SIV-Weiterbildungskurs

Kursort: Hotel Banana-City, Winterthur

Daten: Di, 03. 10. 2000 / Fr, 6. 10. 2000

Di, 10. 10. 2000 / Sa, 14. 10. 2000

Kosten: SIV-Mitglieder: CHF 1280.- / Übrige: CHF 1430.-

Unterlagen / Anmeldung:

Sekretariat SIV, Friedeckweg 4, 3007 Bern

Telefon 031 371 80 81, Fax 031 371 27 20

oder online anmelden: www.immobilienschaezter.ch

Truesoft® Revi2000

Die erste Schweizer Software für qualitativ hochstehende und effiziente Revision

Revi2000 - Die effiziente Revision die durch offene Gestaltung der Arbeitspapiere der Revisionsumfang flexibel angepasst werden kann und Vorjahreszahlen, Kommentare und Kundendaten im nächsten Jahr automatisch übernommen werden.

Revi2000 - Das hochstehende Revision-Programm kombiniert idealerweise die Publikation «Handbuch zur Revision und Buchhaltung (HRB*)» von Herrn Dr. iur. Bernhard Madörin und die Standardrevisionsunterlagen von Herrn Hans Ade, dipl. Wirtschaftsprüfer und ergibt dadurch eine systematische und konsequente Arbeitsweise.

Für weitere Information verlangen Sie unverbindlich den Spezialprospekt **Truesoft®Revi 2000**.

- Ich bestelle unverbindlich den Spezialprospekt Truesoft®Revi 2000.
 Nehmen Sie mit mir Kontakt auf, ich wünsche eine persönliche Beratung.

Firma: _____
Kontaktperson: _____
Strasse: _____
PLZ/Ort: _____
Telefon: _____
Telefax: _____

Bitte senden Sie den Talon an folgende Adresse:
H. ADE Treuhand, Stationstrasse 17, Postfach 860, 8623 Wetzikon
E-Mail: hade@ade.ch, Internet: treuhandteam.ch

keinen Anlass, die Haftung der Revisionsstelle zu thematisieren. Es hat die Frage nämlich fünf Jahre früher ausdrücklich entschieden (sogleich Ziff. 3.2).

3.2 Rechtsprechung des EVG zur Haftungserweiterung auf die Revisionsstelle

In einem Urteil vom 31. Januar 1983 schloss das EVG die Kontrollstelle einer Aktiengesellschaft von der Arbeitgeberhaftung mit folgenden Worten aus:

scheid vom September 1988 nicht mehr erwähnt. Es wird im Gegenteil auf die fundierte Begründung des ersten Entscheides vom 31. Januar 1983 zurückgegriffen, und jener Entscheid wird ausdrücklich bestätigt.

Zweitens fehlt es dieser Behauptung an einer Begründung. Indirekt kann dem Entscheid (v. a. dem zweitletzten Satz) entnommen werden, dass das EVG vermutlich der Meinung ist, dass die aktienrechtliche Pflichtverletzung der Revisionsstelle (mangelhafte Orientierung des Verwaltungsrates) eine Pflichtverletzung i.S.v. Art. 52 AHVG

Schlussfolgerung: Bereits im Jahre 1983 hat das EVG die Kontrollstelle einer Aktiengesellschaft von der Arbeitgeberhaftung mit einer einleuchtenden und den gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Begründung ausgeschlossen.

3.3 Rechtsprechung des EVG zur Haftungserweiterung auf den Verwaltungsrat

3.3.1 Entwicklung der Rechtsprechung von der «Arbeitgeberhaftung» bis zur Haftung der «handelnden Personen»

Betrachtet man die Entscheide des EVG seit 1971 [18], so zeigt sich, dass es sich damals zuerst relativ allgemein für eine subsidiäre Schadenersatzpflicht der «handelnden natürlichen Personen» ausgesprochen hat. Die daraufhin aufflammende Kritik in der Literatur hat das EVG im Verlaufe der Jahre zu einer immer grösseren Präzisierung und Einengung dieser Haftung veranlasst [19]. Die verschiedentlich geäusserten Bedenken gegen die Organhaftung hat das EVG dadurch entschärft, dass es die haftpflichtigen Personen klarer umschrieb.

So hat es die Befürchtung als unbegründet zurückgewiesen, es könnten plötzlich auch Hilfspersonen wie Büroangestellte und Sekretärinnen haftpflichtig werden. 1978 [20] engte das EVG die Haftung auf die «verantwortlichen Organe» ein. In BGE 103 V 122 engte es den Kreis noch weiter ein und lehnte eine Haftung des faktischen Organs ab [21]. Demnach sei eine Person, die weder als Verwaltungsrat noch als leitendes Organ mit Zeichnungsbefugnis für die juristische Person im Handelsregister eingetragen sei (als Direktor oder Prokurist) nicht i.S.v. Art. 52 AHVG haftbar. Mehrfach musste sich das EVG im übrigen auch zur Haftung von Prokuristen äussern und hat auch hier [22] entschieden, dass bei einem Prokuristen für die Beurteilung der Verantwortlichkeit nach Art. 52 AHVG nicht der Umfang der Handlungsvollmacht einer bestimmten Person im Aussenverhältnis, sondern deren konkreten Obliegenheiten im Form von Rechten und Pflichten im Innenverhältnis massgebend seien. Darauf gestützt wurde die Verantwortlichkeit des

«Das neue Aktienrecht hat daran festgehalten, dass die Geschäftsführungsprüfung nach wie vor nicht zu den Aufgaben der aktienrechtlichen Revisionsstelle gehört.»

«Eine andere Frage ist dagegen die, ob ein Revisor in seiner Eigenschaft als statutarisches Organ einer Aktiengesellschaft als Arbeitgeber im Sinne von Art. 52 AHVG gelten kann. Dies ist jedoch nicht der Fall, weil der Revisor seine Tätigkeit erst aufnimmt, nachdem die Verbuchungen vorgenommen wurden oder hätten vorgenommen werden sollen, weshalb er weder über Entscheidungs- noch Handlungsbefugnisse verfügt.»[17]

Sieben Monate später schon (am 30. August 1983) – so erscheint es auf den ersten Blick – hat das EVG in BGE 109 V 95 ff. diese klare Haltung wieder in Frage gestellt. Es erwähnt nebenbei, dass die Kontrollstelle aus Art. 52 AHVG haften könnte, wenn sie es unterlasse, den Präsidenten des Verwaltungsrates und allenfalls auch die Generalversammlung über wahrgenommene Mängel (Rückstand bei den Beitragszahlungen) zu orientieren (Art. 729 Abs. 3 aOR). Diese Behauptung ist aus drei Gründen jedoch nie zum Tragen gekommen:

Erstens wird die Behauptung von BGE 109 V 95 ff. im sogleich (Ziff. 3.3) zu besprechenden noch späteren Ent-

darstelle und daher zur Haftung nach dieser Bestimmung führe. Ob dem so wäre, kann hier dahingestellt bleiben, weil das EVG damit offensichtlich die entscheidende Frage – ob die Revisionsstelle Arbeitgeberin ist oder nicht – ausklammert. Falls sie nicht als Arbeitgeberin qualifiziert werden kann, muss die Frage einer Pflichtverletzung i.S.v. Art. 52 AHVG gar nicht aufgeworfen werden. Die Frage, ob eine Pflichtverletzung vorliege hat m.a.W. nichts mit der Frage zu tun, ob die Revisionsstelle Arbeitgeberin sein könne. Vermutlich vermischt das EVG die aktienrechtliche Haftungsfrage (Art. 754 ff. OR) – welche bei der erwähnten Pflichtverletzung aufgeworfen werden könnte – mit der Haftung als Arbeitgeberin i.S.v. Art. 52 AHVG bzw. mit der Frage, wer als Arbeitgeber qualifiziert werden kann.

Drittens setzt sich das EVG in diesem Entscheid nicht mit der einleuchtenden Begründung des oben erwähnten früheren Entscheides vom 31. Januar 1983 auseinander, ja es zitiert diesen Entscheid überhaupt nicht. Die Vermutung drängt sich auf, dass dieser Entscheid übersehen wurde, eventuell weil er noch nicht publiziert war.

für das Lohnwesen zuständigen Prokuristen verneint.

Die Geschichte dieses Rechtsfindungsprozesses zeigt, dass die Frage der Haftung der Revisionsstelle erst von drittrangiger Bedeutung war. Primär war die Grundsatzfrage der persönlichen subsidiären Haftung der handelnden Personen zu klären. Sekundär musste die Frage der Konkretisierung in Bezug auf das Organ Verwaltungsrat beantwortet werden. Es ist daher nicht weiter erstaunlich, dass sich erst im erwähnten Urteil vom 31. Januar 1983 die Frage ganz konkret auf eine Revisionsstelle richtete. Bei dieser Gelegenheit hat das EVG die Haftung der Revisionsstelle – wie erwähnt – klar verneint.

3.3.2 Rechtsprechung zum Verwaltungsrat/Bestätigung der Nichtarbeitgeberqualität der Revisionsstelle

Im Zeitpunkt von BGE 114 V 219 ff. (September 1988) war also (oben Ziff. 3.2) die Frage, ob die Kontrollstelle in ihrer Organfunktion Arbeitgeberin i.S. des Art. 52 AHVG sei, bereits durch das EVG verneint worden.

Das EVG nimmt in diesem Entscheid eine Überprüfung der Rechtsprechung im Lichte der obenerwäh-

nung aller Auslegungselemente, namentlich der Auslegung nach dem Zweck, dem Sinn und den dem Text zugrunde liegenden Wertungen. Wichtig – so fährt das EVG fort – sei zudem der Sinn, der einer Norm im Kontext zukomme.

Bei der Auslegung von Art. 52 AHVG bzw. des Begriffs «Arbeitgeber» sei das EVG davon ausgegangen, dass dem Arbeitgeber für den Bezug, die Ablieferung und Abrechnung der Sozialversicherungsbeiträge die Stellung eines gesetzlichen Vollzugsorganes zukomme. Die Haftung des Arbeitgebers in Art. 52 AHVG sei das Korrelat zu dieser öffentlich-rechtlichen Organstellung. Der Arbeitgeber unterstehe daher in dieser Beziehung dem Verantwortlichkeitsrecht des Bundes. Art. 52 AHVG sei zwar eine Spezialnorm innerhalb des Systems des Verantwortlichkeitsgesetzes, aber die grundlegenden Rechtsnormen des Verantwortlichkeitsgesetzes seien bei der Auslegung von Art. 52 AVHG heranzuziehen.

Im Verantwortlichkeitsgesetz [25] bestehe das Prinzip der persönlichen Haftung des Schadensverursachers und der subsidiären Haftung der Organisation, die die öffentliche Aufgabe erfülle. Bei Art. 52 AHVG sei dies zwar gerade umgekehrt (primäre Haftung

Organe einer juristischen Person (z.B. Art. 55 Abs. 3 ZGB und Art. 754 OR).

Anschliessend setzt sich das EVG mit der Auffassung von Maurer [26] auseinander, dass Art. 19 des Verantwortlichkeitsgesetzes nur hoheitliches Handeln im Auge habe und der Arbeitgeber keine hoheitliche Gewalt besitze. Das EVG verwirft auch dieses Argument von Maurer mit einer einleuchtenden Begründung [27].

Schliesslich führt das EVG [28] aus, dass eine Auslegung des Begriffs «Arbeitgeber» in Art. 52 AHVG ohne Annahme einer subsidiären Haftung der handelnden Personen zum stossenden Ergebnis führen würde, dass die für die Verletzung von Vorschriften i.S. dieser Bestimmung Verantwortlichen überhaupt nicht belangt werden könnten, sofern sie als Organ einer juristischen Person gehandelt haben. Die persönliche Haftung wäre im Falle der Zahlungsunfähigkeit einer Arbeitgeberfirma auf Einzelunternehmer, einfache Gesellschafter, Kollektivgesellschaftler und Komplementäre beschränkt. Dies würde zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Privilegierung derjenigen Arbeitgeberfirmen führen, die sich als juristische Personen konstituiert haben.

Besonders bedeutungsvoll für die vorliegende Frage ist die anschliessende Feststellung des EVG [29]:

«Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die öffentlich-rechtliche Abrechnungs- und Beitragspflicht nicht nur eine Aufgabe der juristischen Person ist, sondern ebenso sehr und unmittelbar jener natürlichen Personen, welche für sie in massgeblicher Weise tätig sind und ihre Willensbildung massgeblich beeinflussen, mithin Organstellung inne haben.»

Damit bestätigt das EVG die Kriterien aus dem Entscheid vom 31. Januar 1983 bezüglich fehlender Entscheidungs- und Handlungsbefugnisse der Revisionsstelle, welche sie als Arbeitgeberin zweifellos disqualifizieren. Dieser Entscheid bestätigt daher klar, dass die Revisionsstelle nicht zu den subsidiär haftbaren Organen i.S.v. Art. 52 AHVG gezählt werden kann. Weder ist die Revisionsstelle in massgeblicher

«Die Funktionentrennung schliesst Einflussmöglichkeiten der Revisionsstelle auf die termingerechte Tilgung von Verbindlichkeiten aus.»

ten Kritik von Forstmoser und Maurer vor. So weist es [23] zuerst darauf hin, dass das Gesetz selbstverständlich in erster Linie nach seinem Wortlaut auszulegen sei. Allerdings sei mit einer langjährigen bundesgerichtlichen Rechtsprechung ebenso klar, dass nur dann allein auf die grammatikalische Auslegungsmethode abgestellt werde, wenn sich daraus zweifellos eine sachlich richtige Lösung ergebe [24]. Sobald der Text verschiedene Auslegungen ermögliche, müsse nach seiner wahren Tragweite gesucht werden, unter Berück-

der Organisation, subsidiäre persönliche Haftung des Schadensverursachers), was jedoch nicht bedeute, dass die Verantwortlichkeit der persönlich handelnden Person durch Art. 52 AHVG wegbedungen werden sollte. Die subsidiäre persönliche Haftung gemäss Art. 52 AHVG für die handelnden Personen ergebe sich daher ganz natürlich aus dem System des Verantwortlichkeitsgesetzes. Im übrigen entspreche eine solche Regelung auch den allgemeinen Rechtsgrundsätzen im Privatrecht bezüglich Haftung der

Weise für ihre Klientin tätig, noch kann sie ihre Willensbildung massgeblich beeinflussen [30].

3.4 Schlussfolgerungen

Es zeigt sich, dass zur Frage der Arbeitgeberqualität einer Revisionsstelle bei einer Aktiengesellschaft eine langjährige und gefestigte Rechtsprechung des EVG existiert. Es hat diese Frage explizite durch Verneinung der Arbeitgeberqualität i.S.v. Art. 52 AHVG beantwortet und damit der entsprechenden Haftung eine Absage erteilt.

4. Grobfahrlässigkeit der Revisionsstelle?

4.1 Allgemeines

Selbst wenn man – entgegen der eindeutigen Rechtslage – die Revisionsstelle als Arbeitgeberin qualifizieren möchte, würde ihre Haftung regelmässig am Erfordernis der absichtlichen oder grobfahrlässigen Missachtung von Vorschriften scheitern. Ihre Kompetenzen lassen Pflichtverletzungen in diesem Ausmass nicht zu.

4.2 Begründung der Unmöglichkeit des Vorliegens von Grobfahrlässigkeit

4.2.1 Allgemeines zur Grobfahrlässigkeit

Das Schweizerische Strafgesetzbuch definiert in Art. 18 die Fahrlässigkeit als pflichtwidrige Unvorsichtigkeit, die dann vorliegt, wenn der Handelnde diejenige Vorsicht nicht beobachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist. Der in Art. 52 AHVG verwendete Terminus «grobfahrlässig» findet sich im Strafrecht nicht.

Das Bundesgericht hat sich mit diesem Begriff der groben Fahrlässigkeit u.a. im Zusammenhang mit dem Steuerrecht auseinandersetzen müssen [31]. Grobe Fahrlässigkeit liegt demnach vor, wenn der Handelnde diejenige Sorgfalt ausser Acht lässt, die «jedem verständigen Menschen in gleicher Lage und

unter gleichen Umständen als beachtlich hätte einleuchten müssen».

Der Massstab für das Vorliegen einer Grobfahrlässigkeit liegt daher beträchtlich höher als für das Vorliegen einer normalen Fahrlässigkeit. So liegt grobe Fahrlässigkeit nur dann vor, wenn die minimale Sorgfalt ausser Acht gelassen wird, die *jeder* verständige Mensch (auch Nichtfachleute) als beachtenswert beurteilt hätte.

4.2.2 Bei kurzen Zahlungsrückständen

Bei den meisten der eingangs erwähnten Haftungsanmeldungen aus dem Jahre 1999 belief sich der geltend gemachte Schaden lediglich auf ein bis drei Beitragsmonate.

Zahlungseinstellungen ein bis drei Monate vor der Konkurseröffnung sind jedoch unvermeidlich, weil das Prozedere bis zur effektiven Konkurseröffnung eine gewisse Zeit dauert [32] und weil die vorhandenen Aktiven in dieser Phase nicht mehr für einzelne Gläubiger verbraucht werden dürfen [33]. In solchen Fällen liegt überhaupt keine Pflichtverletzung (auch nicht leichte Fahrlässigkeit), nicht mal des Verwaltungsrates, geschweige denn der Revisionsstelle vor. Es ist schlicht unmöglich, ja widersprüchlich zu verlangen, dass sämtliche Kreditoren bis zur Konkurseröffnung bedient werden müssen. Wäre dies möglich, käme es nicht zum Konkurs.

Solche Umstände sprechen gegen das Vorliegen von Fahrlässigkeit des Verwaltungsrates. Umso mehr kann diese Voraussetzung für die Revisionsstelle verneint werden.

4.2.3 Bei längeren Zahlungsrückständen

Es ist offensichtlich, dass die Revisionsstelle weder das Recht noch die Pflicht hat, dem Verwaltungsrat vorzuschreiben, welche Verbindlichkeiten in welchem Rhythmus und in welcher Reihenfolge bezahlt werden müssen. Diese ist eine typische Aufgabe der Finanzkontrolle und Finanzplanung und damit der Geschäftsführung.

Die Revisionsstelle hat – auch aus Unabhängigkeitsgründen [34] – keinerlei Weisungsbefugnisse gegenüber dem Verwaltungsrat. Dies gilt selbst für den eigentlichen gesetzlichen Prüfungsbereich der Revisionsstelle! Weigert sich der Verwaltungsrat, (selbst offensichtliche) Gesetzesverletzungen z. B. in der Buchführung zu korrigieren, so kann die Revisionsstelle diese Tatsache nur – das ist ihre einzige Sanktionsmöglichkeit – in ihren Prüfbericht aufnehmen [35].

Konkret zeigt sich diese Funktionentrennung auch im Praktischen. So erhält die Revisionsstelle nie Zeichnungs- bzw. Vertretungsrechte für die geprüfte Gesellschaft und es werden ihr selbstverständlich niemals Verfügungsrechte über Barmittel oder Bankkonti der Gesellschaft eingeräumt. Auch hier zeigt sich deutlich die Unmöglichkeit, Kreditorenzahlungen – dringlich oder nicht – zu veranlassen. Die Tilgung – auch rückständiger Verbindlichkeiten der Klientin – wäre der Revisionsstelle von Gesetzes wegen verwehrt.

Ebenso unmöglich wäre es, von der Revisionsstelle auch nur zu verlangen, sie müsse den Verwaltungsrat auf fällige AHV-Verbindlichkeiten aufmerksam machen [36]. Wäre eine solche Mahnung aus der Sicht der anderen Gläubiger nicht geradezu verwerflich [37]? Damit würde der Verwaltungsrat ermuntert, aus den noch vorhandenen Barmitteln in egoistischer Weise denjenigen Gläubiger zuerst zu befriedigen, der dafür bekannt ist, dass er konsequent die persönlichen Haftpflichtansprüche aus Art. 52 AHVG geltend macht! Diese Barmittel müssten jedoch im Konkurs allen Gläubigern gleichmässig zukommen.

Die Wirksamkeit dieser Mahnung wäre zudem fraglich. Was nützt eine Mahnung pro Jahr, wenn der Verwaltungsrat über die Zahlungsprobleme längst bestens Bescheid weiss? Wollte man eine solche Mahnpflicht der Revisionsstelle bejahen, so müsste sie jedenfalls auf sämtliche Verbindlichkeiten ausgedehnt werden. Auch gegenüber anderen Gläubigern kann der Verwaltungsrat aus Art. 754 ff. persönlich haftbar werden. Das AHVG ist aus diesem

Rico A. Camponovo, Die Revisionsstelle als neues Eldorado für AHV-Ausgleichskassen?

Blickwinkel gesehen keine Besonderheit. Eine solche Mahnpflicht entspricht ohne Zweifel nicht den heutigen gesetzlichen Anforderungen an die Revisionsstelle.

Selbst wenn man jedoch eine solche Mahnpflicht der Revisionsstelle – immer unter der Voraussetzung, dass sie als Arbeitgeberin qualifiziert wird – bejahen wollte, könnte die Unterlassung dieser Mahnung höchstens als leichte Fahrlässigkeit beurteilt werden. Ausser Frage steht der Tatbestand der groben Fahrlässigkeit.

4.2.4 Schlussfolgerungen


Das Mandat als Revisionsstelle erfordert nur sporadische Kontakte mit der Klientin. Die Funktionentrennung schliesst Einflussmöglichkeiten der

Revisionsstelle auf die termingerechte Tilgung von Verbindlichkeiten aus. Selbst wenn man – entgegen der eindeutigen Rechtslage – die Revisionsstelle als Arbeitgeberin qualifizieren möchte, und selbst wenn man zusätzlich eine Mahnpflicht der Revisionsstelle für nicht bezahlte AHV-Beiträge bejahte, so würde ihre Haftung regelmässig am Erfordernis der absichtlichen oder grobfahrlässigen Missachtung von Vorschriften scheitern. Die Unterlassung dieser einmaligen jährlichen Mahnung, der zudem keinerlei Sanktionen folgen können, gälte höchstens als leichte Fahrlässigkeit.

5. Zusammenfassung


Die Wesensverschiedenheit zwischen den Organen Verwaltungsrat und Re-

visionsstelle ist gross. Insbesondere ist die Revisionsstelle weder in massgeblicher Weise für ihre Klientin tätig, noch kann sie deren Willensbildung massgeblich beeinflussen. Auf dieser Unterscheidung baut jedoch die langjährige und gefestigte Rechtsprechung des EVG auf, welche die Frage der Arbeitgeberqualität einer Revisionsstelle verneint. Es hat diese Frage für die Revisionsstelle m.a.W. explizite durch Verneinung der Arbeitgeberqualität i.S.v. Art. 52 AHVG beantwortet und damit der entsprechenden Haftung eine Absage erteilt.

Es ist zu hoffen, dass die an sich verständlichen Bemühungen der AHV-Ausgleichskassen zur Eintreibung von Beitragsausständen sich in Zukunft nicht mehr an die Adresse von Revisionsstellen richten werden. 

Anzeige

SIVforum



Schweiz. Immobilienschätzer-Verband

Der Weg zum eidgenössischen Fachausweis als
ImmobilienschätzerIn

Der schweizerische Immobilienschätzer-Verband SIV bietet Architekten, Ingenieuren sowie weiteren Bau- und Immobilienfachleuten mit entsprechenden Berufsausweisen die Möglichkeit, die hohe Schule des Schätzungswesens kennen und anwenden zu lernen.

Die Absolventen des
SIV-Weiterbildungskurs
können folgende Zielsetzungen haben:

- Vorbereitung auf die eidgenössische Berufsprüfung für ImmobilienschätzerInnen (nächste Prüfung ist im Sommer 2001)
- Vorbereitung zur Aufnahme in die Expertengruppe des SIV
- Individuelle und gezielte Weiterbildung in einzelnen Fachgebieten des Schätzungswesens

Kursort: Konferenzzentrum SMUV, Egghölzli, Bern
 Beginn: Fr. 20. 10. 2000
 Module: Freitag/Samstag
 Ende: April 2001
 Kosten: SIV-Mitglieder: CHF 3300.- / Übrige: CHF 3950.-

Unterlagen / Anmeldung:
 Sekretariat SIV, Friedeckweg 4, 3007 Bern
 Telefon 031 371 80 81, Fax 031 371 27 20
 oder online anmelden: www.immobilienschaezter.ch

Die perfekte Verbindung
zwischen Mensch, Lohn und Windows
wird bereits über 75'000 mal
monatlich genutzt.



Orbit 2000:
Stand G11, Halle 2²

Eine innovative
Softwarelösung
für **Lohn und Gehalt**



WinLohn

www.persoline.ch

Buzibachring 1, 6023 Rothenburg/LU, Tel. 041 289 01 01

Anmerkungen

- 1 Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs; Revision am 1. Januar 1997 in Kraft getreten.
- 2 Art. 219 aSchKG.
- 3 Art. 219 Abs. 4 Dritte Klasse SchKG.
- 4 In der Hälfte aller Konkursfälle erhalten die nicht privilegierten Gläubiger nichts! Vgl. dazu Graham-Siegenthaler, Barbara; Entwicklung der Konkursprivilegien gemäss Art. 219 SchKG, in: Schweizerische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht, 1/2000 (im folgenden «Graham»), S. 14.
- 5 Laufende Bestrebungen, das Privileg wieder einzuführen, waren bereits erfolgreich. Vgl. dazu Graham, S. 11 ff. Das eidg. Parlament hat die Wiedereinführung u.a. des AHV-Konkursprivilegs beschlossen. Die Referendumsfrist ist am 20. Juli 2000 abgelaufen. Faktisch könnte diese Änderung den Druck auf die Revisionsstellen reduzieren. Rechtlich ändert sich dadurch an der in diesem Aufsatz geschilderten Problematik allerdings nichts.
- 6 Alle Fälle konnten bisher ohne Schadenszahlungen bereits vor Beginn eines formellen Rechtsstreits erledigt werden. Die in diesem Aufsatz geäußerten Begründungen konnten die zuständigen Behörden überzeugen. Im Jahre 2000 konnte bis Juni bereits wieder ein Fall in derselben Weise erledigt werden.
- 7 BGE 96 V 124f.
- 8 Manchmal argumentieren die Ausgleichskassen, diese subsidiäre Haftung beziehe sich auf die verantwortlichen Organe; die Beschränkung auf das Organ Verwaltungsrat sei daher nicht zwingend. Auch die Revisionsstelle sei Organ! Das Ungenügen dieses Analogie-

- schlusses ist offensichtlich. Am deutlichsten kommt er zum Ausdruck, wenn man sieht, dass mit dieser Argumentation auch die Generalversammlung (sie ist auch Organ) haftbar gemacht werden könnte, was völlig ausgeschlossen ist.
- 9 Im alten Aktienrecht war es Art. 717 a OR.
 - 10 Art. 728ff. OR / HWP Ziff. 3.1237 oder 3.171/ Böckli, Peter; Schweizer Aktienrecht, 2.A. Zürich 1996, im folgenden «Böckli», N 1806.
 - 11 Art. 731 Abs. 1 OR.
 - 12 Maurer, Alfred; Schweizerisches Sozialversicherungsrecht, Band II, Bern 1981, im folgenden «Maurer», S. 67.
 - 13 Böckli, N 1618a.
 - 14 Forstmoser, Peter; Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit, 2.A., Zürich 1987, im folgenden «Forstmoser», N 1071.
 - 15 PVG 1986 Nr. 66 S. 178f. sowie dort zitierte Entscheide.
 - 16 BGE 114 V 219ff.
 - 17 Vgl. die Zusammenfassung der Rechtsprechung zur Arbeitgeberhaftung in der Zeitschrift für die Ausgleichskassen der AHV und ihre Zweigstellen, die IV-Kommissionen und IV-Regionalstellen..., (im folgenden «ZAK»), 10/1983, S. 416 sowie ZAK 11/1983, 486 E. 5 a.E.
 - 18 ZAK 1971 S. 509 oder 1978 S. 249.
 - 19 Vgl. die Zusammenfassung dazu in ZAK 1983, S. 416.
 - 20 ZAK 1978 S. 249.
 - 21 Forstmoser, N 1073/ZAK 1983, 486.
 - 22 BGE 111 V 178 = ZAK 1985 627.
 - 23 S. 220.

- 24 BGE 110 Ib 8.
- 25 Art. 19 VG.
- 26 Maurer, S. 67, N 62.
- 27 Sie spielt für die vorliegende Stellungnahme allerdings keine Rolle und wird daher hier nicht wiedergegeben.
- 28 S. 222.
- 29 S. 222.
- 30 Bestätigung dieses Entscheides in BGE 114 V 219ff.
- 31 Z.B. BGE 111 II 90, 108 II 424, Eidgenössisches Versicherungsgericht in Plädoyer 4/ 1994 S. 53f.
- 32 So beansprucht z.B. das Verfahren nach Art. 725 OR mit Erstellung und Prüfung der Zwischenbilanz ohne weiteres diese Zeitspanne. Dasselbe kann bei der Insolvenzerklärung gelten (Einberufung einer Generalversammlung). Sofern ein Konkursaufschubsbegehren gestellt wird, kann sich der Zeitrahmen noch weiter ausdehnen. Nicht selten unternimmt der Verwaltungsrat einiges, um die Gesellschaft zu retten. Diese Möglichkeit wurde ihm durch (den m.E. zu grosszügigen) BGE 116 II 541 eingeräumt. Es versteht sich, dass in diesem Zeitraum die Liquiditätsprobleme i.d.R. bereits enorm sind und geregelte Zahlungen nicht mehr ausgeführt werden können.
- 33 Art. 285ff. SchKG und Art. 754ff. OR.
- 34 Art. 727c OR.
- 35 Art. 729 Abs. 1 OR.
- 36 Wie es das EVG im erwähnten Entscheid vom 30. August 1983 angetönt hat, s. oben Ziff. 3.2.
- 37 Die Revisionsstelle könnte als Anstifterin i.S.v. Art 167 StGB gelten.

RESUME

L'organe de révision, un nouvel Eldorado pour les caisses de compensation AVS?

La révision de la LP a entraîné pour ces caisses la perte de leur privilège de faillite de 2^e classe. Depuis, pour les cotisations non transférées, elles n'obtiennent des sociétés en faillite qu'un dividende modeste ou nul, étant donné que dans la catégorie de faillite de 3^e et dernière classe, les créanciers sans garantie ou non privilégiés doivent se partager les actifs restants pour autant qu'il y en ait encore.

A la recherche d'une compensation pour ces insuffisances de perception, les caisses de compensation pensaient avoir trouvé un débiteur solvable en la personne de l'organe de révision du

failli. En 1999, l'auteur a eu connaissance de quatre cas où les caisses de compensation ont demandé le remboursement des découverts de faillites aux organes de révision. Elles ont prétendu, tout simplement, que l'organe de révision était l'employeur des anciens collaborateurs de la société faillie. Sur la base de cette qualification indéfendable et dans un deuxième temps, c'était la responsabilité de l'employeur (art. 52 LAVS) qui était invoquée. Cette tentative manquait pourtant de fondements.

Il y a une grande différence de nature entre le conseil d'administration et

l'organe de révision. Ce dernier n'est ni entièrement au service du client, ni dans une position lui permettant d'influencer sa volonté. C'est bien sur cette distinction qu'est basée la jurisprudence du Tribunal fédéral des assurances (TFA) qui refuse de reconnaître l'existence de la qualité d'employeur (art. 52 LAVS) dans le cas d'un organe de révision et réfute ainsi la responsabilité correspondante.

Il reste à espérer que les efforts compréhensibles des caisses de compensation AVS pour recouvrer les arriérés de cotisations ne s'adresseront plus aux organes de révision. *RAC/AFB*