

## Die Haftung der Revisionsstelle für die korrekte Berechnung der Steuerrückstellungen

Rico A. Camponovo, Rechtsanwalt,  
lic. iur. et lic. oec. publ., Stv. Direktor und Leiter  
des Fachteams Revisionsrecht, KPMG AG, Legal, Zürich

Helga Schlumpf, lic.iur, LL.M., KPMG AG, Legal, Zug



Rico Camponovo



Helga Schlumpf

### 1. Einleitung

Haftungsgrundlage für Verantwortlichkeitsprozesse gegen die Revisionsstelle ist Art. 755 OR, wonach alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung befassten Personen der Gesellschaft, den Aktionären und Gläubigern der Gesellschaft für den Schaden verantwortlich sind, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen. Das Klagefundament einer Verantwortlichkeitsklage bilden die vier Hauptelemente Schaden, Pflichtverletzung, Kausalzusammenhang und Verschulden, wobei es im Folgenden vor allem um die Hinweis- bzw. Einschränk-

ungspflicht der Revisionsstelle (Art. 729 Abs. 1 bzw. 729b Abs.2 OR), vor allem im Bereich Rückstellungen für direkte Steuern gehen soll.

Die Ursache für Verantwortlichkeitsprozesse gegen Revisionsstellen liegt primär in einem Verhalten bzw. einer Verletzung von Pflichten, für deren Einhaltung unbestritten die Exekutivorgane der Gesellschaft (Verwaltungsrat) selbst verantwortlich sind. Die Möglichkeiten der Revisionsstelle, bei der Abschlussprüfung oder bei speziellen Revisionsvorgängen (z. B. Gründungs-, Kapitalerhöhungs- oder Fusionsprüfung) aufdeckend oder

korrigierend einzugreifen, sind dem Handeln des Verwaltungsrates naturgemäss nachgelagert und limitiert. Trotzdem haftet die Revisionsstelle solidarisch mit den Exekutivorganen, jedoch nur dann, wenn sie in ihrem Tätigkeitsbereich einen eigenen Beitrag zu diesem Schaden geleistet hat. Art. 759 OR stellt zudem klar, dass sie nur für denjenigen Teil des Gesamtschadens haftbar gemacht werden kann, der ihr aufgrund ihres eigenen Verschuldens und der Umstände persönlich zurechenbar ist (differenzierte Solidarität).

## 2. Spannungsfeld von Geschäftsführung und Prüfung

Für die korrekte Bilanzierung und Darstellung der Geschäftslage ist klar der Verwaltungsrat verantwortlich. Die Aufgabe der Revisionsstelle ist es zu prüfen, ob die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen (Art. 728 Abs. 1 OR). Kein Prüfthema ist dagegen die Angemessenheit und Zweckmässigkeit der Ziele und Methoden des Verwaltungsrates bzw. der Geschäftsführung. Geht die Revisionsstelle mit der vom Verwaltungsrat erstellten

Jahresrechnung einig, wird sie der Generalversammlung die Abnahme der Rechnung empfehlen. Bestehen in einzelnen Punkten abweichende Meinungen, wird die Revisionsstelle entsprechend eine Einschränkung anbringen und eventuell gar die Rückweisung empfehlen (Art. 729 Abs. 1 OR). Stösst der Revisor bei der Prüfung auf gravierende Mängel oder Verstösse gegen die anwendbaren Normen (beispielsweise fehlende oder ungenügende Rückstellungen für Steuern), muss er diese dem Verwaltungsrat und, in wichtigen Fällen, auch der Generalversammlung melden (Art. 729b Abs. 1 OR) und in der Regel im Prüfbericht eine Einschränkung bzw. einen Hinweis anbringen. Andere Adressaten als den Verwaltungsrat und die Generalversammlung erwähnt das Gesetz nicht.

Im Bereich Steuerrückstellungen überschneidet sich das Handlungsfeld von Verwaltungsrat und Revisionsstelle: Der Verwaltungsrat ist – im Rahmen der Geschäftsführung – für die korrekte Berechnung der Steuerrückstellung verantwortlich, während die Revisionsstelle – im Rahmen der Prüfung – deren korrekte Berechnung bestätigen muss. Das zunehmende Risiko, nach dem Konkurs-



fall einer Schadenersatzklage ausgesetzt zu werden, verstärkt für die Revisionsstellen die Tendenz, Prüfungshandlungen in Richtung eines «legal audit» auszuweiten, obwohl dafür keine entsprechende gesetzliche Grundlage bzw. Pflicht besteht.

In der Praxis kommt es immer wieder vor, dass die Ansichten des Verwaltungsrates und der Revisionsstelle über einzelne Bilanzpos-

ten wesentlich divergieren. Dies betrifft nicht nur die Höhe von Rückstellungen für direkte Steuern und – noch schwieriger abschätzbar – indirekten Steuern (insbesondere MwSt) sowie die Veranlagungspflicht, sondern auch das Transfer Pricing, verdeckte Gewinnausschüttungen, drohende Bussen oder fragliche Zahlungen im Zusammenhang mit den Strafbestimmungen zur Korruption.

### 3. Die Adressaten des Prüfungsergebnisses – faktisch auch die Steuerbehörden

Unter gewissen Umständen können sich Aktionäre Einblick in die Prüfungsergebnisse verschaffen (Generalversammlung, Art. 697 OR). Bei börsenkotierten Gesellschaften gilt das auch für das Publikum (Art. 697h Abs. 1 OR). Gläubiger hingegen haben nur unter Nachweis schutzwürdiger Interessen das Recht, in Jahresrechnung und Revisionsbericht Einsicht zu nehmen und damit die Höhe von allfälligen Rückstellungen zur Kenntnis zu erhalten (Art. 697h Abs. 2 OR). Die Steuerbehörden haben diesbezüglich jedoch eine privilegierte Gläubigerstellung, da sie sich im Rahmen zusätzlicher Ausweiseinforderungen Kenntnis über die Höhe der Rückstellungen oder Einschränkungen im Revisionsbericht verschaffen können. Die Bildung von Rückstellungen oder eine Einschränkung oder Hinweise im Revisionsbericht können so faktisch dem Ergebnis einer künftigen oder laufenden Steuerprüfung vorgreifen oder diese sogar erst initiieren. Die Revisoren argumentieren, dass der Adressat ihrer Berichte nicht die Steuerbehörde sei, was allerdings in den meisten Fällen in der Praxis fak-

tisch nicht richtig ist, weil die Steuerbehörden den Revisionsbericht der Gesellschaft häufig einverlangen. Der Verwaltungsrat hingegen argumentiert mit gutem Grund, die Revisionsstelle sei weder der verlängerte Arm der Steuerbehörde noch berechtigt, abschliessend über die fraglichen Steuerprobleme zu entscheiden. Gewiss aber sei es nicht Aufgabe der Revisionsstelle, solche Steuerverfahren auszulösen.

Es ist systemimmanent, dass die Revisionsstelle eher vorsichtiger kalkuliert als der Verwaltungsrat. Ob tatsächlich Steuer(nach)forderungen in der von der Revisionsstelle geschätzten Höhe anfallen werden, ist jedoch ungewiss. Es darf nicht sein, dass die vom Gesetz verlangte vorsichtiger Haltung der Revisionsstelle diese Wahrscheinlichkeit steigert und der Gesellschaft eventuell entsprechende Verbindlichkeiten beschert. Andererseits steht es für die Revisionsstelle ausser Frage, eine fehlende aber notwendige Rückstellung nur deshalb zu ignorieren, weil sie die Eintretenswahrscheinlichkeit des Ereignisses erhöht.

#### 4. Spielraum bei der Bilanzierung von Steuerrückstellungen

Die gesetzlichen Vorschriften zur Mindestgliederung der Bilanz schreiben vor, dass Rückstellungen gesondert unter dem Fremdkapital ausgewiesen werden müssen (Art. 663a Abs. 3 OR). Aus gesetzlicher Sicht muss diese Bilanzposition nicht nach weiteren inhaltlichen Merkmalen aufgliedert werden. Aus Gründen der Bilanzklarheit wird dennoch empfohlen, ausführlichere Angaben zu machen (Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, im folgenden «HWP», 1998 Band 2, S. 220). Rückstellungen für eventuelle Steuerbelastungen müssen dabei aus Gründen des Aktionärs- und Gläubigerschutzes je nach Wahrscheinlichkeit ihres Eintretens passiviert werden (HWP, S. 384).

Es fragt sich, wie die Revisionsstelle einerseits dem Interesse des Verwaltungsrates gerecht wird, nicht unnötig bzw. ungernechtigt die Aufmerksamkeit der Steuerbehörden zu wecken, ohne sich andererseits selbst einem Haftungsrisiko auszusetzen. Sofern keine stillen Reserven in genügendem Ausmass existieren, ist die offene oder verdeckte Bildung dieser Rückstellung nicht

zu umgehen (HWP, S. 385). Die hier interessierende Frage ist, wie weit solche Rückstellungen «verdeckt» werden dürfen.

#### 4.1. Verwaltungsrat ist bereit, Rückstellungen zu machen

##### 4.1.1. Es sind genügend andere Rückstellungen vorhanden

Sofern der Verwaltungsrat bereit ist, die von der Revisionsstelle geforderte Rückstellung in entsprechender Höhe zu bilden, ist es denkbar, diese mit einer bereits vorhandenen Rückstellung zusammenzufassen, ohne ausführlichere Angaben zu machen. Die Revisionsstelle wird in diesen Fällen von der oben erwähnten Empfehlung, ausführlichere Angaben zur Unterteilung der Rückstellungen zu machen (HWP, S. 220) absehen können, weil das Gesetz nicht ausdrücklich eine bestimmte Detaillierung verlangt.

##### 4.1.2. Es sind ungenügende andere Rückstellungen vorhanden

Problematischer wird es, wenn die Gesellschaft noch keine Rückstellungen hat oder wenn die zu bildende Rückstellung viel grösser ist als die bisher vorhandene. Es stellt sich die Frage, ob in diesen Fällen

der Verwaltungsrat diese Rückstellung in Abweichung von den Vorschriften zur Mindestgliederung der Bilanz (Art. 663a OR) beziehungsweise von den Vorschriften zur ordnungsmässigen Rechnungslegung (Art. 662a OR), insbesondere dem Grundsatz der Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben und dem Verrechnungsverbot, an einem anderen «geeigneten» Ort im Fremdkapital oder sogar unter den Aktiven «unterbringen» darf.

Aus Sicht der Revisionsstelle ist der Aktionärs- und Gläubigerschutz vorrangig, das heisst, auf die Rückstellungen kann materiell nicht verzichtet werden, d. h. auf keinen Fall darf das Eigenkapital zu hoch ausgewiesen werden. Eine ausnahmsweise Abweichung von den Grundsätzen der Klarheit oder der Darlegung im Anhang könnte daher unter bestimmten Umständen und in Einzelfällen in Erwägung gezogen werden. Es ist dabei jedoch zu bedenken, dass als Minusposten von Aktiven verbuchte Rückstellungen gegen das Verrechnungsverbot von Art. 662a Abs. 2 Ziff. 6 OR verstossen können. Auch die Integration der Rückstellung in andere grosse Passivposten verstösst gegen die Grundsätze der Rechnungslegung

gemäss Art. 662a OR. Normalerweise würden solche Tatsachen zu einer Einschränkung im Revisionsbericht führen. Bei einer alternativen Erfassung der Rückstellung als Rechnungsabgrenzungsposten ist der Sachverhalt weniger eindeutig, aber ebenfalls kritisch.

Für die Beantwortung der Frage, ob die Revisionsstelle auf Einschränkungen in diesen Fällen verzichten darf, braucht es eine Abwägung zwischen den Rechtsgütern der Bilanzklarheit bzw. dem Verrechnungsverbot (Informationsrechte der Bilanzleser) gegenüber dem Anspruch der Gesellschaft, nicht in ungerechtfertigte oder unnötige Steuerverfahren und -veranlagungen gedrängt zu werden (Geheimnis-Schutzrechte der Gesellschaft die vor Passivzunahmen schützen). Diese Abwägung kann nur im Einzelfall vorgenommen werden.

Um die Informationsrechte der Bilanzadressaten zu wahren, könnte man sich fragen, ob die Einschränkung ausnahmsweise als Hinweis ausgestaltet werden darf und ob dieser der Generalversammlung brieflich oder mündlich mitgeteilt werden kann. Dieses Vorgehen ist allerdings ein Novum und daher kritisch zu würdigen. Es gilt zu beachten, dass sich Einschränkungen

gen und Hinweise rechtlich gar nicht unterscheiden; es handelt sich nämlich in beiden Fällen um Gesetzesverletzungen, die von der Revisionsstelle angezeigt werden. Der Unterschied besteht lediglich darin, dass die ersteren die Verletzung von Rechnungslegungsnormen und die letzteren alle anderen Normen betreffen.

Sofern der Rückstellungsbedarf von einer anderen, nicht die Rechnungslegung betreffende Gesetzesverletzung herrührt (zum Beispiel Korruptionsstrafrecht) muss die Revisionsstelle zusätzlich zur Einschränkung einen Hinweis machen. Hinweise werden in der Praxis regelmässig am Schluss des Revisionsberichtes integriert.

Das Gesetz verlangt allerdings weder unter heutigem noch unter neuem Recht, dass der Hinweis im Revisionsbericht integriert sein müsse. Hinweise werden in der Praxis daher auch oft in Briefform an den Verwaltungsrat (eventuell zu Händen der Generalversammlung) oder direkt mündlich an der Generalversammlung erstattet (vergleiche dazu Camponovo, Rico: Die Verantwortlichkeit der Revisionsstelle im Spiegel von Rechtsprechung und Literatur, in: der Schweizer Treuhänder 1-2/2004, S. 77).<sup>1</sup>

#### 4.2. Begrenzter Spielraum der Revisionsstelle, wenn Verwaltungsrat Rückstellungen nicht ausweisen will

Weigert sich der Verwaltungsrat grundsätzlich, die verlangten Rückstellungen zu bilden, spitzt sich die Problematik zu. Die Revisionsstelle wird nun nicht umhin kommen ihren Bericht einzuschränken und eventuell einen Hinweis anzubringen. Sofern die Rückstellung zu einem Kapitalverlust oder zu einer Besorgnis der Überschuldung führen würde, muss die Revisionsstelle zusätzlich reagieren (Überwachung der Sanierung bezüglich kurzfristiger Bereinigung des Bilanzbildes, eventuell Überschuldungsanzeige Art. 729b Abs. 2 OR). Es versteht sich von selbst, dass die Revisionsstelle dies nur tun wird, wenn sie von der Erforderlichkeit der Rückstellung überzeugt ist. Die Situation wird umso schwieriger, wenn es um die Finanzen der Gesellschaft bereits kritisch steht. Im neuen Revisionsgesetz, das vermutlich Ende dieses Jahres in Kraft tritt, ändert sich an der beschriebenen Problematik nichts für die Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterliegen (Art. 728b und c revOR). Bei der eingeschränkten Revision hingegen entfällt die

Hinweispflicht auf Gesetzesverletzungen (Art. 729c revOR im Vergleich mit Art. 728c revOR), aber die Stellungnahme zu fehlenden Rückstellungen (Einschränkung) muss auch hier erfolgen (Art. 729b Abs. 1 Ziffer 2 revOR). Ist der Verwaltungsrat also nicht bereit, Rückstellungen zu bilden, ist es für die Revisionsstelle nicht möglich, auf die Einschränkung bzw. die Hinweispflicht im Prüfber-

icht zu verzichten. Die Revisionsstelle wird dabei den Sachverhalt so umschreiben müssen, dass die Adressaten den Grund dafür nachvollziehen können.

<sup>1</sup> Dies gilt insbesondere dann, wenn die Revisionsstelle den wichtigen Hinweis kurzfristig zur Kenntnis der Generalversammlung bringen will und aus zeitlichen Gründen die Abgabe des nächsten Revisionsberichtes nicht abgewartet werden kann.