

Neuerdings werden Revisoren wegen Misswirtschaft i.S. Art. 165 des Strafgesetzbuches (StGB) strafrechtlich verfolgt, wenn ihre Revisionskunden in Konkurs fallen! Das ist z. B. dann der Fall, wenn sie die Überschuldungsanzeige zu spät eingereicht haben oder wenn der Revisionsbericht einen Fehler enthielt.

RICO A. CAMPONOVO

IST DER REVISOR «SCHULDNER» UND DAMIT STRAFBAR WEGEN MISSWIRTSCHAFT? Unzulässige Ausweitung des Organbegriffs von Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB auf die Revisionsstelle

1. EINLEITUNG

Neuerdings werden Revisoren wegen Misswirtschaft strafrechtlich verfolgt, wenn ihre Revisionskunden in Konkurs fallen! Das ist z. B. dann der Fall, wenn sie die Überschuldungsanzeige zu spät eingereicht haben oder wenn der Revisionsbericht einen Fehler enthielt.

Die Verurteilung von Revisoren infolge von Misswirtschaft basiert auf folgenden gesetzlichen Grundlagen:

«Art. 165 StGB Misswirtschaft [1]

1. Der Schuldner, der in anderer Weise als nach Artikel 164, durch Misswirtschaft, namentlich durch ungenügende Kapitalausstattung, unverhältnismässigen Aufwand, gewagte Spekulationen, leichtsinniges Gewähren oder Benützen von Kredit, Verschleudern von Vermögenswerten oder arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung, seine Überschuldung herbeiführt oder verschlimmert, seine Zahlungsunfähigkeit herbeiführt oder im Bewusstsein seiner Zahlungsunfähigkeit seine Vermögenslage verschlimmert, wird, wenn über ihn der Konkurs eröffnet oder gegen ihn ein Verlustschein ausgestellt worden ist, mit Gefängnis bis zu fünf Jahren bestraft.»

Bezüglich der Vertretungsverhältnisse bestimmt das StGB folgendes:

«Art. 29 StGB [2]

7. Vertretungsverhältnisse

Eine besondere Pflicht, deren Verletzung die Strafbarkeit begründet oder erhöht, und die nur der juristischen Person, der Gesellschaft oder der Einzelfirma obliegt, wird einer natürlichen Person zugerechnet, wenn diese handelt:

- a. als Organ oder als Mitglied eines Organs einer juristischen Person;
- b. als Gesellschafter;
- c. als Mitarbeiter mit selbständigen Entscheidungsbefugnissen in seinem Tätigkeitsbereich einer juristischen Person, einer Gesellschaft oder einer Einzelfirma; oder
- d. ohne Organ, Mitglied eines Organs, Gesellschafter oder Mitarbeiter zu sein, als tatsächlicher Leiter.»

2. PROBLEMATIK

2.1 Allgemeines. Ist der Schuldner i.S. Art. 165 StGB eine Aktiengesellschaft, so ist es nicht zulässig, dessen Revisionsstelle als «Organ» i.S. Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB zu qualifizieren. Eine solche Übertragung des Vertretungsverhältnisses ginge von einer rein mechanischen und daher nicht gesetzeskonformen Anwendung des Organbegriffs aus.

2.2 Begründung, weshalb der Revisor nicht unter Art. 165 StGB fällt. Der Organbegriff ist erstens ein struktureller Begriff, der zeigen will, wie eine Aktiengesellschaft organisiert ist. Die Dreiteilung der Organe widerspiegelt in gewissem Sinne die Machtverteilung der Gesellschaft. Die Generalversammlung tritt dabei als «Gesetzgeber», der Verwaltungsrat als «Exekutive» und die Revisionsstelle als «Kontrollorgan» auf. Sie haben völlig unterschiedliche Aufgaben und können nicht einfach unesehen als «Organ» i.S. Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB angesehen werden. Der Organbegriff im StGB fokussiert auf die Handlungsebene, der Organbegriff im *Obligationenrecht* (OR) fokussiert u.a. auf eine strukturelle Ebene.

Zweitens sind die Organe der Aktiengesellschaft nicht nur Verwaltungsrat und Revisionsstelle, sondern auch die Generalversammlung. Geht man streng wörtlich bzw. mechanisch – vom Organbegriff aus, so dürfte die Generalversammlung nicht ausgeblendet werden. Die Generalversammlung könnte nämlich im Rahmen eines missglückten Sanierungsverfahrens ohne weiteres eine gewisse Rolle spielen, so z. B. indem sie gewisse Beschlüsse (Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen, Dividendenausüttungen usw.) fasst, die im Rückblick der Sanierung nicht dienlich waren. Die Beschlüsse könnten als «gewagte Spekulationen», «ungenügende Kapitalausstattung» oder als «arge Nachlässigkeit in



RICO A. CAMPONOVO,
RECHTSANWALT,
LIC. IUR. ET LIC. OEC. PUBL.,
STV. DIREKTOR UND
LEITER DES FACHTEAMS
REVISIONSRECHT,
LEGAL, KPMG AG, ZÜRICH

der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung» qualifiziert werden und damit strafbar sein. Wie wollte man aber die Mehrheit der abstimmenden Aktionäre infolge Misswirtschaft belangen? Auch hier zeigt sich, dass der Organbegriff bei Art. 165 StGB auf die Exekutivorgane beschränkt sein muss.

Man kann das drittens auch daraus ersehen, dass es bei Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB um die Übertragung der «besonderen Pflicht, deren Verletzung die Strafbarkeit begründet oder erhöht», auf eine natürliche Person geht. Faktisch ist es zwar richtig, dass die Revisionsstellen manchmal als natürliche Personen gewählt werden. Üblich ist jedoch, dass Gesellschaften, d. h. juristische Personen als Revisionsstelle gewählt werden. Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB wäre dann nur in den ersten Fällen anwendbar, was störend wäre. Selbstverständlich gibt es in der juristischen Person Revisionsstelle einen «leitenden Revisor», der eine natürliche Person ist. Wiederum ist dieser leitende Revisor nicht automatisch Organ oder Mitglied eines Organs der juristischen Person Revisionsstelle. Man kann auch hieraus ersehen, dass Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB nicht zur Anwendung auf das Organ Revisionsstelle oder Generalversammlung geschaffen wurde. Es darf nicht sein, dass Art. 29 StGB, der nur die «Vertretungsverhältnisse» regeln will, zu einer materiellen Ausweitung des Art. 165 StGB missbraucht wird.

Weiter muss viertens beachtet werden, dass Art. 165 StGB in einer engen Beziehung zu Art. 163 und 164 StGB steht [3]. So ist Art. 165 StGB ein subsidiärer Tatbestand, ein Auffangtatbestand [4], gegenüber Art. 163 und 164 StGB. Beim betrügerischen Konkurs zeigt die Lektüre des Straftatbestandes aber deutlich, dass dieser auf das Organ Revisionsstelle nicht anwendbar sein kann. Die Revisionsstelle kann keine Vermögenswerte zum Scheine beiseite schaffen, verheimlichen, Schulden vortäuschen, vorgetäuschte Forderungen anerkennen oder deren Geltendmachung veranlassen usw. Die Revisionsstelle kann auch keine Vermögenswerte beschädigen, zerstören, entwerten oder unbrauchbar machen oder Vermögenswerte unentgeltlich gegen eine Leistung mit offensichtlich geringerem Wert veräussern usw. Wenn überhaupt die Revisionsstelle für ihren Revisionskunden solche

Tätigkeiten veranlassen könnte, so müsste sie als Dritte i. S. Art. 164 Abs. 2 StGB ins Recht gefasst werden.

Der Auffangtatbestand von Art. 165 StGB wurde fünftens als solcher notgedrungen sprachlich und sachlich wesentlich weiter gefasst als die anderen beiden Artikel. Diese Formulierungen laden daher zu Unrecht dazu ein, den Täterkreis auszuweiten auf Personen, die von Art. 165 StGB gar nicht erfasst werden wollen [5].

Sechstens möchte Art. 165 StGB «Misswirtschaft», wie es die Marginalie deutlich ausdrückt, ahnden. Was heisst «Misswirtschaft»? Misswirtschaft kann nur von einem Verhalten des Schuldners herrühren. Es muss sich dabei um ein Organ dieser Person handeln, das tatsächlich «misslich wirtschaften» kann, d. h. eine Person, die die «Wirtschaft» oder die «Bewirtschaftung» dieser Rechtseinheit tatsächlich in Händen hält und betreibt. Das ist für die nicht exekutiven Organe der juristischen Person trotz Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB nicht so einfach der Fall. Man sieht leicht an der Aufzählung in Art. 165 StGB, dass der Gesetzgeber die Geschäftsführung gemeint haben muss. Der Gesetzestext erläutert den Begriff Misswirtschaft mit folgenden Beispielen: «ungenügende Kapitalausstattung, unverhältnismässiger Aufwand, gewagte Spekulationen, leichtsinniges Gewähren oder Benützen von Kredit, Verschleudern von Vermögenswerten» usw. Diese Beispiele zeigen deutlich, dass der Gesetzgeber weder die Revisionsstelle noch die Generalversammlung ins Visier nehmen will. Es ist klar, dass die Revisionsstelle bei keinem dieser Beispiele auch nur die geringste Möglichkeit hätte, entsprechend zu handeln.

Nicht anders lautet das Urteil für die letzten beiden Aufzählungspunkte in Art. 165 StGB. Das letzte Beispiel nennt in einem Atemzug zweierlei, nämlich die «arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung». Die Staatsanwaltschaft stützt sich bei den leider zunehmenden Anklagen offenbar ohne Frage einzig auf die fünf Wörter «arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung» ab, um die Revisionsstelle zu belasten. Die anderen Beispiele in Art. 165 StGB lassen sich eben auch bei mechanischer Übertragung des Organbegriffes auf die Revisionsstelle nicht anwenden.

ANZEIGE

ABACUS AbaWebTreuhand

Die fortschrittliche, kundenfreundliche Software-Lösung

Software as a Service – Vorteile für Treuhänder und Kunden

> Buchungen erfassen und Auswertungen abfragen übers Internet > Lohndaten vorerfassen und Mutationen online vornehmen > Kein Datenaustausch notwendig > Sicherheit dank verschlüsselter Kommunikation und Authentifizierung mittels PostZertifikat > Keine Software-Installation und Updates beim Treuhandkunden nötig > Neue Dienstleistung mit direkterer, intensiverer Kundenbindung > Kundennahe Betreuung auch über grössere Distanzen

Kostenloses Beratungsgespräch unter Tel. 044 738 50 70.



Eichwatt 5, 8105 Watt-Regensdorf, www.fidevision.ch

Es muss klar gesehen werden, dass sich dieser letzte Aufzählungspunkt nahtlos an die anderen Beispiele anfügt. Man sieht sofort, dass sich alle Punkte an die Exekutive richten und dass auch mit der argen Nachlässigkeit in der Berufsausübung nur die Exekutive gemeint sein kann. Es mag sein, dass rein wörtlich und durch Beschränkung auf diese fünf Wörter und ohne sich Gedanken über die Organ-eigenschaft zu machen, der Satzausschnitt in mechanischer Weise auf die Revisionsstelle angewendet werden könnte. Allein die bisherigen Ausführungen zeigen, dass dieser Punkt nicht für das Kontroll- oder das Gesetzgebungsorgan massgebend sein kann. Zweitens zeigt der Gesetzgeber auch selber, indem er die «arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung oder Vermögensverwaltung» in einem Atemzug nennt, dass er hier nur die Exekutive meint, weil «Vermögensverwaltung» wieder ganz klar einzig und allein in den Bereich der Exekutive gehört.

2.3 Verstoss gegen Art. 1 StGB. Zusammenfassend ergibt sich aus diesen Argumenten die Folgerung, dass hier ein Verstoss gegen Art. 1 StGB vorliegt. Das Strafgesetzbuch sieht keine ausdrückliche Strafe für das Organ Revisionsstelle bei Misswirtschaft des Schuldners vor. Bei den hier diskutierten Konkurs- und Betreibungsverbrechen oder -vergehen visiert der Gesetzgeber eindeutig die Exekutive bei juristischen Personen oder jedenfalls die handelnden natürlichen Personen an. Die Vertretungsverhältnisse in Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB sind dazu da, Gesetzesverletzungen von juristischen Personen, Gesellschaften oder Einzelfirmen einer natürlichen Person zurechnen zu können. So wurde Art. 165 StGB nach 1935 vom Bundesgericht nur auf exekutiv handelnde Personen angewendet. Einzige Ausnahmen sind die nachfolgend zu besprechenden Fälle, alle aus neuerer Zeit, die den Anlass für diesen Aufsatz bilden.

In der strafrechtlichen Literatur findet sich denn auch die entsprechende Kritik an der allzu unbestimmten Formulierung in Art. 165 StGB. So formuliert *Schubarth* dazu ausdrücklich seine Bedenken im Hinblick auf Art. 1 StGB. Er beruft sich dabei auf *Stratenwerth* [6]. *Schubarth* zeigt auch, dass gewisse Formulierungen von Art. 165 StGB in ihrer Unbestimmtheit dazu geeignet sind, moralisierende Werturteile über die Lebensführung des angeklagten Schuldners hervorzubringen. Er erwähnt dabei namentlich die Formulierung der «Nachlässigkeit in der Ausübung des Berufes». Gemäss *Schubarth* war nämlich ursprünglich vorgesehen, dass diese Formulierung in Anlehnung an die früheren kantonalen Rechte dann zur Strafbarkeit führen sollte, wenn sie auf Arbeitsscheu, Müssiggang, Trunksucht oder auf ähnlichen Beweggründen beruht [7]. Diese Ausführungen machen deutlich, wie weit sich der Wortlaut von Art. 165 StGB verselbständigt und vom ursprünglichen Sinn des Artikels entfernt hat. Für *Schubarth* gehört zur «groben Nachlässigkeit in der Ausübung des Berufes» in erster Linie die Vernachlässigung des Rechnungswesens sowie der Buchführung in Geschäftsbetrieben und die Verletzung der Anzeigepflicht gemäss Art. 725 OR durch den Verwaltungsrat. Man sieht deutlich, dass der Sinn des Artikels auf die Exekutivorgane abzielt [8].

Die neuerdings in Mode kommende Bestrafung von Revisoren für Misswirtschaft ist ein Anwendungsfall dafür, wie allzu unbestimmte Formulierungen im Strafgesetzbuch eine Eigendynamik in Richtung Ausweitung der Strafbarkeit nach sich ziehen können [9].

3. BESPRECHUNG VON KONKRETEN FÄLLEN

3.1 Unterlassung der Überschuldungsanzeige durch die Revisionsstelle. Dem Bundesgerichtsentscheid (BGE) 127 IV 110 vom 9. Mai 2001 lag folgender Sachverhalt zugrunde: A war diplomierter Wirtschaftsprüfer und Angestellter der B Treuhand AG. Die B Treuhand AG war Revisionsstelle von 1991 bis 1994 für ihre Klientin C AG, wobei A die Kundin C betreute. Am 8. Mai 1995 fiel die C AG in Konkurs.

Per 31. Mai 1993 wurde eine Zwischenbilanz der C AG errichtet. Sie zeigte eine Überschuldung von CHF 293 468 zu Fortführungswerten. Am 31. August 1993 wurde ein Revisionsbericht ausgestellt. In diesem Bericht hiess es, dass eine Zwischenbilanz zu Liquidationswerten ebenfalls eine Überschuldung ausweise und dass daher der Richter i. S. Art. 725 Abs. 2 OR benachrichtigt werden müsse. Dieser Revisionsbericht wurde der Generalversammlung der C AG am 30. November 1993 präsentiert. Der Revisionsbericht präziserte dazu, dass «der Verwaltungsrat beabsichtige, kurzfristig der Generalversammlung einen Sanierungsplan vorzulegen, der die Überschuldung der Gesellschaft drastisch reduzieren werde. Aus diesen Gründen verzichte der Verwaltungsrat provisorisch auf die Benachrichtigung des Richters.»

In diesem Sanierungsplan hiess es, dass «die C AG in eklatanter Weise überschuldet sei». Der von der GV akzeptierte Sanierungsplan sah vor:

→ neues Darlehen durch einen Verwaltungsrat der C AG im Umfang von CHF 100 000; → Kaufvertrag zwischen der C AG und einer neugegründeten E AG (einziger Verwaltungsrat ist Wirtschaftsprüfer A), wonach die E AG Aktiven der C AG von CHF 623 000 und Schulden von CHF 475 000 zu einem Kaufpreis von CHF 150 000 übernahm. Nicht übernommen wurden gemäss diesem Kaufvertrag Schulden der C AG aus Personalvorsorge, gegenüber der AHV und aus Quellensteuern im Umfang von CHF 380 000; → die E AG übernahm Personal und Unterhaltsverträge der C AG gegen monatliche Zahlung von CHF 12 000 (monatlich kündbar) und einmalige Vorauszahlung von CHF 50 000 an C AG.

Am 20. Dezember 1994 wurde die GV informiert, dass das Überleben der C AG unmöglich sei, weil die E AG ihre monatlichen Zahlungen eingestellt habe.

Aufgrund dieses Sachverhalts wurde gegen den Wirtschaftsprüfer A eine Strafanzeige wegen leichtsinnigem Konkurs und Vermögensverfall (Art. 165 a StGB) eingereicht. Tatsächlich hat das Bundesgericht den Wirtschaftsprüfer A mit zehn Tagen Gefängnis bestraft.

Das Bundesgericht stellt fest, dass Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit der C AG zwischen dem 31. Mai 1993 bis zum 20. Dezember 1994 zugenommen hat. Zudem bestätigt es, dass die Unterlassung der Überschuldungsanzeige einen Kausalzusammenhang mit dieser Verschlechterung hatte. Hätte der Wirtschaftsprüfer m. a. W. die Anzeige er-

stattet, wäre die Verschlechterung nicht in diesem Ausmass eingetreten.

Das Bundesgericht bejaht auch, dass die Unterlassung der Anzeige eine «grobe» Nachlässigkeit in der Ausübung des Berufes sei, und zwar aufgrund folgender Erwägungen:

→ A wusste seit dem 31. August 1993, dass eine offensichtliche Überschuldung seit 31. Mai 1993 existierte; → A wusste, dass der Sanierungsplan die Überschuldungssituation der Gesellschaft als «eklatant» bezeichnete und dass keinerlei Rangrücktritte existierten; → es musste A klar sein, dass die von der Generalversammlung vom 30. November 1993 akzeptierten Sanierungsschritte keine effiziente und rasche Beseitigung der Überschuldung garantierten; → dies gilt insbesondere deshalb, weil A wusste, dass die monatlichen Zahlungen von CHF 12 000 jeden Monat durch Kündigung beendet werden konnten; → zudem wusste A als Verwaltungsrat der Schuldnerin dieser monatlichen Zahlung Bescheid darüber, dass diese Zahlungen eingestellt wurden.

Immerhin hält das Bundesgericht fest, dass mit dieser Entscheidung nicht gemeint sei, dass jede Verletzung einer zwingenden Bestimmung des OR eine grobe Nachlässigkeit in der Ausübung des Berufes bedeuten müsse.

Kommentar: Man sieht aus dieser Entscheidung deutlich, dass sich das Gericht überhaupt nicht mit den eingangs aufgeworfenen Fragen befasst. In zivilrechtlicher Hinsicht mag es zutreffen, dass der Wirtschaftsprüfer im vorliegenden Fall die Überschuldungsanzeige pflichtwidrig unterlassen hat. Für die Strafbarkeit infolge Misswirtschaft besteht jedoch kein Raum [10].

3.2 Aktivierung einer Forderung aus einem Schadenersatzprozess. Eine weitere Ausweitung der Anwendbarkeit von Art. 165 StGB auf die Revisoren ist aus dem nachfolgenden Fall zu befürchten. Dem Wirtschaftsprüfer W wird vorgeworfen, dass eine aktivierte Schadenersatzforderung in der

ANZEIGE

tax

Swisslex Tax – Das Online-Abo für Treuhänder jetzt auf swisslex.ch

Archivrecherche Search

in Entscheiden, Zeitschriften, Literatur

&

Aktualität Push service

laufend neue Entscheide und Zeitschriften

Unter anderem mit sämtlichen juristischen Beiträgen aus folgenden Fachzeitschriften

DER SCHWEIZER TREUHÄNDER
L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE
L'EXPERT-COMPTABLE SUISSE

TREX
L'EXPERT FIDUCIAIRE - DER TREUHÄNDEREXPERTE

Steuer Revue
Revue fiscale

zsis) RDAF

REVUE DE DROIT
ADMINISTRATIF ET
DE DROIT FISCAL

ASA Neue Zürcher Zeitung

ab CHF 90/Monat* (statt CHF 122)
Jetzt registrieren für Testmonat:
swisslex.ch

* für 1-3 Mitarbeitende

SWISSLEX

Jahresrechnung 2002 der Revisionskundin X AG nicht bilanzfähig gewesen sei, dass er dies hätte feststellen und die Jahresrechnung zur Rückweisung empfehlen müssen. Die Anklage lautet auch hier auf Misswirtschaft i. S. Art. 165 StGB, weil dieses Verhalten von W einer argen Nachlässigkeit in der Berufsausübung gleichkomme.

In der Bilanz per 31. Dezember 2002 der X AG wurde unter den Forderungen eine bestrittene Schadenersatzforderung gegen einen Geschäftspartner ausgewiesen. Der Verwaltungsrat der X AG und der Wirtschaftsprüfer liessen die Durchsetzbarkeit dieser Schadenersatzforderung durch einen Rechtsanwalt abklären. Dieser kam zum Schluss, dass 50% der betreffenden Forderung mit hoher Wahrscheinlichkeit durchsetzbar seien. Vorsichtshalber schrieb die X AG die aktivierte Forderung jedoch um 60% statt 50% ab. Der Revisor weist in seinem Bericht auf die Unsicherheit dieser vorsichtigerweise um 60% abbeschriebenen Schadenersatzforderung hin und teilt mit, dass für den Fall, dass diese Forderung nicht werthaltig sein sollte, eine begründete Besorgnis einer Überschuldung bestehen würde. In der Folge geht der Prozess vor Gericht um diesen Schadenersatzbetrag vollständig verloren. Die ganze Forderung muss abgeschrieben werden. Die X AG fällt in Konkurs.

Der Wirtschaftsprüfer wird erstinstanzlich wegen Misswirtschaft i. S. Art. 165 StGB zu 90 Tagen Gefängnis verurteilt. Das Gericht begründet dies damit, dass das schweizerische Buchführungsrecht grundsätzlich verbiete, bestrittene Forderungen zu aktivieren, und daher eine Bilanzierung der Forderung zum vornherein grundsätzlich nicht möglich gewesen sei [11].

Kommentar: Es handelt sich hier um ein weiteres Anwendungsbeispiel für die unzulässige Ausweitung des Anwendungsbereichs von Art. 165 StGB.

3.3 Verpflichtung der Revisionsstelle, dass die Jahresbilanz rechtzeitig erstellt wird? Der erste Entscheid, bei welchem dem Revisoren Strafbarkeit i. S. Art. 165 StGB vorgeworfen wurde, datiert vom 27. April 1990 (BGE 116 IV 26).

Die B AG war Kontrollstelle von zwei Gesellschaften, die beide im Jahr 1981 in Konkurs fielen. Bei beiden Gesellschaften waren praktisch nie Buchhaltungen geführt worden. Der Kontrollstelle B AG wurde im vorliegenden Falle nicht nur ein Vorwurf i. S. Art. 165 StGB gemacht, sondern der Revisor wurde als (faktischer) Geschäftsführer zudem beschuldigt, dass er sich der Unterlassung der Buchführung i. S. Art. 166 StGB strafbar gemacht habe. Das Gericht wies allerdings die Anklage an die kantonalen Instanzen zwecks weiterer Abklärungen zurück.

Für die in diesem Aufsatz aufgeworfene Frage ist der Entscheid aber dennoch interessant. So zeigen die Ausführungen unter Erwägung 4b) dieses BGE zur Anwendbarkeit von Art. 165 StGB auf das Kontrollorgan, dass die Überlegungen dazu durch das Bundesgericht sehr rudimentär sind. Sie befassen sich einzig mit der wörtlichen Auslegung von Art. 172 aStGB und thematisieren die entscheidende – in diesem Aufsatz aufgeworfene – Frage nicht. Das Bundesgericht kommt denn leider auch zum Schluss, dass die Übertragung

der Strafbarkeit auf das Kontrollorgan einer AG i. S. Art. 172 aStGB möglich sei.

Betrachtet man die Vorwürfe zu den Pflichtverletzungen des Kontrollorgans, dann wird deutlich, dass nochmals eine wesentliche Ausweitung des Anwendungsbereichs von Art. 165 StGB zur Debatte stand. Als strafbare Pflichtverletzungen wurde nämlich diskutiert, ob die Kontrollstelle nicht gemäss Art. 699 Abs. 1 OR die Generalversammlung einberufen müsse, wenn der Verwaltungsrat dies in unverantwortlicher Weise unterlasse, oder ob die Kontrollstelle dafür hätte sorgen müsse, dass die Jahresrechnung durch den Verwaltungsrat rechtzeitig erstellt werde, wenn sie für ihre Prüfungsarbeit die entsprechenden Unterlagen nicht erhalten habe [12]. Die Kontrollstelle müsse die Unterlagen für ihre Kontrolle frühzeitig von der Verwaltung verlangen, damit der Abschluss des Geschäftsjahres innerhalb der gesetzlichen Halbjahresfrist möglich sei. Weil der Sachverhalt in diesem Punkt allerdings nicht ganz klar war, wurde der Entscheid in diesem Punkt an die Vorinstanz zurückgewiesen.

Dieses Beispiel macht deutlich, wohin die Ausweitung von Art. 165 StGB für die Revisionsstelle führen kann. Es würde genügen, wenn man nicht rechtzeitig den Verwaltungsrat dazu drängt, die Jahresbilanz zeitgerecht zu erstellen. Speziell in diesem Fall war allerdings die Tatsache, dass die Revisionsstelle als (faktischer) Geschäftsführer der Gesellschaften betrachtet wurde. Es mag sein, dass dieser Umstand eine Rolle gespielt hat. Aus dem Entscheid geht das allerdings nicht klar hervor.

Interessant sind auch die Ausführungen in diesem Entscheid zum Delikt der Unterlassung der Buchführung i. S. Art. 166 StGB. Interessanterweise wird hier trotz Art. 172 aStGB klar festgehalten, dass die Kontrollstelle nicht «Schuldner» i. S. Art. 166 StGB sei und dass sie die erwähnte gesetzliche Pflicht zur Buchführung gar nicht treffen könne. Diese Pflichten können «der Natur der Sache nach bei der Kontrollstelle gar nicht vorhanden sein; sie sei von Gesetzes wegen nie buchführungspflichtig und dürfe es auch nicht sein, wenn sie die Prüfungspflichten gemäss Art. 728 aOR wirksam und unabhängig soll wahrnehmen können.»

Obwohl die in diesem Beitrag kritisierte mechanische Anwendung der Vertretungsverhältnisse auch bei Art. 166 StGB ohne weiteres dazu führen könnte, dass die Revisionsstelle auch für die Buchführung verantwortlich erklärt wird (sie ist und bleibt ja «Organ» des Schuldners), wird hier diese Pflicht für die Revisionsstelle dennoch als unmöglich beurteilt. Die Klarheit der Aussage, die m. E. generell gelten würde, kommt allerdings nur deshalb zustande, weil die Unabhängigkeitsvorschriften im klaren Widerspruch dazu stünden, von der Revisionsstelle eine Buchführungspflicht zu verlangen.

4. FAZIT

Zu Unrecht werden Revisionsstellen vermehrt wegen Misswirtschaft im Sinne von Art. 165 StGB verurteilt. Die Zurechnung von strafbaren Pflichtverletzungen des Revisionskunden an die Revisionsstelle erfolgt in mechanischer Weise auf der Basis von Art. 29 Abs. 1 lit. a StGB und verkennt,

dass das Delikt der Misswirtschaft auf die exekutiven Organe des Revisionskunden abzielen. Die Revisionsstelle ist jedoch kein exekutives Organ, das Misswirtschaft betreiben kann. Auch die ausufernde Subsumtion praktisch der gesamten Revisionsstellentätigkeit (Überschuldungsanzeige, fehlende Einschränkung im Revisionsbericht, Nichteinbe-

rufung der Generalversammlung, nicht rechtzeitiges Einverlangen der Jahresrechnung) unter die «arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung» ist zurückzuweisen. Es handelt sich bei dieser Rechtsprechung um einen Verstoss gegen Art. 1 StGB. Art. 165 StGB ist auf die Revisoren nicht anwendbar. ■

Anmerkungen: 1) Der alte Art. 165 StGB «leicht-sinniger Konkurs und Vermögensverfall» lautete ähnlich. Die Unterschiede sind für die in diesem Beitrag diskutierte Frage nicht relevant. 2) Früher waren die Vertretungsverhältnisse in Art. 172 StGB geregelt. Für die hier zur Debatte stehenden Fragen sind die Änderungen nicht relevant. 3) Schubarth, Martin; Kommentar zum Schweizerischen Strafrecht, Besonderer Teil, 2. Band, im folgenden «Schubarth», Art. 165 N. 1. 4) Ebenso Trechsel, Stefan et al; Schweizerisches Strafrecht, Praxis-Kommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Kommentar zu Art. 165 N 1. 5) «Aufgefangen» werden sollen damit weitere Sachverhaltsvarianten, nicht weitere Personenkreise. 6) Schubarth, Art. 165 N 9. 7) Schubarth, Art. 165 N 9. 8) Schubarth, Art. 165 N 13. 9) Schmid, Niklaus; Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Revisors, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 141, Zürich 1996 N 15, N 137 ff. und insb. N 152 ff. Schmid thematisiert die Anwendbarkeit von Art. 172 a StGB in N 138 in allgemeiner Weise und diskutiert die hier aufgeworfene Frage des Verstosses gegen Art. 1 StGB nicht. Auch N 152 f., wo Schmid ausdrücklich die Frage der Strafbarkeit des Revisors bei Misswirtschaft stellt, enthält keine kritische Auseinandersetzung mit der hier aufgeworfenen Frage. Schmid

übernimmt für seine Ansicht unbesehen die weiter hinten diskutierten Bundesgerichtsentscheide und geht davon aus, dass diese den selbstverständlichen Massstab für diese Fragen bilden. Dasselbe gilt für Herren, Peter; Die Misswirtschaft gemäss Art. 165 StGB, Zürich-Basel-Genf 2006, S. 110 ff. Herren diskutiert die hier anvisierte Frage nicht. Er übernimmt die Ansicht von Schmid und der hinten diskutierten Bundesgerichtsentscheide. Er geht daher weit und erklärt praktisch alle Pflichten der Revisionsstelle zu potentiellen Tatbeständen. Sogar Art. 725 OR ordnet er dem Pflichtenkatalog der Revisionsstelle zu. 10) Lukas Imark (Imark, Lukas in: Der Schweizer Treuhänder 10/02, S. 901 ff insb. Ziff. 3) kritisiert die strafrechtliche Qualifikation durch das Bundesgericht in diesem Entschcheid ebenfalls. Er vermisst allerdings nur eine eingehende Beurteilung, welche Kriterien für eine arge Nachlässigkeit in der Berufsausübung gelten sollen. Er ist der Ansicht, dass eine Strafbarkeit wegen Unterlassung der Überschuldungsanzeige nur in hoffnungslosen Fällen angemessen sei. Zudem vermisst er eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob Art. 165 StGB überhaupt durch Unterlassen erfüllt werden könne bzw. ob dem Revisor überhaupt eine Garantienstellung gegenüber den Gläubigern zukomme. 11) Nur nebenbei ist

materiell dazu zu sagen, dass das Gericht offenbar die Standardliteratur zur Buchführung nicht konsultiert hat. Es hätte dabei festgestellt, dass die schweizerischen Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung vorsehen, dass bestrittene Forderungen generell aktiviert werden dürfen. Die entsprechenden Belege finden sich z. B. im Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Zürich 1998, Treuhand-Kammer, Band I, Ziff. 2.3405 «Forderungen aus Lieferungen und Leistungen», c) Bilanzierung Bewertung (S. 131) oder analog HWP Ziff. 2.3420 c) Bilanzierung (S. 210) für Verbindlichkeiten. Auch das Standardwerk im schweizerischen Recht bezüglich der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung geht davon aus, dass bestrittene Forderungen und insbesondere auch Schadenersatzforderungen aktivierbar sind. So Karl Käfer im Berner Kommentar zum Obligationenrecht, Band VIII, zweite Abteilung, die kaufmännische Buchführung, Art. 957 bis 964 OR, 1. Teilband, Grundlagen und Artikel 957 OR, Bern 1981, auf S. 421 in N 292 oder in N 297 ausdrücklich zu den zweifelhaften Forderungen oder im zweiten Teilband Art. 958 bis 964 OR zu Art. 958 auf S. 749 N 546. 12) BGE 116 IV 26 E.4b.

RÉSUMÉ

Le réviseur a-t-il qualité de «débiteur» et peut-il être poursuivi pour gestion fautive?

La qualification d'organe au sens de l'article 29 du code pénal est inappropriée pour l'organe de révision. Dorénavant, les réviseurs pourront faire l'objet de poursuites pénales au sens de l'article 165 du *code pénal* (CP) pour gestion fautive lorsque leurs clients d'audit feront faillite! Par exemple s'ils transmettent l'avis de surendettement tardivement ou si leur rapport de révision contient une erreur.

«Art. 165 CP Gestion fautive

1. Le débiteur qui, de manières autres que celles visées à l'art. 164, par des fautes de gestion, notamment par une dotation insuffisante en capital, par des dépenses exagérées, par des spéculations hasardeuses, par l'octroi ou l'utilisation à la légère de crédits, par le bradage de valeurs patrimoniales ou par une négligence coupable dans l'exercice de sa profession ou dans l'administration de ses biens,

aura causé ou aggravé son surendettement, aura causé sa propre insolvabilité ou aggravé sa situation alors qu'il se savait insolvable, sera, s'il a été déclaré en faillite ou si un acte de défaut de biens a été dressé contre lui, puni d'une peine privative de liberté de cinq ans au plus ou d'une peine pécuniaire.»

Lorsque le débiteur au sens de l'article 165 CP est une société anonyme, il est illicite de qualifier son organe de révision d'«organe» au sens de l'article 29 lettre a CP. Seule une transposition machinale de la notion d'organe permettrait en effet d'interpréter le rapport de représentation de cette façon, mais cela ne serait pas conforme à la loi. Voici pourquoi.

Premièrement, la notion d'organe a deux acceptions. L'une de nature structurelle: le droit de la société anonyme prévoit trois catégories d'organes qui

font en quelque sorte pendant aux trois pouvoirs de l'État moderne. L'assemblée générale a des prérogatives «législatives», le conseil d'administration des compétences «exécutives» et l'organe de révision une fonction de «contrôle». Avec des attributions aussi différentes, on ne saurait les qualifier tous trois d'«organes» au sens de l'article 29 al. 1, let. a CP. Dans le code pénal, «organe» fait référence au pouvoir du sujet visé, tandis que le code des obligations (CO) vise plus spécifiquement la structure de la société.

Deuxièmement, les organes de la société anonyme ne se limitent pas au conseil d'administration et à l'organe de révision. L'assemblée générale en fait aussi partie. Si l'on veut s'en tenir strictement à la lettre de la loi – dans le cadre d'une transposition machinale –, il faudrait donc aussi lui appliquer le qualifi-

RÉSUMÉ

catif d'organe au sens pénal du terme. L'assemblée générale pourrait en effet jouer un rôle dans l'échec d'un processus d'assainissement, par exemple en prenant certaines décisions (augmentations ou réductions du capital-actions, distributions de dividendes, etc.) qui, avec le recul, apparaîtraient comme inopportunes. Celles-ci pourraient être qualifiées de «spéculations hasardeuses», «dotation insuffisante en capital» ou encore «négligence coupable dans l'exercice de sa profession ou dans l'administration de ses biens» et faire l'objet de poursuites pénales. Mais comment s'y prendrait-on pour poursuivre la majorité des actionnaires ayant approuvé ces décisions pour gestion fautive? On voit bien qu'au sens de l'article 165 CP, la portée de la notion d'organe s'arrête aux organes exécutifs.

Troisièmement, il faut relever que l'article 29 CP a pour objet l'imputation à une personne physique d'un «devoir particulier dont la violation fonde ou aggrave la punissabilité». Dans les faits, l'organe de révision élu est parfois une personne physique, mais il s'agit le plus souvent de sociétés, donc de personnes morales. L'article 29 CP ne s'appliquerait-il donc que dans le premier cas de figure? Cela serait gênant. Il y a certes au sein de toute personne morale exerçant la fonction d'organe de révision un «réviseur responsable» qui est une personne physique. Mais ce dernier n'a pas nécessairement la qualité d'organe ou de membre d'un organe de la personne morale en question. Ce raisonnement permet donc aussi d'exclure que la notion d'organe au sens de l'article 29 CP puisse s'appliquer à l'organe de révision ou à l'assemblée générale.

Quatrièmement, l'article 165 CP s'inscrit dans une série de dispositions pénales sur les crimes et délits dans la faillite et la poursuite pour dettes (art. 163 à 165 CP). Il qualifie une infraction subsidiaire à celles visées aux articles 163 et 164. En ce qui concerne la banqueroute frauduleuse, la lecture des faits constitutifs de l'infraction montre que cette disposition ne peut s'appliquer à l'organe de révision. Ce dernier ne peut en effet distraire ou dissimuler fictivement

des valeurs patrimoniales, invoquer des dettes supposées, reconnaître des créances fictives ou inciter un tiers à les produire, etc. L'organe de révision ne peut pas non plus endommager, détruire, déprécier ou mettre hors d'usage des valeurs patrimoniales, ou les céder à titre gratuit ou contre une prestation de valeur manifestement inférieure, etc. L'organe de révision qui parviendrait néanmoins à se livrer à de tels agissements envers son client d'audit le ferait de toute manière en qualité de tiers au sens de l'article 163 chiffre 2 ou 164 chiffre 2 CP et non d'organe de la société anonyme.

Cinquièmement, de par sa nature d'infraction subsidiaire, l'article 165 CP a dû être formulé de façon à avoir une portée beaucoup plus large que les deux autres articles, ce qui incite naturellement, mais à tort, à étendre le cercle des personnes visées au-delà de ce que le législateur a voulu.

Sixièmement, l'article 165 CP punit la «gestion fautive». Mais que faut-il entendre par là? La gestion fautive qualifie tout d'abord un comportement du débiteur et plus précisément celui d'un de ses organes qui peut réellement «gérer de manière fautive», quelqu'un qui peut exercer et exerce réellement la «gestion» de l'entité juridique. C'est difficilement le cas pour les organes non exécutifs de la personne morale, en dépit de l'article 29 CP. Et telle devait être la volonté du législateur. On en veut pour preuve l'énumération de l'article 165 CP qui explicite la gestion fautive en donnant les exemples suivants: dotation insuffisante en capital, dépenses exagérées, spéculations hasardeuses, octroi ou utilisation de crédits à la légère, bradage de valeurs patrimoniales, etc. Ces exemples montrent clairement que le législateur n'avait dans sa ligne de mire ni l'assemblée générale ni l'organe de révision. Dans aucun des exemples cités, l'organe de révision n'a la moindre possibilité d'intervenir. Le verdict est le même pour les deux derniers points de l'énumération, qui n'en font d'ailleurs qu'un, à savoir «négligence coupable dans l'exercice de sa profession ou dans l'administration de ses biens». Dans

les dossiers d'accusation, malheureusement de plus en plus fréquents, le ministère public ne retient de toute évidence que le premier membre de l'expression «négligence coupable dans l'exercice de sa profession» pour charger l'organe de révision.

Pourtant, le dernier point de l'énumération s'ajoute à tous ceux de la liste qui précèdent et qui visent exclusivement l'organe exécutif. On peine donc à comprendre pourquoi seule la «négligence coupable dans l'exercice de sa profession» devrait s'appliquer à d'autres organes de la société. Certes, si l'on prend cette expression au pied de la lettre, en dehors de son contexte et sans mener une réflexion de fond sur la notion d'organe, on peut la transposer machinalement à l'organe de révision. Mais les arguments qui précèdent démontrent que ce point ne peut s'appliquer à l'organe de contrôle ni à l'organe législatif de la société anonyme. De plus, le législateur a lui-même exprimé très clairement son intention en liant intimement, dans une seule expression, la «négligence coupable dans l'exercice de sa profession ou dans l'administration de ses biens». Or «l'administration des biens» est une attribution exclusive de l'organe exécutif de la société.

Le faisceau d'arguments présenté ci-dessus nous amène donc à conclure que nous sommes en présence d'une violation de l'article 1 CP. Le code pénal ne prévoit pas expressément de peine sanctionnant la gestion fautive du débiteur par un organe dénommé «organe de révision». Dans le cas des crimes et délits dans la faillite et la poursuite pour dettes dont nous avons discuté, il apparaît incontestablement que le législateur visait l'organe exécutif de la personne morale, voire les personnes physiques agissant dans cette fonction. Les rapports de représentation dont il est question à l'article 29 CP ont pour but de pouvoir imputer à une personne physique des actes illégaux commis par des personnes morales, des sociétés ou des raisons individuelles. Or depuis 1935, le Tribunal fédéral n'a appliqué l'article 165 CP qu'à des personnes physiques agissant dans une fonction exécutive. RC/PB