



Hans Hegetschweiler
 RA, lic. iur., LL.M.,
 Rechtsanwaltskanzlei
 Derksen & Hegetschweiler
 Zürich, www.swisslawfirm.ch*

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle nach neuem Recht

Mit dem neuen Revisionsrecht und den Änderungen im Obligationenrecht wird die Frage der Unabhängigkeit der Revisionsstelle eingehender geregelt. Dieser Beitrag erläutert die Grundzüge der neuen Regelung.

I. Einleitung

Während Jahrzehnten sah Art. 727 OR zwar vor, dass Aktiengesellschaften (und Kommanditaktiengesellschaften) über eine «Kontrollstelle» verfügen müssen, die ihre Rechnung prüft. Die Anforderungen sowohl an die fachlichen Kompetenzen und persönlichen Eigenschaften der Kontrollstelle als auch an die Intensität der Prüfung wurden aber vom Gesetz nicht näher geregelt. In Spezialgesetzen (z. B. BankG) bestanden zwar präzisere und weiter gehende Bestimmungen; in der «gewöhnlichen» Aktiengesellschaft konnte aber ohne Weiteres die Freundin des Hauptaktionärs, die zum Beispiel eine – sicher pertinente – Ausbildung als Kosmetikerin genossen hatte, als Kontrollstelle für die AG ihres Freundes amten.

Die Gerichtspraxis verschärfte dann allmählich die Pflichten und damit auch die Haftung der Kontrollstelle und verlangte namentlich auch, dass die Plausibilität der Bewertung von Aktien überprüft werde.

Diese Entwicklung sowie die parallelen Entwicklungen im europäischen Raum führten dazu, dass der schweizerische Gesetzgeber sei-

nerseits die Bestimmungen über die Kontrollstelle (nunmehr Revisionsstelle) mit dem BG von 4.10.1991, in Kraft seit dem 1.7.1992, verschärfte. Einerseits wurden für grössere Gesellschaften nun bestimmte Anforderungen an die Qualität der Prüfenden gestellt («besondere Befähigung»), andererseits wurde die Frage der Unabhängigkeit in Art. 727c OR¹ neu geregelt. Der Verfasser dieses Beitrages hat 1998 für den STV eine kleine Broschüre zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle verfasst. Die wichtigsten behandelten Fragen waren damals, welche Leistungen ausser der eigentlichen Revision die Revisionsstelle für die von ihr revidierte Gesellschaft erbringen darf, namentlich ging es dabei um Beratungs- und Buchführungsleistungen. Weiter wurden die Anforderungen an die persönliche Unabhängigkeit der Revisionsstelle diskutiert. Hier ging es vor allem um personelle Verflechtungen zwischen den Leitungen der geprüften und der prüfenden Gesellschaft. Es wurde darauf hingewiesen, dass aus der Verletzung der Unabhängigkeitsverpflichtungen alleine (deren Umfang damals in Lehre und Rechtsprechung nicht ganz unbestritten war) keine Haftung der Revisionsstelle erwachse, dass

aber der Richter in einem Verantwortlichkeitsprozess gegen die Revisionsstelle wohl eher auf eine Sorgfaltspflichtverletzung erkennen werde, wenn die Unabhängigkeit der Revisionsstelle zweifelhaft sei.

Mit dem am 1.9.2007/1.1.2008 in Kraft getretenen, bzw. noch in Kraft tretenden neuen Revisionsrecht² wird die Frage der Unabhängigkeit der Revisionsstelle eingehender geregelt. Dieser Beitrag erläutert die Grundzüge der neuen Regelung.

II. Grundzüge der neuen Regelung über die Unabhängigkeit

In dieser Zeitschrift wurde das neue Revisionsrecht bereits eingehend vorgestellt.³ Es kann auf die entsprechenden Beiträge verwiesen werden. Es sei nur kurz in Erinnerung gerufen, dass die Revisionspflicht von der AG und der Kommandit-AG auf weitere Gesellschaftsformen ausgedehnt wird. Es wurde eine eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde geschaffen, die einerseits für die Zulassung von sämtlichen, gesetzliche Revisionsdienstleistungen erbrin-

genden Personen und Unternehmen, die in zwei Klassen (Revisionsexperten und Revisoren) eingeteilt sind, zuständig ist, wobei für die Zulassung bestimmte fachliche Qualifikationen massgebend sind und zugelassene Unternehmen eine bestimmte Anzahl von Personen beschäftigen müssen, die die entsprechenden Zulassungskriterien erfüllen. Weiter können sich qualifizierte Revisionsunternehmen der «staatlichen Aufsicht» unterstellen, wenn bei ihnen die Anforderungen, die an zugelassene Revisionsexperten gestellt werden, erfüllt sind. Es wird wie im alten Recht zwischen grossen und kleinen Gesellschaften unterschieden. Die auf Grund bestimmter gesetzlicher Kriterien⁴ als gross geltenden Gesellschaften müssen sich einer sogenannt ordentlichen Revision unterziehen, wobei Publikumsgesellschaften dazu ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen beiziehen müssen, andere grosse Gesellschaften nur eine zugelassene Revisionsfirma. Die kleinen Gesellschaften können sich mit einer eingeschränkten Revision durch eine zugelassene Revisionsfirma begnügen oder, wenn alle Anteilseigner einverstanden sind, ganz auf eine Revision verzichten⁵. Die Unabhängigkeit der ordentlichen (staatlich beaufsichtigten oder

zugelassenen) Revisionsunternehmen und -firmen ist in Art. 728 OR, diejenige der «eingeschränkten» Revisionsfirmen in Art. 729 OR geregelt.

Wer auf eine Revision ganz verzichten darf und dies auch tut, kann freiwillige Prüfungen durch irgendeine Stelle durchführen lassen, an die keine gesetzlichen Anforderungen gestellt werden. Das Verhältnis zwischen freiwilliger Prüfstelle und geprüfter Gesellschaft unterliegt alleine dem Auftragsrecht⁶, das grundsätzlich keine Vorschriften über die Unabhängigkeit des Mandataren vom Mandanten enthält. Eine solche Verpflichtung zur Unabhängigkeit könnte sich aber allenfalls aus dem Inhalt des Mandates ergeben: dann nämlich, wenn mehrere Gruppen von Stakeholder an der Gesellschaft bestehen und nicht alle den gleichen Zugang zu den Büchern der Gesellschaft haben, weshalb die die Bücher prüfende Gesellschaft den Auftrag erhält, sicherzustellen, dass kein Stakeholder benachteiligt oder gar betrogen wird.

In Art. 11 RAG werden an die Unabhängigkeit des staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens bei der Revision von Publikumsgesellschaften noch zusätzliche Anforderungen gestellt.

→ Eingeschränkte Revision (Review): Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Art. 729 OR

Abs. 1: Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

Abs. 2: Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

Demnach kennt das Gesetz drei Unabhängigkeitsstatute:

1. Ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften

Die strengsten Unabhängigkeitsvorschriften gelten für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der Revision von Publikumsgesellschaften.

Einerseits müssen sie die in Art. 728 OR aufgeführten – nicht abschliessenden – Unabhängigkeitskriterien erfüllen:

a) Namentlich dürfen die Revisoren nicht im Verwaltungsrat oder in leitender Funktion in der geprüften Gesellschaft tätig sein, der Mandatsleiter darf keine engen Beziehungen zu Entscheidungsträgern oder bedeutenden Aktionären der geprüften Gesellschaft haben, das Mitwirken an der Buchführung ist verboten, ebenso die Übernahme von Aufträgen, die eine wirtschaftliche Abhängigkeit herbeiführen, das Abschliessen von nichtmarktkonformen Verträgen (Honorardumping oder aber übersetzte Honorare als «Schweigegehd»), die Vereinbarung eines vom Prüfergebnis abhängigen Honorars und die Annahme von Geschenken sind verboten. Arbeitnehmer der Revisionsgesellschaft dürfen auch dann, wenn sie nicht am entsprechenden Revisionsmandat mitwirken, nicht dem Verwaltungsrat einer Mandantin angehören (Art. 728 Abs. 4 OR). Die Unabhängigkeitskriterien gelten für alle Entscheidungsträger in der Revisionsgesellschaft und für ihnen nahe stehende Personen (Art. 728 Abs. 3 und 5 OR), womit auch ausgeschlossen wird, dass ein Entscheidungsträger der geprüften Gesellschaft als Verwaltungsrat oder leitender Angestellter in der Revisionsgesellschaft tätig ist. Nicht ausdrücklich ausgeschlossen wurde, dass die geprüfte Gesellschaft eine erhebliche Beteiligung an der

→ Ordentliche Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Art. 728 OR

Abs. 1: Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

Abs. 2: Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist insbesondere:

1. die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat, eine andere Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr;
2. eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft;
3. eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär;
4. das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen;
5. die Übernahme eines Auftrags, der zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führt;
6. der Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet;
7. die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen.

Abs. 3: Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit gelten für alle an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidungsfunktion.

Abs. 4: Arbeitnehmer der Revisionsstelle, die nicht an der Revision beteiligt sind, dürfen in der zu prüfenden Gesellschaft weder Mitglied des Verwaltungsrates sein noch eine andere Entscheidungsfunktion ausüben.

Abs. 5: Die Unabhängigkeit ist auch dann nicht gegeben, wenn Personen die Unabhängigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen, die der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder anderen Personen mit Entscheidungsfunktion nahe stehen.

Abs. 6: Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit erfassen auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen.

→ Unabhängigkeit

Art. 11 RAG

Abs. 1: Über die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle hinaus (Art. 728 OR) müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften folgende Grundsätze einhalten:

- a. Die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne Gesellschaft und die mit ihr durch einheitliche Leitung verbundenen Gesellschaften (Konzern) dürfen 10 Prozent ihrer gesamten Honorarsumme nicht übersteigen.
- b. Treten Personen, die in einer Gesellschaft eine Entscheidfunktion innehaben oder in leitender Stellung in der Rechnungslegung tätig waren, in ein Revisionsunternehmen über und übernehmen sie dort eine leitende Stellung, so darf dieses während zwei Jahren ab Übertritt keine Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft erbringen.
- c. Treten Personen, die in einer Gesellschaft in der Rechnungslegung mitgewirkt haben, in ein Revisionsunternehmen über, so dürfen sie während zwei Jahren ab Übertritt keine Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft leiten.

Abs. 2: Eine Publikumsgesellschaft darf keine Personen beschäftigen, die während der zwei vorausgegangenen Jahre Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft geleitet haben oder im betreffenden Revisionsunternehmen eine Entscheidfunktion innehaben.

Revisionsgesellschaft hält. Hingegen wurde Art. 727c a-OR, der eine Prüfung einer Gesellschaft durch eine andere dem gleichen Konzern angeschlossene Gesellschaft nur ausschloss, wenn dies ein Aktionär oder Gläubiger verlangte, aufgehoben. Neu müssen auch Konzerngesellschaften die Unabhängigkeitskriterien voll erfüllen (Art. 728 Abs. 6 OR). Es wäre auch schwer zu verstehen, wenn sich eine Publikumsgesellschaft oder andere grosse Gesellschaft durch ihre eigene Tochter- oder Schwestergesellschaft prüfen lassen könnte.

b) Art. 11 RAG quantifiziert und konkretisiert die Unabhängigkeitskriterien noch: Namentlich regelt diese Bestimmung, wie gross der Anteil des Honorars aus einem einzelnen Mandat (bzw. aus den Mandaten eines einzigen Konzerns) an der Gesamthonorarsumme sein darf (10%) und legt Personen, die von einem Revi-

sionsunternehmen in eine geprüfte Firma oder umgekehrt wechseln wollen, eine Sperrfrist von zwei Jahren auf. Beim Übertritt von einer geprüften Firma in die Revisionsfirma bezieht sich die Sperrfrist nur auf die Mitwirkung am Revisionsmandat der Gesellschaft, aus welcher der Übergetretene kommt; der Übertritt von der Revisionsgesellschaft in die geprüfte Gesellschaft ist für leitende Angestellte und Mandatsleiter, die für diese Gesellschaft zuständig waren, überhaupt nicht möglich. Da-mit soll einerseits verhindert werden, dass eine Prüfung besonders grosszügig erfolgt, weil der Mandatsleiter ohnehin bald in die geprüfte Gesellschaft übertritt und kein Interesse hat, seine neuen Arbeitgeber zu verärgern. Andererseits soll auch vermieden werden, dass ein Angestellter einer geprüften Firma in die prüfende Firma übertritt und dort seine frühere Arbeitgeberin mitprüft, weil er so Unregelmässigkeiten, an denen er selber mitgewirkt hat, vertuschen könnte oder auch nur, weil er gegenüber seinen früheren Arbeitskollegen zu besonderer Milde (oder besonderer Strenge) neigen könnte.

2. Ordentliche Revision bei Nichtpublikumsgesellschaften

Für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen und zugelassene Revisoren, die ordentliche Revisionen bei Nichtpublikumsgesellschaften durchführen, gelten nur die Voraussetzungen gemäss der vorstehenden Ziff. 1 lit. a, nicht aber gemäss lit. b. Zu beachten ist allerdings, dass Art. 728 OR die Unabhängigkeitskriterien nicht abschliessend regelt und dass wohl das Kriterium der Grenze von 10% des Umsatzes, welche das Honorar aus einem einzelnen Mandat nicht überschreiten darf, auch ungefähr die Grenze beschreibt, bei deren Überschreiten gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 eine wirtschaftliche Abhängigkeit entstehen kann. Weiter kann der Wechsel von leitendem Personal zwischen einer revidierten und der revidierenden Gesellschaft geeignet sein, den Anschein von Abhän-

gigkeit zu erwecken. Die Sperrfrist von zwei Jahren dürfte allerdings bei Nichtpublikumsgesellschaften nicht in Stein gemeisselt sein.

3. Eingeschränkte Revision

Für (staatlich beaufsichtigte oder nur zugelassene) Revisionsfirmen, die eingeschränkte Revisionen durchführen, wird nur ganz generell Unabhängigkeit und Objektivität gefordert (Art. 729 OR, siehe S. 339). Was genau damit gemeint ist, bleibt im Dunkeln. Zu beachten ist aber, dass die unter Ziff. 1 lit. a erörterten Kriterien mehr oder weniger den Kriterien entsprechen, welche die Lehre unter der alten gesetzlichen Regelung als Kriterien für die Unabhängigkeit aufgestellt hatte. Es wäre also ein (im Hinblick auf die neu eingeführte Strafnorm von Art. 39 RAG fataler) Trugschluss anzunehmen, «eingeschränkte Revisionen» könnten praktisch voraussetzungslos auch bei sehr eng mit der Revisionsfirma verbundenen Unternehmen durchgeführt werden. Es gilt wie früher, dass die Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften an sich noch nicht zur Verantwortlichkeit des Revisors führt, dass sie aber seine Stellung im Verantwortlichkeitsprozess empfindlich schwächt.

Zulässig ist nun aber auf Grund der ausdrücklichen Regelung von Art. 729 Abs. 2 OR, dass der eingeschränkte Revisor auch die Bücher der revidierten Gesellschaft führt, sofern er durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen sicherstellt, dass die Prüfung immer noch verlässlich und objektiv ist. Damit hat der Gesetzgeber die unter dem alten Recht geäusserte, etwas opportunistische Meinung der Treuhandkammer übernommen, die von der herrschenden Lehre, welche auch der Verfasser dieses Artikels vertreten hat, abwich. Eine grosse Unsicherheit bleibt aber: Was sind geeignete organisatorische und personelle Massnahmen? Werden «Chinese Walls» verlangt, oder genügt es, wenn die Buchhaltung und die Revision von zwei verschiedenen Per-

sonen in der gleichen Firma durchgeführt werden? Die Frage ist von grosser Bedeutung, da eingeschränkt zu revidierende Gesellschaften meist kleinere und mittlere KMU sind, die oft von kleineren Revisionsfirmen revidiert werden, welche gar nicht in der Lage sind, in ihren Firmen Chinese Walls zu errichten. Chinese Walls (also strengste Trennmauern zwischen verschiedenen Abteilungen) bedingen erstens Hierarchien, die idealerweise bis zur zweitobersten Stufe unmittelbar unter der Geschäftsleitung personell streng getrennt sind, und zweitens wohl auch räumliche Trennungen. Ein Chinese Wall kann kaum ein Grossraumbüro durchqueren. Die voneinander zu trennenden Abteilungen müssen ihre eigenen Stockwerke und ihre eigenen Sekretariate haben. Die Botschaft des Bundesrates⁷ spricht davon, dass der Revisor einer KMU in der Praxis dem Unternehmer auch bei der Buchführung helfe, was Kosten effizient sei, weshalb dies ermöglicht werden solle. Es ist also eher anzunehmen, dass die bisherige lockere Praxis in Bezug auf die gleichzeitige Besorgung von Buchführung und Revision durch die gleiche Firma/Firmengruppe, in der Chinese Walls praktisch inexistent waren, legalisiert werden sollte, was gleichzeitig bedeutet, dass an die Unabhängig-

keit der eingeschränkten Revisoren weiterhin nicht besonders strenge Anforderungen gestellt werden dürften. Dann dürfte es aber auch schwer fallen, eingeschränkte Revisoren wegen Verletzung der Unabhängigkeitspflicht strafrechtlich zu verfolgen, und die Gefahren einer zu nahen Beziehung des Revisoren zu seinem Kunden dürften weiterhin nur im erhöhten Risiko einer zivilrechtlichen Haftung aus Verantwortung liegen. *Berna locuta, causa finita.*

4. Verletzung der Unabhängigkeitspflicht

Für alle drei Stufen ist festgelegt, dass es für eine Verletzung der Unabhängigkeitspflicht genügt, wenn der **Anschein** von Abhängigkeit besteht. Hier lehnt sich der Gesetzgeber an die Regelung, die für Richter und andere Behördemitglieder in Bezug auf den sogenannten Ausstand gilt, an. Es geht also nicht nur darum, Druckausübung der geprüften Firma auf die prüfende Firma zu verhindern, sondern auch darum, das Image der Revisionsbranche, der eine Behörden ähnliche Stellung zukommt, zu schützen. Zudem ist es natürlich für die Aufsichts- und Strafbehörden einfacher, eine Verletzung des Anscheins der Unabhängigkeit als eine tatsächliche Abhängigkeit zu beweisen. Wenn einer Revisionsfirma demnach Abhän-

gigkeit von einer von ihr revidierten Firma vorgeworfen wird, weil zum Beispiel die Geschäftsleiter der beiden Firmen Geschwister sind, wird der Einwand, man verzichte gegenseitig auf jede Beeinflussung und halte private und geschäftliche Beziehung strikte auseinander, untauglich sein, um den Vorwurf zu widerlegen. Mit diesem Einwand liesse sich nämlich nur dartun, dass tatsächlich keine Abhängigkeit besteht, der Anschein von Abhängigkeit liesse sich aber nicht beseitigen.

III. Aufsicht und Sanktionen

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden auf Grund von Art. 16 RAG alle drei Jahre oder, wenn ein entsprechender Verdacht besteht, einer eingehenden Überprüfung unterzogen. Diese Überprüfung bezieht sich auch auf Verletzungen der Pflicht zur Unabhängigkeit. Verletzungen dieser Pflicht können zu schriftlichen Verweisen und/oder verbindlichen Anordnungen zur Herstellung des gesetzlichen Zustandes führen (Art. 16 Abs. IV RAG); bei wiederholten oder groben Verletzungen der Pflicht zur Unabhängigkeit kann die Zulassung entzogen werden (Art. 17 Abs. 2 RAG).

Bei bloss zugelassenen Revisionsfirmen kann die Zulassung nur entzogen werden, wenn die fachlichen und persönlichen Voraussetzungen (zu denen allerdings auch die persönliche Unbescholtenheit [Art. 4 Abs. 1 RAG] gehört) nicht mehr gegeben sind. Gegen eine bloss zugelassene Revisionsfirma können also wegen Verletzung der Pflicht zur Unabhängigkeit keine aufsichtsrechtlichen Massnahmen eingeleitet werden. Extreme Fälle der Verletzung der Unabhängigkeit können aber gleichzeitig einen Tatbestand des Wirtschaftsstrafrechtes (z. B. Betrug) erfüllen, womit dann die persönliche Unbescholtenheit entfiel und der Entzug der Zulassung möglich würde.

Hingegen können – wie erwähnt – sowohl staatlich beaufsichtigte als auch bloss zugelassene Revisionsunternehmen wegen Verletzung der Pflicht zur Unabhängigkeit mit Bussen bis zu Fr. 100 000.– bestraft werden (Art. 39 Abs. 1 lit. a RAG). Es bleibt abzuwarten, ob diese Bestimmung nicht wie viele andere wirtschaftsstrafrechtliche Normen, deren Anwendung den ökonomisch nicht ausgebildeten Richter überfordert, weitgehend toter Buchstabe bleiben wird. Dabei sehen die Art. 22–25 RAG einen umfassenden Informationsaustausch zwischen Revisionsaufsicht, anderen Aufsichtsbehörden (z. B. EBK), Strafbehörden und Zivilgerichten vor, wovon naturgemäss vor allem die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen und weniger die nicht einer eigentlichen Aufsicht unterstehenden bloss zugelassenen Revisionsfirmen betroffen sind.

IV. Handelsregister

Wie bisher wird das Handelsregisteramt die Eintragung von Revisionsstellen verweigern, die für das Amt erkennbar Unabhängigkeitsbestim-

mungen verletzen (Art. 61 Abs. 3 HRV). Das war in der Vergangenheit zum Beispiel der Fall, als die Gesellschaft P, die den gleichen Verwaltungsrat wie die Gesellschaft L hatte, die Gesellschaft H als ihre Revisionsstelle einsetzte, obwohl L auch Revisorin von H war. Eine solche Kettenverknüpfung verletzte nach Ansicht des Bundesgerichtes das Unabhängigkeitsgebot⁸. Das Handelsregisteramt wird sich auf Fälle beschränken (müssen), wo solche Verknüpfungen durch Abgleichung der im Handelsregister als Organe für die beteiligten Gesellschaften eingetragenen Personen festgestellt werden können. Wie in der bereits erwähnten Broschüre weist der Verfasser dieses Beitrages auch heute wieder daraufhin, dass bei einer Neugründung einer Gesellschaft eine durch einen verwaltungsrechtlichen Streit über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bedingte monatelange Blockierung des Eintrages ins Handelsregister und damit der Entstehung der Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft fatale Folgen haben kann. In solchen Fällen empfiehlt es sich deshalb, für die Gründung eine «neutrale» Revisionsstelle einzusetzen und diese nach erfolgter Eintragung durch die eigentlich gewünschte «abhängige» Revisionsstelle zu ersetzen, damit der Rechtsstreit mit dem Handelsregister, der natürlich auch bei Ersetzung der Revisionsstelle entstehen dürfte, die Inbetriebnahme und den Betrieb der Gesellschaft nicht blockiert.

V. Schlussfolgerungen

Die neuen Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle konkretisieren und präzisieren im Wesentlichen das, was nach Doktrin und Rechtssprechung bereits unter dem alten Recht galt (aber nicht immer eingehalten wurde). Neu ist, dass die auch bisher schon weit-

verbreitete, aber nicht unbestrittene Praxis, nach welcher bei kleineren und mittleren KMU der Revisor oft die Buchhaltung gleich selber führt, für Unternehmen, die nur eine eingeschränkte Revision durchführen müssen – nicht aber für die der ordentlichen Revisionspflicht unterstehenden Unternehmen – weitgehend legalisiert wurde, solange die Objektivität der Revision weiter gewährleistet wird. Neu wurde auch eine empfindliche strafrechtliche Sanktion für die Verletzung der Unabhängigkeitspflicht eingeführt, die für alle Revisionsfirmen, welche gesetzliche Revisionen durchführen, gilt, in der Praxis aber – wenn überhaupt – vor allem bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zum Tragen kommen wird. ■

* Hans Hegetschweiler ist Partner in der Rechtsanwaltskanzlei Derksen & Hegetschweiler in Zürich, deren bevorzugtes Tätigkeitsgebiet die Beratung von KMU in Vertrags- und Steuersachen ist.

¹ Art. 727c OR lautete ab 1992:

Abs. 1: Die Revisoren müssen vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein. Insbesondere dürfen sie weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Sie dürfen keine besonderen Vorteile annehmen.

Abs. 2: Sie müssen auch von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, unabhängig sein, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.

² a) Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG) vom 16. Dezember 2005, SR 221.302, in Kraft seit 1.9.2007,

b) Obligationenrecht (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) (OR), Änderung vom 16. Dezember 2005, BBl 2005 7289, voraussichtliches Inkrafttreten 1.1.2008

³ Treuhandexperte 5/07, S. 276 und 280 ff.

⁴ Art. 727 OR

⁵ Art. 727 ff. OR

⁶ Art. 398 ff. OR

⁷ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (BBl 2004 3969)

⁸ BGE 123 III 31