



Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und der ordentlichen Revision – Gleichlauf und Differenz

URS BERTSCHINGER

Die Differenzierung bei der Revisionspflicht, welche der Gesetzgeber mit der ordentlichen und der eingeschränkten Revision umgesetzt hat, wirkt sich auch in unterschiedlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit aus. Die Mitwirkung des eingeschränkt prüfenden Revisionsunternehmens bei der Buchführung des Prüfkunden unterliegt den aktienrechtlichen Regeln zur Delegation und zum Beizug Dritter zur Erfüllung unübertragbarer Aufgaben des Verwaltungsrats. Die Generalversammlung kann im Rahmen der statutarischen Ermächtigungsnorm zur Übertragung der Geschäftsführung gemäss Art. 627 Ziff. 12 OR die Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung ausschliessen. Bei der eingeschränkten Revision können aufgrund des weniger strengen Selbstprüfungsverbots tendenziell mehr Honorare für andere Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden als bei der ordentlichen Revision. Die Offenlegung von Zusatzdienstleistungen des Revisionsunternehmens für den Prüfkunden im Bericht an die Generalversammlung richtet sich bei der ordentlichen und eingeschränkten Revision nach der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit. Unter Art. 11 Abs. 1 lit. a Revisionsaufsichtsgesetz bleibt Raum für Ausnahmen von der zehnprozentigen Umsatzschwelle aufgrund einer systematischen Auslegung unter Einbezug von Art. 728 OR.

La différenciation de l'obligation de révision, que le législateur a mise en œuvre à travers le contrôle ordinaire et le contrôle restreint, a également pour conséquence des exigences différentes en matière d'indépendance. La participation de la société de révision chargée du contrôle restreint à la tenue des comptes du client révisé est soumise aux règles du droit de la société anonyme relatives à la délégation au recours à des tiers pour l'exécution d'attributions inaliénables du conseil d'administration. L'assemblée générale peut, dans le cadre la norme statutaire autorisant la délégation de la direction conformément à l'art. 627 ch. 12 CO, exclure la participation de l'organe de révision à la tenue des comptes. En cas de contrôle restreint, il est généralement possible, en raison de l'interdiction moins stricte de l'autocontrôle, de facturer davantage d'honoraires pour d'autres services qu'en cas de contrôle ordinaire. La divulgation de services complémentaires fournis par la société de révision au client révisé dans le rapport à l'assemblée générale dépend, pour le contrôle ordinaire comme pour le contrôle restreint, de la restriction de l'indépendance. L'art. 11 al. 1 let. a de la loi sur la surveillance de la révision laisse une place aux exceptions au seuil de chiffre d'affaires de dix pour cent, comme le montre une interprétation systématique tenant compte de l'art. 728 CO.

Inhaltsübersicht

- I. Einführung
- II. Äussere und innere Unabhängigkeit
- III. Kritische Grundhaltung des Revisors
- IV. Grundzüge der Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision
 1. Unvereinbarkeitstatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR als Leitlinie
 2. Bedeutung von Art. 729 Abs. 2 OR
 3. Grad des Anscheins einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit
 4. Erhöhung der Schwellenwerte für die ordentliche Revision
 5. Fazit
- V. Mitwirkung bei der Buchführung
 1. Position der Revisionsaufsichtsbehörde
 2. Zum Grad der Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung
 3. Organisatorische und personelle Massnahmen
 4. Einschränkung der Unabhängigkeit dem Anschein nach
 5. Kompetenz der Generalversammlung
- VI. Erbringung anderer Dienstleistungen
 1. Andere Dienstleistungen bei der ordentlichen Revision
 - a. Angemessenes Verhältnis zwischen den Honoraren für Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen
 - b. Meldepflicht staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen
 - c. Umsatzschwelle von zehn Prozent bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
 - d. Revidiertes Rechnungslegungsrecht
 2. Andere Dienstleistungen bei der eingeschränkten Revision

3. Revisionsstelle als Zustelldomizil des Prüfkunden
4. Weitere Entwicklungen
- VII. Offenlegungspflichten zur Unabhängigkeit
 1. System der Offenlegungspflichten
 2. Bedeutung der Offenlegung
 3. Mangelhafte Offenlegung als Falschbeurkundung
- VIII. Ausblick

I. Einführung

Die Revisoren werden in den letzten Jahrzehnten an zunehmend strengerem Massstäben zur Unabhängigkeit gemessen. Nachdem die Aktienrechtsrevision von 1991 noch den rudimentären Art. 727c altOR hervorgebracht hatte, verankerte die umfassende Neuordnung des Revisionsrechts von 2008 neben dem Grundsatz der Unabhängigkeit für die ordentliche Revision einen umfangreichen gesetzlichen Katalog von Unvereinbarkeitstatbeständen. Darüber hinaus waren und sind die Bestimmungen

des Berufsrechts zu beachten¹. Der ordentlich oder eingeschränkt prüfende Revisor muss sich nach geltendem Gesetzesrecht sein Prüfungsurteil unabhängig bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein². Die Gesetzesmaterialien heben hervor, dass die Revision eines einwandfreien Abschlusses durch eine subjektiv unvoreingenommene Revisionsstelle sich für Dritte als «wertlos» erweist, wenn nach aussen hin die Glaubwürdigkeit der Revision durch Umstände beeinträchtigt wird, die den Anschein einer mangelnden Unabhängigkeit der Revisionsstelle begründen³.

Angeichts der grossen Bedeutung der Vorschriften zur Unabhängigkeit für eine ordnungsgemässe Erbringung von Revisionsdienstleistungen verwundert es nicht, dass die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) die Unabhängigkeit von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, seit Jahren als Schwerpunktthema betrachtet⁴. Mittlerweile hat die Revisionsaufsichtsbehörde eine erhebliche Anzahl verwaltungsrechtlicher Verfahren geführt, die sich mit Fragen der Unabhängigkeit des Revisors befassen und die teilweise in Urteile des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesgerichts mündeten. Damit wird die Funktion der Revisionsaufsichtsbehörde an der Schnittstelle zwischen Gesellschaftsrecht und Aufsichtsrecht deutlich.

Im Folgenden sollen einige Aspekte der Unabhängigkeit der Revisionsstelle aufgegriffen werden, wobei das Augenmerk insbesondere auf den Unterschieden zwischen der eingeschränkten und der ordentlichen Revision liegt.

II. Äussere und innere Unabhängigkeit

Das Gesetz schreibt, wie erwähnt, vor, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein darf. Der praktischen Machbarkeit folgend ist nach den Gesetzesmaterialien das Normierungsobjekt «vorab der äussere Tatbestand der

Unabhängigkeit aus Sicht Dritter», während der subjektive und daher schwer überprüfbare Tatbestand der Unvoreingenommenheit bzw. Unbeeinflussbarkeit, welcher der tatsächlichen bzw. inneren Unabhängigkeit entspricht, «das Endziel der Normen bildet»⁵. Entgegen der gesetzlichen Formulierung⁶ erlangt der Anschein besonderes Gewicht. Wenn die Prüfer die Unabhängigkeit nach wie vor in erster Linie als eine Frage der Persönlichkeit des Revisors auffassen⁷, stellt dies insofern keinen Widerspruch dar, als damit die Grundvoraussetzung für eine umfassende Einhaltung der Vorschriften zur Unabhängigkeit angesprochen ist.

Die Revisionsaufsichtsbehörde hebt im Tätigkeitsbericht 2011 hervor, dass nicht massgebend ist, was eine durchschnittliche Betrachterin tatsächlich weiss, sondern wie ein Sachverhalt mit Blick auf die Unabhängigkeit und auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung beurteilt würde, wenn die durchschnittliche Betrachterin Kenntnis der relevanten Umstände hätte⁸. Die Unabhängigkeit des Revisors dem Anschein nach beurteilt sich folglich unter der *Annahme gläserner Verhältnisse*. Der Revisor ist gehalten, seine Arbeit permanent so zu verrichten, wie wenn die Berichtsadressaten und weitere Interessierte⁹ über sämtliche Aspekte, welche die Revisionsdienstleistungen beeinflussen könnten, vollständig im Bilde wären¹⁰. In diesem Zusammenhang hat das Bundesverwaltungsgericht in einem Urteil vom Juni 2012 ausgeführt, dass aus der Sicht Dritter bedeutende Schulden des Revisors genügen, «à jeter un doute sur l'indépendance et l'objectivité du recourant, à tout le moins en apparence, portant ainsi atteinte à la crédibilité des révisions qu'il aura exécutées»¹¹.

Dabei liegt die Herausforderung für die Revisoren in der richtigen Programmierung der eigenen Einstellung,

¹ Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer, Ausgaben 2001 und 2007.

² Art. 728 Abs. 1 OR und Art. 729 Abs. 1 OR. Es galt den Anschein mangelnder Unabhängigkeit schon unter Art. 727c altOR zu vermeiden (BGE 123 III 31, E. 1.a).

³ 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 20. Juli 2004, 4018.

⁴ Gemäss RAB Tätigkeitsbericht 2011, 39, gilt dies auch für das Jahr 2012.

⁵ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 3999.

⁶ Sowohl Art. 728 Abs. 1 OR als auch Art. 729 Abs. 1 OR schreiben vor, dass die Unabhängigkeit weder (1.) tatsächlich noch (2.) dem Anschein nach beeinträchtigt sein darf.

⁷ So etwa pwc, *ceo*, Das Magazin für Entscheidungsträger, Juni 2012, 38.

⁸ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

⁹ Zum weiten Bereich der Stakeholder von Revisionsdienstleistungen vgl. Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 3975 f.

¹⁰ Wohl restriktiver JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors, SZW 2007, 448, der sich auf «ein vorhandenes, nicht erst durch Recherchen heraufzuziehendes Wissen» bezieht.

¹¹ Bundesverwaltungsgericht B-8823/2010 vom 13. Juni 2012, E. 5.4.2, wo das Gericht unter anderem auch erwägt, dass aufgrund der schuldenbedingten gesteigerten wirtschaftlichen Abhängigkeit des Revisors die Möglichkeit bestehe, «qu'il accepte des mandats et les exécute sans faire preuve de toute la diligence et le sérieux que l'on serait en droit d'attendre de lui» (vgl. auch E. 5.4.1).

wann ein schädlicher Anschein bestehen könnte. Dass dabei kontroverse Standpunkte nicht auszuschliessen sind, lässt sich auch in der Auseinandersetzung mit dem juristischen Schrifttum zur Unabhängigkeit veranschaulichen: Dem Schreibenden scheint der Kauf einer Liegenschaft durch den Revisor einer Gesellschaft vom Unternehmer mit derartigen Perzeptionsrisiken behaftet, dass diese Transaktion unter den Generalklauseln der Art. 728 Abs. 1 OR und Art. 729 Abs. 1 OR zumindest als heikel erscheint¹². Wenngleich Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR¹³ bloss eine Regelung enthält, die im Wesentlichen lediglich Verträge mit der zu prüfenden Gesellschaft zu nicht marktkonformen Bedingungen ausschliesst, schafft – unter den bereits erwähnten gläsernen Verhältnissen¹⁴ – ein Immobiliengeschäft auf eigene Rechnung des Revisors selbst beim unvoreingenommenen Dritten keine günstige Ausgangslage, da der Eindruck entstehen kann, dass ein Gefälligkeitsrevisionsbericht zu Gunsten der Gesellschaft mit einem vergleichsweise vorteilhaften Immobilienpreis erkaufte wird, was neben der Gesellschaft auch dem Unternehmer als Verkäufer der Immobilie und Eigner der geprüften Gesellschaft nützen könnte. Damit erhellt sich, dass eine Immobilientransaktion zwischen dem Unternehmer und dem Revisor insbesondere nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR zu beurteilen ist. Ein derartiges Geschäft wird sich jedenfalls kaum ohne unabhängige Verkehrswertschätzung der Immobilie abwickeln lassen¹⁵. Der Revisor dürfte sich gleichwohl nicht wundern, falls die Marktkonformität einer Immobilientransaktion aufgrund eines anderen Schätzergutachtens in Zweifel gezogen wird, da die Imponderabilien der Preisfindung im Immobilienbereich erheblich sein können.

Für die Revisionsunternehmen besteht in der Mitarbeiterschulung eine permanente Herausforderung, die erforderliche Sensibilisierung zu gewährleisten, damit sich – als Bestandteil der innerbetrieblichen Qualitätssicherung – unter den gegebenen Umständen die richtigen Reflexe einstellen, die zum unvoreingenommenen und

kritischen Hinterfragen von Beziehungen des leitenden Revisors und der Mitglieder des Revisionsteams sowie des Revisionsunternehmens zur geprüften Gesellschaft und den mit ihr direkt oder indirekt verbundenen Personen führen¹⁶. Da in Fragen der Unabhängigkeit das persönliche Urteilsvermögen erfahrungsgemäss an Grenzen stossen kann, drängt sich eine umfassende Informationspflicht sämtlicher Mitarbeiter eines Revisionsunternehmens an eine interne Stelle auf, sodass die einzelnen Sachverhalte aus der gebotenen Distanz durch einen unternehmensinternen Dritten oder unter Beizug einer externen Person beurteilt werden können.

III. Kritische Grundhaltung des Revisors

Die Revisionsaufsichtsbehörde weist unter den Kernpunkten ihrer Aktivität auf die *kritische Grundhaltung* (*professional scepticism*) des Revisors hin und hält in ihrem Tätigkeitsbericht 2011 fest, dass die Grundhaltung der Prüfer in verschiedener Hinsicht «unzureichend» kritisch ist¹⁷. Wer in einer kritischen Grundhaltung agiert, markiert eine gewisse Distanz zu seinem Prüfkunden, sodass zumindest eine Einschränkung der tatsächlichen Unabhängigkeit ausgeschlossen werden kann. Die kritische Grundhaltung des Revisors ist die allgemeine Negation der «engen Beziehung» gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR. Diese Grundhaltung des Revisors entspricht seiner treuhänderischen Stellung gegenüber den Aktionären¹⁸. Die Revisionsstelle agiert im Rahmen ihres Prüfungsauftrages quasi als «verlängerter Arm» der Aktionäre¹⁹,

¹² A.M. DRUEY (FN 10), 443.

¹³ Auf diese Bestimmung bezieht sich DRUEY (FN 10), 443, im erwähnten Beispiel der Immobilientransaktion zwischen dem Unternehmer und dem Revisor «zu einem noch zu verhandelnden Preis».

¹⁴ Vgl. nach FN 8.

¹⁵ Dem Urteil des Bundesgerichts 4C.201/2001 vom 19. Juni 2002 lag unter anderem die Bemessung des Verkehrswertes einer Liegenschaft durch den Alleinaktionär und Verwaltungsrat einer kreditgebenden Bank in der Höhe von 7 Millionen Franken zu Grunde, wogegen ein späteres Gutachten einen Verkehrswert von lediglich 6'250'000 Franken ergab. Dabei hat das Bundesgericht auch das Fehlen einer (seriösen) Verkehrswertschätzung der Immobilie bemängelt.

¹⁶ Zur Sicherstellung der Unabhängigkeit vgl. auch den Massnahmenkatalog in Ziff. XIV der Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 der Treuhand-Kammer.

¹⁷ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 5 und 16; ebenso das amerikanische Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), Release No. 2011-006, 16. August 2011, 4 ff., verfügbar auf http://pcaob.us.org/Rules/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf; zur kritischen Grundhaltung des Abschlussprüfers vgl. auch Schweizer Prüfungsstandard (PS) 200, Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung, Ausgabe 2010, Rz 6.

¹⁸ Vgl. allgemein URS BERTSCHINGER, Basler Kommentar Revisionsrecht, Art. 1 RAG, N 11.

¹⁹ Im Bereich der Finanzintermediäre, aus dem das Bild der Prüfgesellschaft als «verlängerter Arm» der Aufsichtsbehörde stammt (vgl. etwa den Erläuterungsbericht der FINMA, Rundschreiben Prüfwesen/Prüfgesellschaften und leitende Prüfer, 7. August 2012, 15, mit Bezug auf die Bedeutung der Unabhängigkeit der Prüfgesellschaft), ist der Aktionsradius der Aufsichtsbehörde über die Prüfgesellschaft freilich deutlich grösser als für die Eigner im Rahmen der aktienrechtlichen Regelung. Anzumerken bleibt, dass Art. 731a Abs. 1 OR für die Aktionäre bei der Revisionsstelle – über deren gesetzlichen Prüfungsauftrag hinaus – einen Einfluss-

die einen zusammenfassenden Bericht der Prüfung erhalten²⁰ sowie von Anzeigepflichten der Revisionsstelle profitieren²¹. Von besonderer Bedeutung ist die kritische Grundhaltung des Abschlussprüfers, wenn es gilt, Auswirkungen von deliktischen Handlungen und Fehlern im Unternehmen auf die Rechnungslegung zu entdecken²².

Da der Prüfkunde die kritische Grundhaltung des Revisors nicht immer zu schätzen weiss, trägt der kritische Revisor zwangsläufig das Geschäftsrisiko, den Kunden zu verlieren. Immerhin müssen die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde die vorzeitige Auflösung oder den Verzicht auf die Verlängerung eines Revisionsmandates, unter Angabe der Gründe, melden (Art. 14 Abs. 2 RAG). Das Rechnungslegungsrecht verlangt bei einem vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle die Angabe der Gründe im Anhang der Jahresrechnung²³. Die Vorschriften zum «noisy withdrawal» der Revisionsstelle stehen im Dienste einer kritischen Grundhaltung des Revisionsorgans gegenüber dem Prüfkunden²⁴.

Der *Vorschlag für eine europäische Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse* vom 30. November 2011 widmet der kritischen Grundhaltung des Prüfers mit Artikel 15 eine separate Bestimmung. Allgemein wird diese Grundhaltung mit der Einstellung gleichgesetzt, Dinge kritisch zu hinterfragen, auf Umstände zu achten, die auf eine mögliche, durch dolose Handlungen oder Irrtümer bedingte, wesentliche falsche Darstellung hindeuten, und die Prüfungsnachweise kritisch zu beurteilen. Es gilt nach dem Verordnungsvorschlag, stets die Möglichkeit in Betracht zu ziehen, dass es aufgrund von Sachverhalten oder Verhaltensweisen, die auf Unregelmässigkeiten hindeuten, zu einer wesentlichen falschen Darstellung durch den Prüfkunden gekommen sein könnte. Dabei ist nach Art. 15 Abs. 2 des Verordnungsvorschlags die kritische Grundhaltung insbesondere bei den Schätzungen des Managements in Bezug auf Zeitwerte und künftige Cashflows, die für die Beurteilung der Unternehmensfortführung von Bedeutung sind, zu wahren. Keine Formu-

lierung vermag die kritische Grundhaltung des Revisors umfassend einzufangen, doch verdeutlicht die regulatorische Initiative in Europa das Bedürfnis, diese Grundvoraussetzung der Abschlussprüfung zu stärken.

IV. Grundzüge der Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision

Art. 729 Abs. 1 OR stipuliert für die eingeschränkte Revision, dass die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfurteil objektiv bilden muss. Einen Katalog von Unvereinbarkeitstatbeständen, wie er in Art. 728 Abs. 2 OR für die ordentliche Revision vorgesehen ist, enthält das Gesetz bei der eingeschränkten Revision nicht. Nach Art. 729 Abs. 2 OR sind das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

Nach dem Positionspapier der Treuhand-Kammer zu den Regulierungsvorschlägen der Europäischen Kommission vom November 2011²⁵ hat die Schweiz mit der Differenzierung in ordentliche und eingeschränkte Revision deutlich gemacht, dass die an einen Audit geknüpfte Erwartungshaltung der verschiedenen Interessengruppen recht unterschiedlich sein kann und daher die Ausgestaltung der Prüfung diesen Interessen gerecht werden muss. Die Revisionspraxis entspricht diesem Bild nur bedingt, indem nach empirischem Befund die Prüfungshandlungen bei der eingeschränkten Revision tendenziell zu umfangreich ausfallen und die Prüfungskosten entgegen der Intention des Gesetzgebers durchschnittlich im Rahmen der altrechtlichen Revision geblieben sind²⁶.

1. Unvereinbarkeitstatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR als Leitlinie

Nach der Botschaft zur Neuordnung des Revisionsrechts von 2004 wurde bei der eingeschränkten Revision bewusst auf eine Konkretisierung der Einzelheiten der ver-

bereich vorsieht, der allerdings keine nennenswerte praktische Bedeutung erlangt hat.

²⁰ Art. 728b Abs. 2 OR und Art. 729b Abs. 1 OR.

²¹ Vgl. Art. 728c OR und Art. 729c OR.

²² Vgl. Schweizer Prüfungsstandard (PS) 240, Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers, Ausgabe 2010, insb. Rz 18; CHRISTOPH DOLENSKY/DANIEL JAUSLIN, ISA 240 – Denn das Böse ist immer und überall ..., Schweizer Treuhänder 2012, 509 ff.

²³ Art. 663b Ziff. 13 OR; Art. 959c Abs. 2 Ziff. 14 neuOR 2011.

²⁴ Vgl. auch Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4036 i.V.m. 4030 f., mit dem Verweis auf die Sicherung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle von den Organen der zu prüfenden Gesellschaft.

²⁵ Verfügbar auf «www.treuhand-kammer.ch/Fachinformationen/Wirtschaftsprüfung allgemein», Positionspapier, S. 1 unten.

²⁶ Vgl. SHQIPONJA ISUFI, Eingeschränkte Revision in der Praxis, Ergebnisse einer empirischen Untersuchung zur neuen Revisionsart, Schweizer Treuhänder 2012, 426 ff.; vgl. auch OTTO WYSS/KURT SCHÜLE, Moderate Entwicklung der Revisionshonorare in der Schweiz, Ergebnisse einer Umfrage der Treuhand-Kammer, Schweizer Treuhänder 2010, 633.

langten Unabhängigkeit verzichtet. Stattdessen sollen die Unvereinbarkeitstatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR bei der eingeschränkten Revision als «eine Leitlinie» dienen²⁷. Diese für die Rechtsanwendung wenig bestimmte Vorgabe ist in der Lehre aufgenommen worden²⁸. Die Aufsichtsbehörde hat den Katalog von Art. 728 Abs. 2 OR auch für die eingeschränkte Revision für anwendbar erklärt bzw. unterstellt die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle «im Grundsatz denselben Anforderungen an die Unabhängigkeit wie die ordentlich prüfende Revisionsstelle»²⁹. Nach einer weiteren Lehrmeinung entspricht es dem Willen des Gesetzgebers zur Entlastung kleinerer Unternehmen, dass bei der eingeschränkten Revision weniger strikte Anforderungen an die Unabhängigkeit gestellt werden. Danach ist an die Auslegung unbestimmter Rechtsbegriffe, wie *andere Entscheidungsfunktion* in Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR, *bedeutende* indirekte Beteiligung und *wesentliche* Forderung oder Schuld in Ziff. 2, *enge* Beziehung in Ziff. 3, *wirtschaftliche Abhängigkeit* in Ziff. 5, *nicht marktkonforme* Bedingungen in Ziff. 6 oder *wertvolle* Geschenke oder *besondere* Vorteile in Ziff. 7, ein weniger strenger Massstab anzulegen³⁰. Freilich hält die Botschaft zur eingeschränkten Revision fest, dass die Revisoren nicht im Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft Einsitz nehmen dürfen³¹. Indessen äussert sich die Botschaft nicht zur Bedeutung der Art. 728 Abs. 3–6 OR für die eingeschränkte Revision³².

Aus den parlamentarischen Beratungen ergeben sich keine eindeutigen Hinweise für das Gesetzesverständnis der Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision, doch sind insbesondere im Nationalrat verschiedene Voten vorgetragen worden, welche die spezielle Bedeutung der Unabhängigkeit bzw. der Unvereinbarkeitstatbestände bei der ordentlichen Revision betonen³³.

2. Bedeutung von Art. 729 Abs. 2 OR

Sodann hält die Botschaft zur Neuordnung des Revisionsrechts fest, dass bei der eingeschränkten Revision «*in einem wesentlichen Punkt*» weniger strenge Anforderungen an die Unabhängigkeit gestellt werden, worauf Ausführungen zu Art. 729 Abs. 2 OR folgen³⁴. Auch die Revisionsaufsichtsbehörde bezeichnet bei der eingeschränkten Revision die Mitwirkung bei der Buchführung und die Erbringung anderer Dienstleistungen als «einzige Ausnahme» von der Geltung der Unvereinbarkeitstatbestände der ordentlichen Revision³⁵. Das Bundesverwaltungsgericht hat sich schon ähnlich geäussert³⁶.

Das Gesetz normiert allerdings einen weiteren bedeutenden Unterschied zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision, indem lediglich bei der Ersteren eine Rotationspflicht des leitenden Revisors nach sieben Jahren, verbunden mit einer Abkühlungsfrist von drei Jahren bis zur Wiederaufnahme dieser Funktion, vorgesehen ist (Art. 730a Abs. 2 OR). Die mit der Rotationspflicht des leitenden Revisors beabsichtigte Vermeidung einer übermässigen persönlichen Vertrautheit des Prüfers zum Prüfkunden, wie sie sich infolge des mehrjährigen Kontaktes einstellen kann, wird bei der eingeschränkten Revision also von Gesetzes wegen ausgeblendet³⁷.

Aus Art. 729 Abs. 2 OR kann somit nicht ohne Weiteres der Umkehrschluss gezogen werden, dass die Unabhängigkeitstatbestände bei der eingeschränkten Revision ansonsten zwangsläufig im Sinne der ordentlichen Revision zu verstehen sind. Dafür spricht auch der bereits erwähnte Hinweis in der Botschaft, wonach bei der ein-

Ruedi Aeschbacher: «Es geht hier ja nicht um die Revision der 295'000 oder 296'000 kleinen oder mittelgrossen Unternehmen. Es geht um die ordentliche Revision der grössten Unternehmen» und Christoph Blocher: «hier geht es ja um die ordentliche Revision, um grosse Gesellschaften».

³⁴ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4026.

³⁵ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

³⁶ Bundesverwaltungsgericht B-6373/2010 vom 20. April 2011, E. 2.5.6.4 (Hervorhebung durch den Verfasser), wonach «sowohl bei der ordentlichen als auch bei der eingeschränkten Revision keine Umstände vorliegen dürfen, die den Anschein der Abhängigkeit oder der Voreingenommenheit der Revisionsstelle erwecken. Vielmehr ist den Bedürfnissen der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) bereits durch die Möglichkeit des sog. «embedded audit» (Mitwirken der Revisionsstelle bei der Buchführung; Art. 729 Abs. 2 OR) sowie durch eine Freistellung von der Revision («opting out») Rechnung getragen worden (...). Weitere Erleichterungen sieht das Gesetz nicht vor.»

³⁷ Zu restriktiv CLAUDE BOURQUI/DOMINIQUE PAOLA BOURQUI, Le contrôle restreint et sa fiabilité, SZW 2007, 433 f., welche allein aufgrund der Dauer eines Revisionsstellenmandats auch bei der eingeschränkten Revision auf eine Anscheinsproblematik seitens eines Dritten schliessen.

²⁷ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 3999 f. und 4026; so auch Bundesverwaltungsgericht B-6373/2010 vom 20. April 2011, E. 2.5.4.

²⁸ PETER BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Zürich 2007, 249.

²⁹ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

³⁰ ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. A., Art. 729, N 5; ähnlich PASCAL MONTAVON/MARC WICHSER, Droit Suisse de la Révision, Lausanne 2009, 177: «De prendre le catalogue de l'art. 728 al. 2 CO comme ligne directrice revient en pratique à interpréter les notions indéfinies de manière plus souple, et de ne pas s'en écarter complètement»; siehe auch S. 183 betreffend Art. 728 Abs. 3–6 OR.

³¹ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4026.

³² Ebenso HENRY PETER/FRANCESCA CAVADINI/OLIVIER DUNANT, Commentaire Romand, Art. 729 OR, N 11.

³³ AB 2005, NR 79–81, im Einzelnen Norbert Hochreutener: «Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist sehr wichtig, vor allem weil es hier um die ordentliche Revision geht, die nicht allzu viele betrifft»;

geschränkten Revision bewusst auf die Konkretisierung der Unabhängigkeitstatbestände verzichtet wurde³⁸. Im selben Atemzug wird betreffend Art. 729 Abs. 2 OR ausgeführt, dass «der Situation von KMU zudem mit einer Sondernorm Rechnung getragen (wird)»³⁹. Wie sich aus dem Gesetzgebungsprozess ergibt, sollte mit Art. 729 Abs. 2 OR für die kleinen und mittelständischen Unternehmen in dieser Hinsicht Rechtssicherheit geschaffen werden⁴⁰. Mehr lässt sich aus dieser Gesetzesbestimmung für die Handhabung der Unabhängigkeitstatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR im Rahmen der eingeschränkten Revision nicht ableiten.

3. Grad des Anscheins einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit

Die Botschaft führt aus, dass die in Art. 728 Abs. 2 OR «aufgeführten Unvereinbarkeitsgründe auch für eingeschränkt prüfende Revisionsstellen von Bedeutung sind, wenn nicht der *Anschein einer offensichtlichen Befangenheit* entstehen soll»⁴¹. Bei der ordentlichen Revision gilt es nach der Botschaft hingegen bereits «*jeden Anschein der Abhängigkeit* zu vermeiden»⁴². Daraus lässt sich ableiten, dass der Anscheinsproblematik bei der eingeschränkten Revision tendenziell eine geringere Bedeutung zukommen soll als bei der ordentlichen Revision, da es bei der Ersteren lediglich den Anschein einer *offensichtlichen* Befangenheit zu vermeiden gilt, wogegen bei der ordentlichen Revision *jeder Anschein* genügt, um die Unabhängigkeit zu verletzen. Diese Auffassung der Unabhängigkeit reflektiert die abgestuften Anforderungen an die Revision je nach der volkswirtschaftlichen Bedeutung der geprüften Gesellschaft und entspricht damit einem zentralen Anliegen der Neuordnung des Revisionsrechts.

4. Erhöhung der Schwellenwerte für die ordentliche Revision

Nachdem der Gesetzgeber in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 altOR 2005 für den Übergang von der eingeschränkten zur or-

dentlichen Revision tiefe Grenzwerte – Bilanzsumme von 10 Mio. Franken, Umsatzerlös von 20 Mio. Franken, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt – festgelegt hatte, wurden diese Werte – getrieben von Diskussionen um die Kosten für eine ordentliche Revision – auf den 1. Januar 2012 durch *höhere Schwellenwerte* – Bilanzsumme von 20 Mio. Franken, Umsatzerlös von 40 Mio. Franken, 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt – ersetzt⁴³. Diese Werte liegen teilweise über den altrechtlichen Vorgaben, welche die Abschlussprüfung durch den normal befähigten oder den besonders befähigten Revisor abgrenzten⁴⁴. Indem die eingeschränkte Revision über den Bereich der kleineren Gesellschaften hinauswächst, wird sie definitiv zur Grundform der Revision im schweizerischen Gesellschaftsrecht⁴⁵. Am spezifischen Ansatz der Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision ändert die Erhöhung der Schwellenwerte in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR nichts. Allerdings können gewisse Wertungen, die sich aufgrund des offeneren Konzepts der Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision ergeben⁴⁶, durch die erhöhten Schwellenwerte in Richtung der Rechtsauffassung bei der ordentlichen Revision beeinflusst werden.

5. Fazit

Die vorstehenden Ausführungen lassen den allgemeinen Schluss zu, dass – über die Mitwirkung des Revisionsunternehmens bei der Buchführung⁴⁷ bzw. über Art. 729 Abs. 2 OR hinaus – die Standards zur Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision nicht zwangsläufig mit denjenigen bei der ordentlichen Revision übereinstimmen sollen⁴⁸. Freilich besteht damit für die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im Rahmen der eingeschränkten Revision nicht eine grundlegend andere Ausgangslage⁴⁹.

³⁸ Dazu schon IV.1. am Anfang.

³⁹ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4000 oben.

⁴⁰ Im Nationalrat wurde ein Minderheitsantrag, welcher bei der eingeschränkten Revision die Erbringung sonstiger Dienstleistungen durch die Revisionsstelle – mit Ausnahme der Mitwirkung bei der Buchführung – für zulässig erklären wollte, abgelehnt (AB 2005, NR 83/84).

⁴¹ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4026, Hervorhebung durch den Verfasser.

⁴² Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4018, Hervorhebung durch den Verfasser.

⁴³ Bemerkenswert ist, dass der Gesetzgeber infolge der Ausdehnung der eingeschränkten Revision einschliesslich des Opting-out (Art. 727a Abs. 2 OR) den Anlegerschutz den Interessen der Gesellschaften unterordnet, wobei in den parlamentarischen Beratungen die «Regulierungskosten» der ordentlichen Revision für die KMU als ausserordentliche Belastung dargestellt wurden, wogegen «der Nutzen für die Firmen und für die Betroffenen gering (sei)» (so EUGEN DAVID, AB 2011, SR 8).

⁴⁴ Vgl. Art. 727b altOR 1991.

⁴⁵ FLORIAN ZIHLER, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, Schweizer Treuhänder 2011, 675.

⁴⁶ Dazu nach FN 29.

⁴⁷ Dazu eingehender unter V.

⁴⁸ Gl.M. wohl CHRISTIAN FELLER, Die Unabhängigkeit – Eine entscheidende Grundvoraussetzung für die Revision, Der Treuhanderxperte 2012, 162.

⁴⁹ Vgl. etwa Bundesverwaltungsgericht B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.2.2.

Das Bundesgericht hat unlängst einem Beschwerdeführer klar gemacht, dass bei der eingeschränkten Revision keine «generell(en) Abstriche» von den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gemacht werden können⁵⁰. Allgemein hat das Bundesgericht unter Verweis auf Art. 728 Abs. 1 OR ausgeführt, dass gemäss Art. 729 Abs. 1 OR grundsätzlich die gleichen Anforderungen auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle gelten⁵¹. Gleichwohl ist aufgrund der Differenzierung der Revisionspflicht bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich von einem erweiterten Wertungsspielraum auszugehen, der etwa in der negativen Beurteilung des Anscheins einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit eine gewisse Zurückhaltung nahe legen kann. Praktisch kann sich dies für einen eingeschränkt prüfenden Revisor in dem Sinne auswirken, dass aufgrund der mangelnden Schwere der Anscheinsproblematik oder der Wiederherstellbarkeit der Zulassungsvoraussetzungen von einer Sanktion des Revisors abzusehen oder ein (befristeter) Entzug der Zulassung zunächst anzudrohen ist⁵².

V. Mitwirkung bei der Buchführung

1. Position der Revisionsaufsichtsbehörde

Im Unterschied zur ordentlichen Revision⁵³ ist bei der eingeschränkten Revision das «Mitwirken» bei der Buchführung des Prüfkunden gemäss Art. 729 Abs. 2 OR zulässig. Daraus leitet die Revisionsaufsichtsbehörde ab, dass die vollständige und autonome Führung der Buchhaltung durch die Revisionsstelle im Sinne eines integralen Outsourcings nicht erlaubt ist. Es sei daher sicherzustellen, dass für alle kritischen Ansätze in der Jahres- und Konzernrechnung – beispielsweise Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, Aktivierung bestimmter Kosten, Wiederaufwertung, Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen – zwingend der Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens verantwortlich bleibt (Art. 716a

OR). Der Verwaltungsrat dürfe diese Entscheidungsbezugnis nicht an die Revisionsstelle übertragen. «Urheber und geistiger Vater» der Jahresrechnung müsse das geprüfte Unternehmen bleiben. Die Revisionsstelle dürfe lediglich unterstützend bei der Erstellung der Jahresrechnung mitwirken, diese aber nicht vollständig oder in wesentlichen Teilen selbst erstellen⁵⁴.

In einem Positionspapier zur «Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision» hält die Aufsichtsbehörde fest, dass Ermessensbereiche bei der Buchführung durch Mitarbeiter der Revisionsstelle, selbst wenn sie nicht in die Prüfung einbezogen sind, nur aufgezeigt werden können, das Ermessen aber stets durch den Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft zu betätigen ist⁵⁵. Würde darüber hinausgegangen, wäre die Revisionsstelle nach Auffassung der Aufsichtsbehörde «eigentlicher Urheber der Jahresrechnung» und übernehme faktisch die Verantwortung. Die Aufsichtsbehörde weist auch darauf hin, dass mit zunehmender Intensität der Mitwirkung bei der Buchführung das Treffen angemessener Schutzvorkehrungen schwieriger werde, womit sich das Haftungsrisiko der Revisionsstelle erhöhe.

Damit vermischen sich zivil- und aufsichtsrechtliche Fragen, sodass die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle mit einer erheblichen Rechtsunsicherheit konfrontiert ist, welcher Grad der Mitwirkung bei der Buchführung im Hinblick auf eine sorgfältige Erfüllung der Revisionsdienstleistungen zulässig ist. Aufgrund der Erhöhung der Schwellenwerte für die ordentliche Revision⁵⁶ dürften die Doppelmandate mit Buchführung und Revisionsdienstleistungen bei der eingeschränkten Revision weiter an Bedeutung gewinnen.

2. Zum Grad der Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung

Der Gesetzgeber hat als Erleichterung für die kleinen und mittelständischen Unternehmen aufgrund von Art. 729 Abs. 2 OR eine erweiterte Zusammenarbeit zwischen dem Revisionsunternehmen und der geprüften Gesellschaft, insbesondere bei der Buchführung, für zulässig erklärt. Die Buchführung stellt eine Geschäftsführungsaufgabe dar. Daran ändert der Umstand, dass ein Revisions-

⁵⁰ Bundesgericht 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.5.1 am Ende.

⁵¹ Bundesgericht 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.2.

⁵² Vgl. Art. 17 und 18 RAG.

⁵³ Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR. Die Unvereinbarkeit bezieht sich im Konzern auch auf die Prüfung der Konzernrechnung (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR) und die Buchführung einer Konzerngesellschaft. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Tochtergesellschaft um ein wesentliches oder unwesentliches Unternehmen handelt und ob dieses für sich allein betrachtet lediglich der eingeschränkten oder gar keiner Revision (Opting-out) untersteht (vgl. unter den Häufigen Fragen auf der Website der Revisionsaufsichtsbehörde, Revisionsdienstleistungen, die Antwort vom 6. Juni 2012).

⁵⁴ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

⁵⁵ Vgl. die Dokumentation der Revisionsaufsichtsbehörde «Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision», Fassung vom 18. Juli 2011, verfügbar auf www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/Häufige_Fragen/Revisionsdienstleistungen; gl.M. WATTER/RAMPINI (FN 30), Art. 729 OR, N 8.

⁵⁶ Vgl. schon IV.4.

unternehmen bei der Buchführung mitwirkt, nichts. Als unübertragbar und unentziehbar weist Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR dem Verwaltungsrat lediglich die *Ausgestaltung* des Rechnungswesens zu. Damit ist die grundlegende Organisation der Buchführung im Zusammenhang mit den anwendbaren Rechnungslegungsregeln gemeint im Hinblick auf die Sicherstellung der zeitnahen, periodengerechten und vollständigen Erfassung der Geschäftsvorfälle⁵⁷.

Die Mitwirkung der Revisionsstelle an der Buchführung gemäss Art. 729 Abs. 2 OR fügt sich in diesen rechtlichen Rahmen ein. Die Führung der Buchhaltung ist grundsätzlich eine delegierbare Geschäftsführungsaufgabe, für die der Verwaltungsrat von der Haftungsleichterung nach Art. 754 Abs. 2 OR profitieren kann. In Abhängigkeit von der Bedeutung der übertragenen Arbeiten agiert das Revisionsunternehmen als Hilfsperson oder materielles bzw. faktisches Geschäftsführungsorgan des Prüfkunden⁵⁸. Das Bundesgericht hat im letzteren Sinne schon vor längerer Zeit entschieden⁵⁹. Eine mangelhafte Erfüllung von Buchführungsaufgaben führt zur Haftung des Revisionsunternehmens aus Vertragsverletzung sowie – im Rahmen von Organaufgaben – zur Anwendung von Art. 754 OR (Geschäftsführungshaftung)⁶⁰.

Die Botschaft zur Aktienrechtsrevision von 2007 bezeichnet die Buchführung als «eine vorwiegend technische Angelegenheit»⁶¹. Dass im Rahmen der Buchführung auch gewisse wertende Entscheide erfolgen, welche die dem Verwaltungsrat obliegende Rechnungslegung

beeinflussen können⁶², ist unumgänglich. Soweit Aspekte, welche die Buchführung betreffen, im technischen Sinne als nicht delegierbar gelten, sind diese Aufgaben gemäss Art. 716a Abs. 1 OR grundsätzlich nicht höchstpersönlicher Natur, sodass der Beizug Dritter durch den Verwaltungsrat allemal möglich bleibt⁶³, selbstverständlich ohne dass sich damit etwas an der Verantwortlichkeit des Verwaltungsrats der geprüften Gesellschaft ändern liesse. Die Buchführungsabteilung des Revisionsunternehmens wird dem Verwaltungsrat Ermessensbereiche und deren Handhabung offenlegen⁶⁴, und der sorgfältige Verwaltungsrat wird sich vor der Diskussion zur Jahresrechnung danach erkundigen⁶⁵. Auf dieser Grundlage macht sich der Verwaltungsrat die Buchführungsarbeiten, soweit sie im Rahmen der Erarbeitung des Jahresabschlusses relevant sind, zu Eigen⁶⁶.

Es ist – trotz vereinzelter, im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens geäusselter enger Auffassungen⁶⁷ – nicht ersichtlich, dass die Neuordnung des Revisionsrechts an dieser zivilrechtlichen Rechtslage etwas geändert hat. Dem Aktienrecht liegt auf der Stufe des Verwaltungsrats grundsätzlich ein Milizsystem zu Grunde, welches sich in Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR für das Finanz- und Rechnungswesen reflektiert und bei kleinen und mittelständischen Unternehmen – im Rahmen einer typengerechten Auslegung des Aktienrechts⁶⁸ – besondere Beachtung verdient. Art. 729 Abs. 2 OR verbietet die weitgehende Arbeitsteilung zwischen dem Verwaltungsrat des Prüf-

⁵⁷ Vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. A., § 13, N 344; ROLF WATTER/KATJA ROTH PELLANDA, Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. A., Basel 2011, Art. 716a, N 16.

⁵⁸ Die Organstellung juristischer Personen unter Art. 754 OR ist anerkannt; vgl. URS BERTSCHINGER, Kommentar Schweizerisches Obligationenrecht, Jolanta Kren Kostkiewicz u.a. (Hrsg.), 2. A., Zürich 2009, Art. 754, N 18.

⁵⁹ Bundesgericht 4C.506/1996 vom 3. März 1998, auszugsweise publiziert in SemJud 1999, 228 ff.

⁶⁰ Dies hätte in der Konstellation, wie sie vom Bundesgericht in BGE 129 III 129 ff. beurteilt wurde, eine Rolle spielen können; vgl. dazu URS BERTSCHINGER, Berichterstattung zum Handelsrecht 2001–2003, in: Walter Fellmann/Tomas Poledna (Hrsg.), Aktuelle Anwaltspraxis 2003, 303 f.; zur Anwendung von Art. 754 OR im Falle der Delegation von Geschäftsführungsaufgaben an eine juristische Person, was hier nicht vertieft werden kann, siehe etwa BÖCKLI (FN 57), § 13, N 599; PETER FORSTMOSER, Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, Zürich 2011, § 7, N 20 f.; WATTER/ROTH PELLANDA (FN 57), Art. 716b OR, N 12.

⁶¹ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht) vom 21. Dezember 2007, BBl 18. März 2008, 1697.

⁶² Vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 6 OR betreffend die Erstellung des Geschäftsberichts.

⁶³ Vgl. als Anwendungsbeispiel BGE 128 III 129 ff. betreffend Art. 716a Abs. 1 Ziff. 4 OR, wo das Bundesgericht unter anderem ausführt: «Die Unübertragbarkeit bedeutet überdies nicht, dass die nächstuntere Ebene nicht ermächtigt werden könnte, selbst Abberufungen vorzunehmen. Die Unübertragbarkeit hat lediglich zur Folge, dass in jedem Fall der Verwaltungsrat auch das Recht hat, selber solche Abberufungen vorzunehmen» (S. 134).

⁶⁴ So auch Treuhand-Kammer/Schweizerischer Treuhänder-Verband, Standard zur Eingeschränkten Revision 2007, Anhang B Unabhängigkeit, Zulässige/unzulässige Sachverhalte, unter lit. a (S. 35).

⁶⁵ Vgl. auch BERTRAND PERRIN, L'indépendance dans le contrôle restreint, Modifications législatives et évaluation d'un concept, Schweizer Treuhänder 2010, 105.

⁶⁶ Vgl. auch das Positionspapier der Treuhand-Kammer «Eingeschränkte Revision und Mitwirkung bei der Buchführung» vom 25. Oktober 2011; siehe zum Ganzen auch BÖCKLI (FN 28), 207 f.

⁶⁷ Vgl. WATTER/RAMPINI (FN 30), Art. 729 OR, N 8, mit Verweis auf ein Votum von Ständerat Hansheiri Inderkum.

⁶⁸ Vgl. etwa BGE 121 III 233 zur Differenzierung der Delegation des Bezugsrechtsausschlusses an den Verwaltungsrat in «Aktiengesellschaften kleinerer oder mittlerer Grösse» einerseits und «Grossgesellschaften mit börsenkotierten und weit gestreuten Aktien» andererseits.

kunden und dem Revisionsunternehmen nicht. Ansonsten würden die mit der Neuordnung des Revisionsrechts für kleine und mittelständische Unternehmen angestrebten Erleichterungen entgegen der Intention des Gesetzgebers durch die Rechtsanwendung beschnitten⁶⁹. Am arbeitsteiligen Ansatz des aktienrechtlichen Revisionsrechts ist auch im Kontext des Revisionsaufsichtsgesetzes festzuhalten.

3. Organisatorische und personelle Massnahmen

Das Revisionsunternehmen, welches bei der Buchführung mitwirkt, muss durch organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sicherstellen (Art. 729 Abs. 2 Satz 2 OR)⁷⁰. Die Sicherung der Unabhängigkeit wird mit dieser Regelung auf die innerbetriebliche Ebene verlagert und damit dem Verbot der Selbstprüfung bei der eingeschränkten Revision entsprochen⁷¹. Die organisatorischen Massnahmen betreffen die Weisungsbeziehung bzw. das Unterstellungsverhältnis. Einer Person, welche Buchführungsarbeiten für einen Prüfkunden des Revisionsunternehmens erledigt, darf unter keinen Umständen Weisungsberechtigung gegenüber Personen zukommen, welche Revisionsdienstleistungen für diesen Kunden erbringen⁷². Und ebenso wenig dürfen Personen, die sich mit Revisionsdienstleistungen befassen, gegenüber der Buchführungsabteilung des Revisionsunternehmens weisungsberechtigt sein. Diese Grundsätze sind im Organisationsreglement des Revisionsunternehmens festzulegen⁷³.

Im Schrifttum wurde schon vertreten, dass im Revisionsunternehmen «interne Chinese Walls» für Unabhängigkeit sorgen müssen⁷⁴. Bei den Chinese Walls handelt es sich um ein Organisationskonzept, welches insbesondere bei den Finanzintermediären zur Anwendung gelangt, um den Informationsfluss zwischen verschiedenen Abteilungen zu unterbinden. Damit soll die Ausnützung von Informationen zum Schaden eines Kunden verhindert werden, etwa indem Informationen über einen Kreditkunden der Bank durch die bankinterne Handelsabteilung für Nostro-Transaktionen in Aktien des Kreditkunden aus-

genutzt würden. Gleichzeitig wird sichergestellt, dass das Wissen einer Abteilung anderen bankinternen Abteilungen nicht zugerechnet wird⁷⁵. Bei der eingeschränkten Revision geht es hingegen nicht um Informationsabschottung, vielmehr ist der Informationsfluss von der Buchführungsabteilung des Revisionsunternehmens zur Revisionsabteilung zwingend und es muss, etwa im Falle von Unklarheiten, für den Revisor allemal die Möglichkeit zur Rückfrage in der internen Buchführungsabteilung bestehen⁷⁶. Es müssen und dürfen folglich unter Art. 729 Abs. 2 OR keine Chinese Walls im technischen Sinne vorliegen⁷⁷. Die Aufsichtsbehörde verlangt in ihrer Leitlinie denn auch bloss «eine klare und effektive Funktionstrennung»⁷⁸. Daraus leitet die Aufsichtsbehörde ab, dass Einpersonen-Revisionsunternehmen neben der Revision nicht bei der Buchführung mitwirken dürfen.

Die Mitwirkung des Revisionsunternehmens bei der Buchführung des Prüfkunden basiert bei der eingeschränkten Revision in dem Sinne auf einer *Wissensabschottung*, als das Wissen der Buchführungsabteilung dem Revisor von Gesetzes wegen nicht zugerechnet wird, sodass im Rahmen eines Doppelmandats des Revisionsunternehmens⁷⁹ – unter der Voraussetzung angemessener personeller und organisatorischer Massnahmen – nicht von einer Selbstprüfung des eingeschränkt prüfenden Revisors auszugehen ist.

4. Einschränkung der Unabhängigkeit dem Anschein nach

Die Botschaft von 2004 hält verschiedentlich fest, dass bei der eingeschränkten Revision weniger weitgehende Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bestehen⁸⁰. Die Revisionsaufsichtsbehörde spricht in ihren Leitlinien zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision vom «weniger strengen Selbstprüfungsverbot»⁸¹. Daraus leitet sich ab, dass

⁶⁹ Vgl. Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 3992 ff. und 4098 ff.

⁷⁰ Bundesgericht 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.2.

⁷¹ Positionspapier der Treuhand-Kammer (FN 66), S. 2, Ziff. 3.

⁷² Vgl. die in FN 55 zitierte Dokumentation der RAB, S. 2 f.; CHRISTIAN FELLER, Praktikable Umsetzung der organisatorischen Trennung bei Doppelmandaten, Der Treuhandexperte 2012, 219.

⁷³ Vgl. die Vorlage von Treuhand-Suisse auf www.treuhandswiss.ch/xml_1/Internet/de/application/d1297/f1340.cfm.

⁷⁴ DRUEY (FN 10), 446, Fn. 20.

⁷⁵ Vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 2. Februar 2000 in Sachen Credit Suisse Group, EBK Bulletin 40/2000, 37 ff. (60 f.).

⁷⁶ Diese Auskunftspflicht fliesst aus Art. 730b Abs. 1 OR; vgl. auch THOMAS U. REUTTER, Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. A., Art. 730b, N 3, wonach geschäftsführende Personen gegenüber der Revisionsstelle direkt zur Auskunft verpflichtet sind.

⁷⁷ Wohl gl.M. HANS HEGETSCHWEILER, Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle nach neuem Recht, Der Treuhandexperte 2007, 340 f.

⁷⁸ Vgl. die in FN 55 zitierte Dokumentation der RAB, S. 1.

⁷⁹ Erbringung von Buchführungs- und Revisionsdienstleistungen für denselben Kunden.

⁸⁰ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 3993 und 4098.

⁸¹ Vgl. die in FN 55 zitierte Dokumentation der RAB, S. 3.

im Falle der Mitwirkung des Revisionsunternehmens bei der Buchführung des Prüfkunden die Unabhängigkeit dem Anschein nach zwangsläufig etwas eingeschränkt ist. Nach der Formel der Revisionsaufsichtsbehörde ist die Independence in Appearance seitens einer unvoreingenommenen Betrachterin aufgrund der Kenntnisse der relevanten innerbetrieblichen Umstände zu beurteilen⁸². Selbst bei angemessenen organisatorischen und personellen Massnahmen wird man den Keim des Zweifels beim Drittbetrachter allerdings kaum mehr vollständig beseitigen können⁸³. Der Gesetzgeber nimmt dies bei der eingeschränkten Revision in Kauf.

5. Kompetenz der Generalversammlung

Bei der Buchführung handelt es sich, wie erwähnt, um eine Geschäftsführungsaufgabe⁸⁴. Die Geschäftsführung obliegt dem Verwaltungsrat, sofern er sie nicht gestützt auf eine statutarische Grundlage und ein Organisationsreglement übertragen hat⁸⁵. Unlängst hat das Bundesgericht entschieden, dass die Generalversammlung dem Verwaltungsrat im Rahmen der statutarischen Ermächtigungsnorm gemäss Art. 627 Ziff. 12 OR für die Delegation der Geschäftsführung gewisse Vorgaben machen kann. Es muss deshalb zulässig sein, dass die Generalversammlung in der statutarischen Ermächtigungsnorm die Übertragung von Buchführungsarbeiten auf das Revisionsunternehmen ausschliesst⁸⁶. Damit können die Aktionäre⁸⁷, welche trotz eingeschränkter Revision in dieser Hinsicht keine Abstriche bei der Unabhängigkeit⁸⁸ in Kauf nehmen wollen, die Funktionstrennung nach dem Muster der ordentlichen Revision etablieren⁸⁹. Es handelt sich mit Be-

zug auf die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision um ein *statutarisches Opting-up*. Eine qualifizierte Minderheit der Aktionäre kann dieses Anliegen unter den Voraussetzungen von Art. 699 Abs. 3 OR zur Abstimmung in die Generalversammlung einbringen.

VI. Erbringung anderer Dienstleistungen

Die Unabhängigkeitsrichtlinien der Treuhand-Kammer weisen darauf hin, dass bei der Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen für den Prüfkunden insbesondere der *Independence in Appearance* grosse Bedeutung zukommt⁹⁰. Damit ist das Kernproblem der zusätzlichen Dienstleistungen angesprochen: Wann ist der Anschein einer Objektivitätsbeeinträchtigung der Revisionsstelle, welche mit zusätzlichen Dienstleistungen des Revisionsunternehmens verbunden sein kann, für einen Aussenstehenden von Rechts wegen relevant?

1. Andere Dienstleistungen bei der ordentlichen Revision

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR schliesst die Erbringung anderer Dienstleistungen an den Prüfkunden aus, soweit dadurch das Risiko entsteht, dass die Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen muss. Ansonsten sind bei der ordentlichen Revision andere Dienstleistungen durch die Revisionsstelle möglich⁹¹, unterliegen jedoch den Kautelen des Art. 728 Abs. 1 und 2 OR, etwa der Vermeidung einer engen Beziehung zu Organpersonen und bedeutenden Aktionären des Prüfkunden, dem Verbot der wirtschaftlichen Abhängigkeit von der zu prüfenden Gesellschaft oder dem Vertragsschluss zu marktkonformen Bedingungen. Damit eröffnet sich für die Emittenten die Möglichkeit, Effizienzpotentiale auszuschöpfen, indem Erkenntnisse aus der Abschlussprüfung in andere Dienstleistungen des Revisionsunternehmens für den Prüfkunden einfließen können.

⁸² Vgl. dazu schon unter II.

⁸³ G.L.M. FELLER (FN 48), 160, der die äussere Unabhängigkeit bei den Doppelmandaten (Buchführung und Revision) «per se immer gefährdet» sieht.

⁸⁴ Vgl. V.2.

⁸⁵ Art. 716b OR.

⁸⁶ Vgl. BGE 137 III 503, E. 4.2. Die statutarische Ermächtigungsnorm könnte etwa festhalten, dass Buchführungsarbeiten nur an Personen vergeben werden dürfen, welche keine Revisionsdienstleistungen für die Gesellschaft erbringen und weder durch Stimmenmehrheit noch auf andere Weise mit dem Revisionsunternehmen verbunden sind.

⁸⁷ Art. 703 OR.

⁸⁸ Vgl. V.2.–V.4.

⁸⁹ Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR; vgl. auch ROBERT CHARLES CLARK, Corporate governance changes in the wake of the Sarbanes-Oxley Act: A morality tale for policymakers too, Georgia State University Law Review, Rev. 261, 2005–2006, im Abschnitt «Limits on Multiple Roles and Services by Auditors», wonach Aktionäre Traktanden einbrachten, «asking companies to cease nonaudit services entirely, even though they are legally allowed».

⁹⁰ Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 der Treuhand-Kammer, Abschnitt VIII.B (1).

⁹¹ Vgl. auf der Website der Revisionsaufsichtsbehörde unter den Häufigen Fragen, Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, Erbringung von Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen, Fassung vom 1. April 2010, wo die Aufsichtsbehörde zum Ausdruck bringt, dass das Revisionsunternehmen «ein grundsätzlich legitimes Interesse an der Weiterführung» von Paralleldienstleistungen habe; siehe auch BÖCKLI (FN 28), 209.

a. Angemessenes Verhältnis zwischen den Honoraren für Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen

Nach Auffassung der Revisionsaufsichtsbehörde kann die Unabhängigkeit der Revisionsstelle durch die Summe der Honorare für zusätzliche Dienstleistungen in Frage gestellt sein, wenn diese Honorare im Verhältnis zum Revisionshonorar als zu hoch erscheinen⁹². Da die Vergabe von Zusatzdienstleistungen meist an das Revisionsmandat geknüpft sei, kann daraus nach Auffassung der Aufsichtsbehörde ein übermässiges Interesse an der Weiterführung des Revisionsmandates entstehen. Dadurch werde die Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens gefährdet und dessen Bereitschaft, dem Prüfkunden im richtigen Augenblick zu widersprechen, zumindest dem Anschein nach in Frage gestellt.

Bei einem *Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren eines Prüfkunden von bis zu eins zu drei* sieht die Revisionsaufsichtsbehörde *«grundsätzlich keine Probleme»*⁹³. Sofern die Verhältniszahl in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Zahl von eins zu drei übersteigt, bestehe ein erhebliches Risiko der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit. Dieses Risiko könne *«nur in Ausnahmefällen toleriert werden»*. Falls es sich um ein kleineres ordentliches Revisionsmandat handelt und die erwähnte Verhältniszahl überschritten ist, wird man allenfalls einbeziehen können, dass das Revisionsunternehmen kaum dazu neigen dürfte, aufgrund einer mangelhaften Revisionsdienstleistung Reputation, Haftung und aufsichtsrechtliche Sanktion zu riskieren. Neben der Verhältniszahl prägen die konkreten Umstände den Anschein.

Im Falle eines Verhältnisses zwischen dem Revisionshonorar und den zusätzlichen Honoraren eines Prüfkunden von bis zu eins zu drei muss das Revisionsunternehmen nach der Aufsichtspraxis im Einzelfall beurteilen, ob

zur Wahrung der Unabhängigkeit ausreichende Schutzvorkehrungen bestehen, und diese dokumentieren. Nach Auffassung der Revisionsaufsichtsbehörde lässt sich die Gefahr der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit unter anderem mittels einer vorgängigen *Genehmigung durch den Prüfungsausschuss des Verwaltungsrats des Prüfkunden* vermindern⁹⁴. Sofern die Zusatzdienstleistungen nach der Faustregel der Aufsichtsbehörde noch im tolerierbaren Bereich liegen, ist nicht ein aktienrechtlich kritischer Anschein seitens eines Dritten betroffen, der sich durch die Zustimmung des Prüfkunden ohnehin nicht beeinflussen liesse. In der Genehmigung des Prüfungsausschusses der geprüften Gesellschaft kann allerdings zu Gunsten der Revisionsstelle eine Richtigkeitsgewähr für ein bestimmtes Nebeneinander von Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen gesehen werden, das von der Aufsichtsbehörde nicht ohne Weiteres hinterfragt werden darf.

Im angelsächsischen Schrifttum wurde schon darauf hingewiesen, dass das Verhältnis der Revisionsdienstleistungen und der anderen Dienstleistungen durch die *Governance Rating Agencies* berücksichtigt wird. Eine hohe Quote von anderen Dienstleistungen führe zu einem tieferen *«governance rating, and this advises shareholders to take this into account when making investments or casting votes»*⁹⁵.

b. Meldepflicht staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen

Aus Sicht der Revisionsaufsichtsbehörde ist bei der Revision von Publikumsgesellschaften der Anteil der zusätzlichen Honorare im Vergleich zum Prüfungshonorar ein wichtiger *«Risikofaktor»* hinsichtlich der Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit⁹⁶. Die Aufsichtsbehörde verlangt von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen aufgrund des Rundschreibens 1/2010 – unabhängig vom Erreichen der Zehn-Prozent Schwelle des Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG – ein Warnsignal, sofern das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren gemäss Geschäftsbericht der geprüften Publikumsgesellschaft in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Relation von eins zu drei übersteigt⁹⁷.

⁹² Vgl. die in FN 91 zitierte Dokumentation der RAB. Beachtlich ist, dass sich die Stellungnahme zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen auf der Website der RAB bei den Häufigen Fragen im Abschnitt zu *«Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen»* befindet. Es erscheint deshalb als nahe liegend, diese Stellungnahme der RAB lediglich für ordentliche Revisionen durch staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen als massgeblich zu erachten, wenngleich der Wortlaut der Ausführungen teilweise allgemein gehalten ist.

⁹³ Deutlich strenger BÖCKLI (FN 28), 247, wonach die Beraterhonorare, ausser in Ausnahmefällen, weniger als einen Drittel der einem Prüfkunden verrechneten Gesamthonorare ausmachen sollten. Nach FLORIAN ZIHLER, Das neue Revisionsrecht des Obligationenrechts, REPRAX 3/2007, 17 f., gilt als Faustregel, dass die Honorare aus Revisionstätigkeit bzw. die daraus erzielten Gewinne deutlich höher sein sollten als diejenigen aus der Beratung.

⁹⁴ Vgl. die in FN 91 zitierte Dokumentation der RAB, Ziff. 2.1.

⁹⁵ CLARK (FN 89), Rev. 261.

⁹⁶ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 21.

⁹⁷ Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde, Rundschreiben 1/2010 über die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen an die Aufsichtsbehörde vom 31. März 2010, Rz 22(b); vgl. zur Publizitätspflicht im Geschäftsbericht börsen-

Diese Regelung war in der Vernehmlassung zum Rundsreiben 1/2010 starker Kritik ausgesetzt. Sie wurde als unnötig einschränkend empfunden⁹⁸ und eine genügende Rechtsgrundlage für die erwähnte Verhältniszahl in Frage gestellt⁹⁹. In verschiedenen Eingaben von Vernehmlassungsteilnehmern wird zum Ausdruck gebracht, dass eine Verhältniszahl einen pauschalen Grenzwert darstelle, die Beurteilung der Unabhängigkeit jedoch stets anhand der konkreten Umstände erfolgen müsse^{100/101}. Einig waren sich die Vernehmlasser darin, dass es der Aufsichtsbehörde frei steht, das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und Vergütungen für andere Dienstleistungen im Einzelfall hinsichtlich einer allfälligen Gefährdung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle zu prüfen¹⁰².

Die Ad hoc-Meldepflicht der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beim Überschreiten der Verhältniszahl stützt sich auf Art. 14 Abs. 2 Satz 1 RAG¹⁰³. Nach dem Rundsreiben 1/2010 werden auch Angaben verlangt, welche Schutzvorkehrungen gegen eine allfällige Beeinträchtigung der Unabhängigkeit getroffen wurden. Die Verhältniszahl der Revisions- und Zusatzhonorare weist eine Konnotation zu Art. 728 Abs. 1 OR auf, ohne zwangsläufig eine Verletzung dieser Norm an-

zuzeigen. Vielmehr reflektiert die Verhältniszahl einen *risikoorientierten Aufsichtsansatz* und ist Bestandteil eines *Frühwarnsystems* der Aufsichtsbehörde. Selbst wenn die Relation zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren von eins zu drei überschritten wird, gilt die Unabhängigkeit nicht zwangsläufig als beeinträchtigt, spricht das Rundsreiben 1/2010 doch bloss von der «*allfälligen* Beeinträchtigung»¹⁰⁴. An anderer Stelle hält die Aufsichtsbehörde allerdings fest, dass das mit der Überschreitung der Verhältniszahl verbundene Risiko nur in Ausnahmefällen toleriert werden könne¹⁰⁵. Die Revisionsaufsichtsbehörde behält sich aufgrund der Meldung des Revisionsunternehmens vor, im Einzelfall zu prüfen, ob die Unabhängigkeit beeinträchtigt ist¹⁰⁶.

c. Umsatzschwelle von zehn Prozent bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG schreibt für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen vor, dass die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne Gesellschaft und die mit ihr durch einheitliche Leitung verbundenen Gesellschaften (Konzern) zehn Prozent der gesamten Honorarsumme des Revisionsunternehmens nicht übersteigen dürfen.

Eine Schwelle von zehn Prozent, gemessen an den gesamten durchschnittlichen Honorareinnahmen des Abschlussprüfers während der letzten fünf Jahre, galt schon unter den einstigen Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer¹⁰⁷. Das Bundesgericht hat sich gegen eine starre Handhabung dieses Schwellenwerts der Selbstregulierung ausgesprochen¹⁰⁸: «*Eine unzulässige wirtschaftliche Abhängigkeit (lässt sich) nicht derart mit einem ziffernmässig festgelegten Anteil der Honorareinnahmen verknüpfen, dass bei einem Wert, der geringfügig unterhalb der Limite liegt, die Unabhängigkeit per se gegeben und bei einem Wert geringfügig darüber per se eine Abhängigkeit anzunehmen wäre. ... Vielmehr ist von Fall zu Fall zu prüfen, ob die Höhe des Anteils der aus einem Revisionsmandat fliessenden Honorare die Unabhängigkeit der Revisionsstelle beeinträchtigt*». Dabei hat das Bundesgericht, ohne dass bei der beklagten Gesellschaft ein Bezug zum Finanzsektor auszumachen wäre,

kotierter Gesellschaften SIX Exchange Regulation, Richtlinie betreffend Informationen zur Corporate Governance, Anhang Ziff. 8.2/8.3.

⁹⁸ KPMG, Vernehmlassung zum Entwurf RAB-Rundsreiben 1/2010, 4. Februar 2010, S. 2 zu Rz 16(d).

⁹⁹ BDO, Vernehmlassung zum Entwurf RAB-Rundsreiben 1/2010, 1. Februar 2010, S. 4.

¹⁰⁰ Treuhand-Kammer, Vernehmlassung zum Entwurf RAB-Rundsreiben 1/2010, 5. Februar 2010, S. 2 unten; Deloitte, Vernehmlassung zum Entwurf RAB-Rundsreiben 1/2010, 5. Februar 2010, S. 2.

¹⁰¹ Gemäss Berichterstattung in der Presse hat Arthur Andersen im Jahr 2000, also im Jahr vor dem Zusammenbruch des Unternehmens Enron, von diesem Kunden USD 25 Millionen für Revisionsdienstleistungen und USD 27 Millionen für Beratungsdienstleistungen bezogen, was bei einem Verhältnis von circa 1 zu 1 zwischen Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen zur Frage nach einem ungerechtfertigten Wohlwollen der Revisoren von Arthur Andersen gegenüber Enron geführt hat (vgl. BusinessWeek, The Comeback of Consulting, 3. September 2007, verfügbar auf http://www.businessweek.com/magazine/content/07_36/b4048056.htm); vgl. zudem PAUL M. HEALY/KRISHNA G. PALEPU, The Fall of Enron, Journal of Economic Perspectives, Volume 17, Nr. 2, Spring 2003, 15: «*However, the size of the audit fee alone is likely to have had an important impact on local partners in their negotiations with Enron's management. Enron's audit fees accounted for roughly 27 percent of the audit fees of public clients for Arthur Andersen's Houston office*».

¹⁰² KPMG Vernehmlassung (FN 98), S. 3 zu Rz 16(d); Treuhand-Kammer Vernehmlassung (FN 100), S. 3.

¹⁰³ RAB Rundsreiben 1/2010, Rz 2, zweites Lemma i.V.m. Rz 22(b).

¹⁰⁴ RAB Rundsreiben 1/2010, Rz 22(b), Hervorhebung durch den Verfasser.

¹⁰⁵ Vgl. unter VI.1.a.

¹⁰⁶ Vgl. die in FN 91 zitierte Dokumentation der RAB, Ziff. 2.2.

¹⁰⁷ Vgl. Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer, Ausgabe 2001, Ziff. 4.2.

¹⁰⁸ BGE 131 III 44.

auch auf Art. 36 Abs. 4 der alten Bankenverordnung¹⁰⁹ verwiesen, wonach zwar ebenfalls die Schwelle von zehn Prozent galt, die Eidgenössische Bankenkommission jedoch Ausnahmen bewilligen konnte. Das Bundesgericht erachtete eine gewisse Flexibilität offenbar geradezu als immanenten Vorbehalt eines konkreten Schwellenwertes, welcher die Grenzen der wirtschaftlichen Unabhängigkeit der Revisionsstelle einfangen will. Allerdings weist das Bundesgericht auch darauf hin, dass aufgrund der Zehn-Prozent-Limite der Selbstregulierung «rechtlich keine entsprechende starre Regel (bestehe)»¹¹⁰.

Eine Möglichkeit für Ausnahmen von der zehnprozentigen Umsatzschwelle des Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG sieht der Wortlaut des Gesetzes nicht vor. Allerdings spricht der Ingress von Art. 11 RAG von «Grundsätzen», was die Möglichkeit von Ausnahmen impliziert¹¹¹. Da die Unabhängigkeitsvorschrift des Revisionsaufsichtsgesetzes ausdrücklich auf Art. 728 OR aufbaut¹¹² und Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG als Konkretisierung von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR zu verstehen ist¹¹³, bleibt die aufsichtsrechtliche Unabhängigkeitsvorschrift in die obligationenrechtlichen Grundvorschriften eingebettet, sodass man aufgrund von Art. 728 Abs. 1 OR und Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR durch *systematische Auslegung* – je nach den konkreten Umständen des Einzelfalles – zu einer gewissen Flexibilität in der Handhabung der zehnprozentigen Wertgrenze des Art. 11 Abs. 1 lit. a RAG gelangt¹¹⁴.

d. Revidiertes Rechnungslegungsrecht

Bei den sog. grösseren Unternehmen, welche der ordentlichen Revision unterliegen, verlangt das mit Datum vom 23. Dezember 2011 revidierte Rechnungslegungsrecht

des Obligationenrechts im Anhang zur Jahresrechnung zusätzliche Angaben zu den Honoraren der Revisionsstelle und zwar gesondert für Revisionsdienstleistungen und andere Dienstleistungen¹¹⁵. Diese Offenlegungspflicht liegt im Trend verstärkter gesetzlicher Transparenz von Vergütungen an Organpersonen¹¹⁶. Bei börsenkotierten Gesellschaften ist die Transparenz der Revisionshonorare und der zusätzlichen Honorare bereits heute gewährleistet¹¹⁷.

2. Andere Dienstleistungen bei der eingeschränkten Revision

Art. 729 Abs. 2 OR erklärt bei der eingeschränkten Revision das Erbringen anderer Dienstleistungen für den Prüfkunden grundsätzlich für zulässig. Der Begriff der anderen Dienstleistungen ist weit zu verstehen. Er umfasst insbesondere Beratungsdienstleistungen, ohne auf diese beschränkt zu sein¹¹⁸. Neben Strategie- und sonstiger wirtschaftlicher Beratung fallen auch Steuerberatung sowie die Beratung im Zusammenhang mit der Erstellung des Jahresabschlusses in Betracht, sodass – unter Beachtung des (eingeschränkten) Selbstprüfungsverbots – bei der eingeschränkten Revision gemäss Art. 729 Abs. 2 OR Dienstleistungen «aus einer Hand» an den Prüfkunden möglich sind¹¹⁹.

Im Schrifttum wird mit Verweis auf die Tatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR ausgeführt, dass die anderen Dienstleistungen für den Prüfkunden nicht zu einer engen Beziehung der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle zum Verwaltungsrat oder zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zur wirtschaftlichen Abhängigkeit der Revisionsstelle vom Prüfkunden führen dürfen¹²⁰. Diese Aspekte sind, wie erwähnt, bei der eingeschränkten Revision tendenziell mit einem etwas weniger strengen Massstab zu messen als bei der ordentlichen Revision¹²¹.

¹⁰⁹ SR 952.02. Diese Bestimmung der Bankenverordnung wurde durch die Finanzmarktprüfverordnung (SR 956.161) aufgehoben. Art. 9 Abs. 1 FINMA-PV verweist nun auf Art. 11 RAG.

¹¹⁰ BGE 131 III 44.

¹¹¹ Auf «<http://de.wikipedia.org/wiki/Grundsatz>», besucht am 31. Juli 2012, finden sich unter anderem folgende Ausführungen: «Anders als im Privatbereich werden im Juristendeutsch die Wörter «Grund-satz» und «grundsätzlich» jedoch relativierend verwendet – als übliche Richtschnur, von der in Einzelfällen auch abgewichen werden kann. «Grund-satz» bedeutet hierbei «Regel mit Ausnahmevorbehalt».

¹¹² Der Ingress von Art. 11 RAG bringt dies einleitend zum Ausdruck: «Über die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle hinaus (Art. 728 OR) ...».

¹¹³ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4069.

¹¹⁴ Vgl. dazu auch URS BERTSCHINGER, Anlegerschutz im Recht der Aktiengesellschaft – eine finanzmarktrechtliche Perspektive, in: Robert Waldburger u.a. (Hrsg.), Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Peter Nobel, Bern 2005, 477 f.

¹¹⁵ Art. 961a Ziff. 2 neuOR 2011.

¹¹⁶ Vgl. für die geschäftsführenden Organpersonen Art. 663b^{bis} OR sowie die Art. 731f–731h OR in der am 16. März 2012 beschlossenen Fassung, deren Inkrafttreten vom Urnengang zur Volksinitiative «gegen die Abzockerei» (*Minder*) abhängt.

¹¹⁷ Vgl. FN 97.

¹¹⁸ Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Bd. 2 Abschlussprüfung, Zürich 2009, 63.

¹¹⁹ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4026; vgl. auch das Grünbuch der Europäischen Union, Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, 13. Oktober 2010, Ziff. 7.1, betreffend Nichtprüfungsleistungen des KMU-Prüfers, wie zum Beispiel Hilfe beim Kreditzugang, beim Ausfüllen der Steuererklärung, bei den Gehaltsabrechnungen oder der Rechnungslegung.

¹²⁰ WATTER/RAMPINI (FN 30), Art. 729 OR, N 9.

¹²¹ Vgl. IV.5.

Die Revisionsaufsichtsbehörde hält fest, dass aufgrund des weniger strengen Selbstprüfungsverbots bei der eingeschränkten Revision tendenziell mehr Honorare für andere Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden können als bei der ordentlichen Revision. Anlass zur Besorgnis einer wirtschaftlichen Abhängigkeit der Revisionsstelle könne bestehen, wenn der Honoraranteil eines geprüften Unternehmens gemessen an den gesamten durchschnittlichen Honorareinnahmen des Revisionsunternehmens der letzten fünf Jahre zehn Prozent übersteigt¹²². Eine Verhältniszahl für die Honorare aus Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen, wie sie von der Aufsichtsbehörde bei der ordentlichen Revision verwendet wird, um die Gefährdung der Unabhängigkeit zu beurteilen¹²³, besteht für die eingeschränkte Revision, soweit ersichtlich, nicht. Es obliegt der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle, die Zusatzdienstleistungen an den Prüfkunden erbringt, nach Massgabe von Art. 729 Abs. 1 OR die Einhaltung der Unabhängigkeit zu gewährleisten.

3. Revisionsstelle als Zustelldomizil des Prüfkunden

In der Aufsichtspraxis wurde aus dem Umstand, dass die Revisionsstelle für einen Prüfkunden als Zustelldomizil agiert, schon auf eine verstärkte enge geschäftliche Beziehung zwischen dem Prüfer und dem Prüfkunden geschlossen. Das Bundesverwaltungsgericht hat die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit unter anderem bereits einmal damit begründet, dass ein Revisionsunternehmen seinen Sitz an der gleichen Adresse hatte wie eine von ihm geprüfte Gesellschaft¹²⁴.

Stellt sich die Revisionsstelle als Zustelldomizil des Prüfkunden zur Verfügung, erbringt sie eine von Gesetzes wegen zulässige «andere Dienstleistung» im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR oder Art. 729 Abs. 2 OR. Ganz abgesehen von der geringen ökonomischen Bedeutung dieser Dienstleistung¹²⁵, lässt sich der Postempfang durch die Revisionsstelle auch als Bestandteil einer weitgehenden Offenlegung des Verwaltungsrats gemäss Art. 730b Abs. 1 OR auffassen, was sich aufgrund zusätzlicher Informationen, etwa von unzufriedenen Kunden der geprüften Gesellschaft über einzelne kritische Geschäftsvorfälle, grundsätzlich positiv auf die Qualität der

Revisionsdienstleistungen auswirken dürfte. Da eine in der Natur der Abschlussprüfung liegende Schwäche darin besteht, dass der Revisor prüfen muss, ohne dabei gewesen zu sein¹²⁶, sollte ihm aus dem Postempfang für den Prüfkunden auch unter diesem Gesichtspunkt nicht ohne Weiteres ein Vorwurf erwachsen.

Sofern bei der Erbringung anderer Dienstleistungen das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, sind sie bei der ordentlichen Revision unzulässig (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Bei der eingeschränkten Revision müssen geeignete organisatorische und personelle Massnahmen ergriffen werden, um eine verlässliche Prüfung sicherzustellen (Art. 729 Abs. 2 Satz 2 OR)¹²⁷. Dass die blosse Funktion der Revisionsstelle als Zustelldomizil für den Prüfkunden zu einer Gefahr der Selbstprüfung führen würde, ist insoweit ausgeschlossen, als damit im Normalfall nicht auf die Prüfung und Berichterstattung der Revisionsstelle eingewirkt wird. Folglich drängen sich für diesen Fall auch keine organisatorischen oder personellen Massnahmen auf. Damit könnte selbst ein Einmann-Revisionsunternehmen als Zustelldomizil des Prüfkunden agieren.

4. Weitere Entwicklungen

Künftig verbietet die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht den Prüfgesellschaften nach den Finanzmarktgesetzen während eines Prüfmandats die Erbringung gewisser Zusatzdienstleistungen für den Beaufsichtigten in gesteigertem Masse¹²⁸. Diese Entwicklung entspricht dem Führungsanspruch des Bank- und Finanzsektors in Fragen der Corporate Governance, wie er schon durch die Eidgenössische Bankenkommission, eine der Vorgängerbehörden der FINMA, zum Ausdruck gebracht wurde¹²⁹.

Im Positionspapier zu den Regulierungsvorschlägen der Europäischen Kommission vom November 2011¹³⁰

¹²² Vgl. die in FN 55 zitierte Dokumentation der RAB, S. 3.

¹²³ Vgl. VI.1.a.

¹²⁴ Bundesverwaltungsgericht B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 9.3.

¹²⁵ Vgl. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR zur wirtschaftlichen Abhängigkeit.

¹²⁶ Damit ist der Unvereinbarkeitstatbestand des Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR angesprochen.

¹²⁷ Dazu schon unter V.3.

¹²⁸ Vgl. Entwurf FINMA-Rundschreiben, Prüfgesellschaften und leitende Prüfer, August 2012, Rz 30 ff., sowie Bericht des Bundesrates, Weiterentwicklung der Aufsichtsinstrumente und Organisation der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA, 23. Mai 2012, BBl 2012, 5800, mit der Formulierung «keine Beratungsdienstleistungen»; siehe schon EBK-Rundschreiben 05/3, Rz 21 ff.

¹²⁹ Vgl. die Vernehmlassungsunterlage der Eidg. Bankenkommission zum EBK-RS 06/6 Überwachung und interne Kontrolle (in Kraft getreten am 1. Januar 2007, nun FINMA-RS 2008/24 Überwachung und interne Kontrolle Banken), EBK-Archiv, 4. Mai 2005.

¹³⁰ Verfügbar auf «www.treuhand-kammer.ch/Fachinformationen/Wirtschaftsprüfung allgemein», S. 3.

anerkennt die Treuhand-Kammer «das zuweilen geäußerte Unbehagen interessierter Kreise im Fall, dass Revisionskunden weitere Dienstleistungen angeboten werden. Um diesen Bedenken zu begegnen, gleichzeitig aber auch in Erwägung, dass Aktionäre und Audit Committees gewisse Zusatzdienste aus Effizienzerwägungen von ihrem Abschlussprüfer beziehen wollen, könnte sich die Treuhand-Kammer eine quantitative Begrenzung der gegenüber Prüfungskunden erbrachten Zusatzdienstleistungen vorstellen. Voraussetzung dafür wäre eine klare begriffliche Abgrenzung zwischen Prüfungsdienstleistungen einerseits und Zusatzdienstleistungen andererseits». Die Prüfgesellschaften bringen gegen weitgehende Einschränkungen von Zusatzdienstleistungen für Prüfkunden vermehrt das Argument ein, dass die erforderliche Anzahl interner Spezialisten, welche durch die Revisoren im Rahmen von Revisionsdienstleistungen beigezogen werden, nur zur Verfügung stehen, sofern in ausreichendem Masse Zusatzdienstleistungen abgesetzt werden können¹³¹. In komplexeren Revisionsmandaten ist die interdisziplinäre Teambildung in der Wirtschaftsprüfung jedenfalls ein Muss.

VII. Offenlegungspflichten zur Unabhängigkeit

1. System der Offenlegungspflichten

Bei der *ordentlichen Revision* verlangt Art. 728b Abs. 2 Ziff. 2 OR schlicht *Angaben zur Unabhängigkeit*. Liegen keine Umstände vor, welche die Unabhängigkeit tangieren, ist dies zu bestätigen¹³². Im Übrigen darf sich die Revisionsstelle nach den Materialien nicht mit einer floskelhaften Bestätigung der Unabhängigkeit begnügen. Stattdessen müsse sich die Revisionsstelle aufgrund der konkret vorliegenden Umstände mit allen Punkten auseinandersetzen, die für Dritte den Anschein einer fehlenden Unabhängigkeit begründen könnten¹³³.

Nach Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR sind im Revisionsbericht der *eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle* neben den Angaben zur Unabhängigkeit gegebenenfalls Informationen zur Mitwirkung bei der Buchführung und zu den

anderen Dienstleistungen der Revisionsstelle für den Prüfkunden offenzulegen. In diesem Zusammenhang finden sich Auffassungen, wonach sämtliche zusätzlich zu den Revisionsdienstleistungen erbrachten Dienstleistungen im Revisionsbericht an die Generalversammlung offen zu legen sind, unabhängig davon, ob tatsächlich oder dem Anschein nach die Gefahr einer Selbstprüfung oder einer sonstigen Einschränkung der Unabhängigkeit besteht¹³⁴. Dabei wird auf den blossen Wortlaut von Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR abgestellt. In der Botschaft von 2004 wird die Offenlegungspflicht bei der eingeschränkten Revision wie folgt erörtert¹³⁵: «Die Revisionsstelle muss gemäss Ziffer 3¹³⁶ Ausführungen zu ihrer Unabhängigkeit machen. Besonders darzulegen sind sämtliche Sachverhalte, die Grund zur Annahme geben könnten, die Unabhängigkeit sei beeinträchtigt. So müssen alle Dienstleistungen der Revisionsstelle an die geprüfte Gesellschaft offen gelegt werden und insbesondere diejenigen, die zu einer Überprüfung eigener Arbeiten führen können». Daraus leitet sich nach der hier vertretenen Auffassung ab, dass bei der eingeschränkten Revision nur diejenigen Dienstleistungen offenzulegen sind, welche die Unabhängigkeit beeinträchtigen könnten, da sich der mit «so» eingeleitete Satz aus den Materialien auf die vorstehend erwähnten Sachverhalte bezieht, die Grund zur Annahme geben könnten, dass die Unabhängigkeit beeinträchtigt wird¹³⁷. Ob von

¹³¹ KPMG Audit Committee News, Dezember 2011, 5; pwc, Disclose, Im Fokus: Integrated Reporting, Juni 2012, 23.

¹³² Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4024.

¹³³ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4024; kritisch RETO EBERLE, Angaben zur Unabhängigkeit im Revisionsbericht, Umsetzung der internationalen und der gesetzlichen Grundlagen, Schweizer Treuhänder 2009, 707 f.

¹³⁴ DANIEL CHRISTIAN PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich 2008, N 1980; ROLF WATTER/DANIEL C. PFIFFNER, Basler Kommentar Obligationenrecht II, 4. A., Art. 729b, N 8; BOURQUI/BOURQUI (FN 37), 437; PETER/CAVADINI/DUNANT (FN 32), Art. 729b OR, N 14; BÖCKLI (FN 28), 250 («alle parallel den eigenen Prüfungskunden erbrachten Dienstleistungen»); enger wohl auf S. 205, wonach anzunehmen sei, dass die Pflicht zur Angabe der übrigen Dienstleistungen bei der eingeschränkten Revision «sich vor allem auf diejenigen Beratungsdienstleistungen bezieht, die zwar nicht den Anschein einer Selbstprüfung schaffen, aber in Wirklichkeit die Unabhängigkeit beeinträchtigen»; vgl. auch Treuhand-Kammer/Schweizerischer Treuhänder-Verband, Standard zur Eingeschränkten Revision 2007, Berichtsbeispiel Normalwortlaut, Ziff. 12 (S. 79), wonach vorbehaltlos auch Steuerberatung und das Erstellen der Mehrwertsteuer-Abrechnung offenzulegend sein sollen (kritisch PATRICK SCHACHER, Eingeschränkte Revision: Besonderheiten in der Berichterstattung, Der Treuhandexperte 2008, 283 f.); in diesem Sinne wohl auch PERRIN (FN 65), 105, mit der allgemeinen Aussage, dass die erbrachten Dienstleistungen im Revisionsbericht offenzulegen sind.

¹³⁵ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4028 (Hervorhebung durch den Verfasser).

¹³⁶ Gemeint ist Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 E-OR, welcher der geltenden Regelung in Art. 729b OR entspricht.

¹³⁷ Auf «http://de.wiktionary.org/wiki/so» (besucht am 23. August 2012) wird die Bedeutung von «so» als konsekutives Konjunkionaladverb in dem Sinne erklärt, dass eine Folge nur dann eintritt, wenn die vorangegangene Bedingung erfüllt wird.

einer derartigen Beeinträchtigung auszugehen ist, beurteilt sich nach den vorstehend dargelegten Grundsätzen¹³⁸. Die Mitwirkung der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle bei der Buchführung ist angesichts der Gefahr der Selbstprüfung im Revisionsbericht stets offen zu legen.

Dieses Auslegungsergebnis wird auch mit Blick auf die Regelung bei der ordentlichen Revision gestützt. Art. 728b OR sieht keine automatische Offenlegung von anderen Dienstleistungen vor, die im Rahmen von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR zulässig sind¹³⁹. Die Botschaft enthält zur ordentlichen Revision lediglich die allgemeine Formulierung, dass im Revisionsbericht sämtliche Sachverhalte offen zu legen sind, die als Einschränkung der Unabhängigkeit erscheinen könnten¹⁴⁰. Folglich würde die Offenlegung jedwelcher anderer Dienstleistungen bei der eingeschränkten Revision a priori zu einer umfassenderen Offenlegung führen als bei der ordentlichen Revision, wofür kein triftiger Grund ersichtlich ist.

Es ist für die Revisoren von grosser Bedeutung, dass in dieser – und anderen Fragen – Rechtssicherheit besteht¹⁴¹, da ein Verstoß gegen gesellschaftsrechtliche Vorgaben der Abschlussprüfung die Zulassung des verantwortlichen Revisors oder des Revisionsunternehmens unter dem Revisionsaufsichtsgesetz¹⁴² in Frage stellen kann.

Sofern die Revisionsstelle als *Zustellendomizil eines Prüfkunden* agiert, ist davon auszugehen, dass aufgrund der Eintragung dieses Umstandes im Handelsregister bzw. der entsprechenden Publizität, die jedermann zuzurechnen ist (Art. 933 OR)¹⁴³, diese andere Dienstleistung auch aus diesem Grund im Revisionsbericht an die Generalversammlung grundsätzlich nicht (nochmals) offen zu legen ist.

2. Bedeutung der Offenlegung

Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle sind zwingender Natur. Die Offenlegung eines Ver-

stosses gegen die Unabhängigkeit im Revisionsbericht¹⁴⁴ stellt deshalb kein Surrogat für die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften dar. Die Unabhängigkeit unterliegt also *nicht dem Grundsatz «comply or explain»*¹⁴⁵.

Die Generalklauseln zur Unabhängigkeit¹⁴⁶ und teilweise die einzelnen Tatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR sind so allgemein gehalten, dass sich die Revisionsstelle zum Beispiel mit Blick auf unbestimmte Rechtsbegriffe, wie «enge Beziehung», «wirtschaftliche Abhängigkeit», «marktkonforme Bedingungen», «wertvolle Geschenke» oder «besondere Vorteile», zur Offenlegung spezifischer Sachverhalte im Revisionsbericht entschliessen kann¹⁴⁷. Trotz der gesetzlichen Offenlegungspflicht¹⁴⁸ können spezifische Angaben zur Unabhängigkeit im Zusammenhang mit deren Bestätigung im Revisionsbericht der Revisionsstelle unter praktischem Gesichtspunkt einen gewissen Kredit verschaffen, der sich in einer nachträglichen Überprüfung im Rahmen von Wertungsspielräumen unter Umständen zu Gunsten der Revisionsstelle auszuwirken vermag¹⁴⁹.

3. Mangelhafte Offenlegung als Falschbeurkundung

Sowohl bei der ordentlichen als auch bei der eingeschränkten Revision muss die Revisionsstelle im Revisionsbericht Angaben zur Unabhängigkeit machen bzw. ihre Unabhängigkeit bestätigen¹⁵⁰. Das Bundesgericht hat den Urkundencharakter des Revisionsberichts im strafrechtlichen Sinne bestätigt, weil dem Bericht in Bezug auf die inhaltliche Prüfung der Buchführung und Jahresrechnung «unbestrittenermassen erhöhte Glaubwürdigkeit» zukommt¹⁵¹. Die Bestätigung zur Unabhängigkeit als Kardinalvoraussetzung der Abschlussprüfung bildet eine

¹³⁸ Vgl. IV. bis VI.

¹³⁹ Vgl. vorne unter VI.1.

¹⁴⁰ Botschaft Revisionsrecht (FN 3), 4024.

¹⁴¹ Zum Standpunkt der Revisionsaufsichtsbehörde vgl. die in FN 55 zitierte Dokumentation: «Die Revisionsstelle muss im Revisionsbericht offenlegen, ob und in welcher Form sie bei der Buchhaltung mitgewirkt oder andere Dienstleistungen erbracht hat, und welche personellen und organisatorischen Schutzmassnahmen sie ergriffen hat, um das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten auszuschliessen (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR; Botschaft des Bundesrates, BBl 2004 4028; Treuhand-Kammer/Treuhand Suisse, Standard zur Eingeschränkten Revision, Ziff. 8.3).»

¹⁴² Art. 3 ff. RAG.

¹⁴³ Vgl. etwa Bundesgericht 4A_412/2011 vom 4. Mai 2012, E. 2.2.

¹⁴⁴ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 2 OR und Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR.

¹⁴⁵ Weitgehend REINHARD OERTLI/ROLF HÄNNI, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2. A., Zürich 2012, Art. 728b OR, N 8, wonach die Offenlegung an sich der Revisionsstelle nicht entgegen gehalten werden und sich ihre Position im Vergleich zum Verschweigen nicht verschlechtern dürfe.

¹⁴⁶ Art. 728 Abs. 1 OR und Art. 729 Abs. 1 OR.

¹⁴⁷ Im Falle der vorstehend nach FN 11 erörterten Immobilientransaktion zwischen dem Revisor und dem Unternehmer könnte sich sowohl die Offenlegung dieses Geschäfts als auch der Eckwerte eines Schätzungsgutachtens aufdrängen.

¹⁴⁸ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 2 OR; Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR.

¹⁴⁹ Vgl. zur Bedeutung von Wertungsspielräumen auch unter VII.3. zur strafrechtlichen Falschbeurkundung.

¹⁵⁰ Dazu schon unter VII.1.

¹⁵¹ Vgl. Bundesgericht 6B_684/2010 vom 15. November 2010, E. 3.1.4; siehe zudem Bundesstrafgericht SK.2010.25 vom 8. April 2011, E. 4.2.

Grundlage dieser erhöhten Überzeugungskraft und ist damit Bestandteil der strafrechtlich geschützten Urkunde.

Bei Fällen, in denen die Bestätigung der Unabhängigkeit «von subtilen Wertungen» abhängt, will das Bundesgericht die strafrechtliche Sanktionierung fehlender Unabhängigkeit mittels Falschbeurkundung nicht leicht hin annehmen, wie es in einem Urteil vom März 2009 im Zusammenhang mit einer «beratenden Tätigkeit des Revisors» festhält¹⁵². Derartige Wertungen sind unter dem geltenden Revisionsrecht von erheblicher Bedeutung¹⁵³. Soweit die Bestätigung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle das Ergebnis einer unrichtigen Wertung darstellt, stellt das Bundesgericht als Bezugspunkt für die Unwahrheit des Revisionsberichts auf die subjektive Ansicht des Revisors über seine Unabhängigkeit ab¹⁵⁴. Damit ist die innere Unabhängigkeit des Revisors angesprochen und die Independence in Appearance wird im Bereich der Wertungsspielräume unter strafrechtlichem Titel zurück gedrängt.

VIII. Ausblick

Nachdem die Revisionsaufsichtsbehörde im Tätigkeitsbericht 2010 den «grösste(n) Verbesserungsbedarf» noch im Bereich der Unabhängigkeit geortet und dies als «bedauerlich» bezeichnet hatte, da die Vorgaben zur Unabhängigkeit seit längerer Zeit bestehen und eine unentbehrliche Basis für jede Revision darstellen¹⁵⁵, werden im Tätigkeitsbericht für das Jahr 2011 bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen «Verbesserungen» vermeldet¹⁵⁶. Dass Verletzungen der Unabhängigkeit keine Kavaliersdelikte darstellen, haben all jene Revisoren erfahren, die sich im Verwaltungsverfahren mit Vorwürfen der Aufsichtsbehörde konfrontiert sahen, wenngleich sie davon überzeugt sind, ihr Metier stets mit der erforderlichen Charakterstärke ausgeübt zu haben.

Die Revisoren sind aufgrund der aufsichtsrechtlichen Regulierung «im Sandwich» zwischen Aufsichtsbehörde und Prüfkunde. Ein Nachgeben auf Druck des Prüfkunden

kann schwerwiegende Folgen, bis zum Entzug der Zulassung zur Berufsausübung, haben. In der Beurteilung von Sachverhalten und der Sanktionierung unter dem Unabhängigkeitsregime braucht es Augenmass, welches auch graduelle Abstufungen der Unabhängigkeit zwischen der ordentlichen und eingeschränkten Revision berücksichtigt¹⁵⁷. Hohe Anforderungen an die Unabhängigkeit verstärken tendenziell den Druck gegen Zusatzdienstleistungen der Revisoren für ihre Prüfkunden. Anlässlich der weiteren Diskussion gilt es, allfällige negative Auswirkungen auf die erforderliche Qualität von Revisionsdienstleistungen im Auge zu behalten, die mit zusätzlichen Restriktionen für Zusatzdienstleistungen verbunden sein könnten¹⁵⁸.

Für das europäische Umfeld hat die Europäische Kommission im Grünbuch zur Abschlussprüfung vom Oktober 2010 die Absicht geäussert, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auszubauen, wobei sie sich unter anderem auf die Bestellung und Vergütung von Abschlussprüfern durch die geprüften Unternehmen, den Wechsel von Prüfungsgesellschaften und die Erbringung von Nichtprüfungsdienstleistungen durch Prüfungsgesellschaften bezieht¹⁵⁹. Die Ergänzung des Revisionsrechts in der Europäischen Union befindet sich mittlerweile im Stadium der Entwürfe vom November 2011¹⁶⁰. Die europäischen Entwicklungen sind aufmerksam zu verfolgen, da ein erhebliches Wertungsgefälle bei den Tatbeständen zur Unabhängigkeit die Gleichwertigkeit von Revisionsdienstleistungen durch Schweizer Abschlussprüfer in einer internationalen Perspektive in Frage stellen könnte.

¹⁵² Bundesgericht 6B_772/2008 vom 6. März 2009, E. 4.4 (nicht veröffentlicht in BGE 135 IV 130), wo das Gericht in Erwägung 4.3 am Ende auch auf den geltenden Art. 729 Abs. 2 OR verweist.

¹⁵³ Vgl. insbesondere IV.

¹⁵⁴ Bundesgericht 6B_772/2008 vom 6. März 2009, E. 4.4 (nicht veröffentlicht in BGE 135 IV 130), wo das Gericht festhält, dass keine Anhaltspunkte ersichtlich sind, dass der Revisor davon ausgegangen ist, er erfülle die Anforderungen an die Unabhängigkeit nicht.

¹⁵⁵ RAB Tätigkeitsbericht 2010, 21.

¹⁵⁶ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 5.

¹⁵⁷ Vgl. vorne IV.

¹⁵⁸ Vgl. unter VI.4.

¹⁵⁹ Grünbuch der Europäischen Kommission (FN 119), 12 f.

¹⁶⁰ Stand August 2012. Die Dokumente sind verfügbar auf http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm.