

Die Revisionsstelle muss äusserst strenge Anforderungen erfüllen

# Unabhängigkeit ist Pflicht

**Wirtschaftsprüfer müssen unabhängig sein. Das liegt im Interesse aller Verantwortlichen einer juristischen Gesellschaft (z.B. AG) wie auch ihrer Geschäftspartner. Was aber heisst «unabhängig»?**

Damit der Bilanzleser der Aussage einer Revisionsstelle zur Jahresrechnung und damit der dort ausgewiesenen Vermögens- und Ertragslage einer Gesellschaft vertrauen kann, muss der Prüfer nicht nur hohen fachlichen Voraussetzungen genügen, er hat seine Beurteilungen v.a. auch unabhängig zu treffen.

## Die Unabhängigkeit – ein Kernelement

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist ein Kernelement jeder aktienrechtlichen Prüfung von Jahresrechnungen. Der leitende Revisor hat die Unabhängigkeit im Revisionsbericht zur Jahresrechnung explizit zu bestätigen. Dahinter steckt allerdings weit mehr als eine bloss textbausteinartige Formalie des Revisionsberichts: Die Revisoren müssen von der revidierten Gesellschaft und ihren beherrschenden Aktionären und Organen unabhängig sein und dürfen für die revidierte Gesellschaft keine Arbeiten ausführen, welche mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind.

## Strenge Richtlinien

Nebst formeller Bindungen wie z.B. vertraglicher oder beteiligungsrechtlicher Bindungen sind auch wesentliche wirtschaftliche Interessen, die aufgrund ihres Umfangs zu faktischen Abhängigkeiten führen, unzulässige Bindungen im Sinne des neuen Revisionsaufsichtsgesetzes resp. des revidierten Aktienrechts (insbes. Art. 728 OR und Art. 11 RAG, zu finden auf [www.swissconsultants.ch](http://www.swissconsultants.ch)).

Das OR zählt in Art. 728 Abs. 2 beispielhaft sieben Tatbestände auf, die mit der Unabhängigkeit einer Revisionsstelle nicht vereinbar sind:

1. Die Mitgliedschaft im VR, 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 VR, 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 marktconformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfungsergebnis begründet.
7. Die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen.

## Schon früher: Verbandsrichtlinien

Bevor die Kriterien zur Unabhängigkeit per 1.9.2007 (RAG) resp. 1.1.2008 (Aktienrechtsreform im OR) auf Gesetzesstufe erhoben wurden, definierte der Berufsstand der Revisoren mittels Verbandsrichtlinien die Unabhängigkeit. Daran hatten sich alle, diesem Berufsstand angehörigen Wirtschaftsprüfer zu halten. Diese Richtlinien bestehen nach wie vor, doch wurden diese durch die vorgenannten gesetzlichen Bestimmungen ergänzt. Zudem haben letztere – aufgrund gesetzlicher Qualität – Allgemeingültigkeit und sind nicht mehr ausschliesslich an eine Vereins- resp. Verbandszugehörigkeit gebunden.

Doch selbst wenn die Revisionsstelle tatsächlich unabhängig ist, steht noch nicht fest, dass die Revision selbst auch unabhängig war. Es ist eine verbreitete Praxis in der Schweiz, dass die Revisionsstelle oder mit ihr verbundene Personen oder Gesellschaften die zu revidierende Gesellschaft in Bezug auf verschiedene rechtliche, steuerliche oder unternehmerische Aspekte berät. Weit verbreitet ist, dass die



Buchhaltung der zu revidierenden Gesellschaft durch die Revisionsstelle selbst geführt wird oder sie die Gesellschaft bei der Erstellung des Abschlusses unterstützt. Durch solche Handlungen verliert selbst eine im Grundsatz unabhängige Revisionsstelle im konkreten Fall die Fähigkeit, eine unabhängige Revision durchführen zu können.

### Ausnahme von der Regel

Das Gesetz sieht diesbezüglich in Art. 729 Abs. 2 OR eine Ausnahme für die eingeschränkte Revision vor: Hier (und nur hier) ist das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen weiterer Dienstleistungen durch die Revisionsstelle ohne Verlust der Unabhängigkeit möglich, sofern dadurch nicht das Risiko einer Überprüfung der eigenen Arbeit entsteht. Anderenfalls ist entweder durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sicherzustellen oder aber von der Annahme des Revisionsmandates abzusehen.

Bei der Beurteilung, welche Beratungs- oder Buchhaltungsaufgaben eine Revisionsstelle bei der zu revidierenden Gesellschaft ausführen darf, hat man sich daher am folgenden Grundsatz zu orientieren: Die Revisionsstelle und deren Organe dürfen nicht an der Entstehung dessen beteiligt gewesen sein, das Gegenstand der Prüfung resp. Revision bildet, weder als Urheber (insbes. buchführend) noch als Berater. Für die eingeschränkte Revision gilt die Ausnahme von Art. 729 Abs. 2 OR.

### Hohe Anforderungen fürs Registrieren

Seit dem 1.1.2008 müssen Wirtschaftsprüfer, welche gesetzliche Revisionen durchführen



**Marcel Meyer**

lic. oec. HSG, Eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer  
Zugelassener Revisionsexperte  
Mitglied der Treuhand-Kammer  
Geschäftsführender Partner der Revitas AG

wollen, zudem bei der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) registriert sein. Diese stellt hohe Anforderungen für die Zulassung von Revisoren und Revisionsexperten. Eine zentrale Anforderung ist ebenfalls die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Aktien- resp. Revisionsaufsichtsrecht. Eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften kann unter Umständen zum Entzug seiner Zulassung, zu einer Busse bis zu CHF 100'000 und allenfalls zu einer Haftung für hierdurch verursachten Schaden führen.

### Auch der VR ist gefordert

Man könnte jetzt der Meinung sein, dass die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften demnach nur für Revisionsgesellschaften gelten und deren Verletzung nur bei ihr zu Konsequenzen führt. Dem ist unseres Erachtens jedoch nicht so. Nehmen wir das Beispiel einer Aktiengesellschaft:

Die GV wählt gemäss Art. 730 OR die Revisionsstelle. Die Revisionsstelle wird in den meisten Fällen vom VR zur Wahl vorgeschlagen. Gemäss Art. 716a OR hat der VR die Oberleitung der Gesellschaft und damit die primäre Verantwortung für die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften. Somit ist es nicht nur die Revisionsstelle, die bei Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften das Revisionsmandat abzulehnen bzw. zu kündigen hat, sondern auch der VR hat entsprechend zu handeln, sofern er Kenntnis von der fehlenden Unabhängigkeit der Revisionsstelle hat.

Eine direkte Verantwortung des VR zur Wahl einer unabhängigen Revisionsstelle lässt sich oftmals auch von den Statuten der Gesellschaft ableiten. Statuten neueren Datums, bei



**Andreas Howald**

lic.iur., Rechtsanwalt  
Vize-Präsident des Verwaltungsrats der Revitas AG

denen die Anpassung an die Aktienrechtsreform vollzogen wurde, halten oftmals explizit fest, dass die Revisionsstelle die gesetzlichen Unabhängigkeitsvoraussetzungen erfüllen müssen. Zudem dürfen gemäss Art. 731a OR der Revisionsstelle weder Aufgaben des VR, noch Aufgaben, die ihre Unabhängigkeit beeinträchtigen, zugeteilt werden. Ersteres ergibt sich bereits aus Art. 716a OR, welcher die unübertragbaren Aufgaben des VR festhält.

### Vorsicht bei der Wahl der Revisionsstelle

Bei der Vergabe von Revisionsmandaten setzt der VR bzw. die GV ein hohes Mass an Vertrauen in die Integrität der Revisionsstelle voraus. So kann es vorkommen, dass die GV eine ihr oder dem VR bekannte, unter Umständen unzulässig nahestehende Person wählt und damit die gesetzlichen Vorschriften verletzt. Während der VR bei Verletzungen von Unabhängigkeitsrichtlinien nicht wie die Revisionsstelle von einer Aufsichtsbehörde abgemahnt wird, sind jedoch auch für ihn mögliche Konsequenzen nicht unbedeutend. Trägt der VR nicht genügend Sorge bei der Wahl der Revisionsstelle und führt diese Sorgfaltspflichtverletzung bei einem Gesellschaftsgläubiger zu einem Schaden, dann ist eine persönliche Haftung aufgrund der aktienrechtlichen Organhaftung nicht auszuschliessen.

### Schwierig zu interpretieren

Obwohl im Gesetz die Einhaltung der Unabhängigkeit mit verhältnismässig wenigen Artikeln definiert wird, ist die Interpretation dieser Artikel oftmals nicht ganz einfach. Der Verbands-Standard der Treuhand-Kammer zur Einhaltung der Unabhängigkeit schliesst diese Regelungslücke, er umfasst 35 Seiten. Wer sich als VR vertieft mit der Unabhängigkeit auseinandersetzen möchte, dem empfehlen wir das Studium dieses Standards der Treuhand-Kammer ([www.treuhand-kammer.ch](http://www.treuhand-kammer.ch)).