



Anschein der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision

Der Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers

RICO A. CAMPONOVO



SARA R. CAMPONOVO

627

Am 1.1.2008 führte der Gesetzgeber die eingeschränkte Revision in Art. 729 ff. OR ein. Gesetzeswortlaut, Botschaft und historische Entwicklung zeigen erhebliche Vereinfachungen beim Anschein der Unabhängigkeit gegenüber der ordentlichen Revision. Trotzdem wurde zahlreichen eingeschränkt prüfenden Revisoren die Zulassung mit der Begründung entzogen, der Gesetzgeber habe für KMU die Vorschriften zur Unabhängigkeit verschärft und gar auf das Niveau der ordentlichen Revision angehoben.

Die eingeschränkte Revision ist jedoch das massgeschneiderte Produkt für lokale Verhältnisse. Der Gesetzgeber erwartet vom Revisor der Schreinerei im Dorf nicht dieselbe Unabhängigkeit wie vom Revisor von Novartis, CS & Co. Der vorliegende Aufsatz zeigt den Willen des Gesetzgebers auf und konkretisiert den Begriff des Anscheins der Unabhängigkeit für die eingeschränkte Revision.

Le 1.1.2008, le législateur a introduit le contrôle restreint aux art. 729 ss CO. Le texte légal, le message et le développement historique témoignent du fait que des simplifications importantes ont été apportées à l'indépendance apparente par rapport au contrôle ordinaire. Toutefois, bon nombre de réviseurs qui procédaient au contrôle restreint se sont vu retirer l'agrément au motif que le législateur avait durci les dispositions relatives à l'indépendance pour les PME, les mettant ainsi au même niveau que le contrôle ordinaire.

Le contrôle restreint est cependant un produit taillé sur mesure pour des conditions locales. En effet, le législateur n'a pas les mêmes attentes d'indépendance vis-à-vis du réviseur de la scierie du village que de celui de Novartis, du Credit Suisse ou autre. Le présent article explique la volonté du législateur et concrétise la notion « d'indépendance apparente » concernant le contrôle restreint.

Inhaltsübersicht

- I. Einleitung
- II. Voraussetzungen für die Konkretisierung der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision
 - A. Gesetzgebung im Bereich der Revision und des Rechnungslegungsrechts
 - B. Konkretisierung des Anscheins der Unabhängigkeit durch die Fachbranche
 - C. Klare Zielrichtung des Gesetzgebers
- III. Wille des Gesetzgebers
 - A. Grundlagen zur Ermittlung des gesetzgeberischen Willens
 - B. Ermittlung des gesetzgeberischen Willens auf Grund des Gesetzestextes und der Historie
 1. Einleitung
 2. Das 2-Säulen-Konzept der Unabhängigkeit
 3. Bestätigung dieser Ansicht des Gesetzes durch die Regelung der Rotation
 4. Schlussfolgerungen
 - C. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Botschaft vom 23. Juni 2004
 1. Einleitung
 2. Die Botschaft im Detail
 3. Schlussfolgerungen
 - D. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Äusserungen im Parlament
 - E. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Geschichte der Unabhängigkeitsvorschriften in den Grundsätzen des Berufsstandes
 1. Bedeutung der Grundsätze des Berufsstandes für die Auslegung des Gesetzes
 2. Entwicklung der Unabhängigkeit in den Grundsätzen des Berufsstandes
 - F. Schlussfolgerungen
- IV. Auslegung von Art. 729 OR seit dem 1. Januar 2008
 - A. Einleitung
 - B. Revisionsaufsichtsbehörde
 - C. Juristische Literatur

- D. Judikatur
- V. Die Konkretisierung der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision im Einzelnen
 - A. Die Konkretisierung des Ausmasses des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit
 1. Einleitung
 2. Konkretisierung und Vergleich der Absätze 1 von Art. 729 und Art. 728 OR
 3. Konkretisierung bezüglich personeller Beziehungen zum Prüfkunden
 4. Konkretisierung bezüglich finanzieller Beziehungen zum Prüfkunden
 5. Konkretisierung bezüglich Mitwirkung in der Buchführung
 6. Konkretisierung bezüglich Aufträgen, die zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führen
 7. Konkretisierung bezüglich Verträgen zu nicht marktformen Bedingungen, mit Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis und bezüglich Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen
 - B. Die Konkretisierung des Anwendungsbereiches des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit
 1. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Definition «Revisionsstelle»
 2. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Nahestehende der Revisionsstelle
 3. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Revisionsstelle bzw. Prüfkunde je als Konzern
 - C. Schlussfolgerungen

I. Einleitung

Am 1.1.2008 führte der Gesetzgeber die eingeschränkte Revision in Art. 729 ff. OR ein. Seither besteht eine Ten-

denz, der eingeschränkten Revision die Vorschriften der Unabhängigkeit der ordentlichen Revision aufzubürden. Gesetzeswortlaut, Botschaft und historische Entwicklung zeigen klare Vereinfachungen beim Anschein der Unabhängigkeit für KMU (kleine und mittlere Unternehmen).

Mit der eingeschränkten Revision schuf der Gesetzgeber erstmals eine Revisionsform, welche den einfacheren Verhältnissen in KMU gerecht wird¹. Vereinfacht wurden alle Aspekte der Revision: Prüfungssicherheit, Berichterstattung, Anzeigepflichten, fachliche Anforderungen/Zulassung, Unabhängigkeit. In den letzten Jahren vertritt vor allem die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde («RAB») die Ansicht, dass der Gesetzgeber für die eingeschränkte Revision im Bereich der Unabhängigkeit eine Verschärfung beabsichtigt habe. Der Gesetzgeber hat aber die Unabhängigkeit für KMU in sämtlichen Aspekten vereinfacht: Beim Anschein der Unabhängigkeit, Mitwirkung in der Buchführung und Rotation.

Zweck dieses Aufsatzes ist eine Konkretisierung der gesetzlichen Regelung bei der eingeschränkten Revision. Aktueller Anlass sind zahlreiche Zulassungsentzüge gegen eingeschränkt prüfende Revisoren, weil auf sie der Massstab der ordentlichen Revision angelegt wurde.

II. Voraussetzungen für die Konkretisierung der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision

A. Gesetzgebung im Bereich der Revision und des Rechnungslegungsrechts

Der Gesetzestext im Bereich des Revisions- und Rechnungslegungsrechts wird traditionell knapp gehalten. Der Gesetzgeber regelt diese Gebiete mit groben Federstrichen und überlässt die Konkretisierung² der Praxis³. Diese grossen Lücken werden in jahrzehntelanger Erfah-

rungsarbeit vor allem durch Branchenfachverbände, Judikatur und juristische Literatur gefüllt.

In derselben traditionellen Weise hat der Gesetzgeber für die eingeschränkte Revision nur drei prägnante Fundamente zur Abgrenzung von der ordentlichen Revision gelegt: Es sind bezüglich Prüfungsinhalt Art. 729a OR, bezüglich Berichterstattung Art. 729b OR und bezüglich Unabhängigkeit Art. 729 OR. Zahlreiche Fragen blieben offen, so auch das konkrete Ausmass des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit bei KMU.

Bezüglich Unabhängigkeit beschränkt sich der Gesetzgeber gar auf die Formulierung eines Grundsatzes in Abs. 1 von Art. 729 OR. Die Konkretisierung der Unabhängigkeit dem Anschein nach überlässt er ausdrücklich der Praxis⁴. Der Gesetzgeber konnte sich das erlauben, weil sein Wille, in welche Richtung diese Konkretisierung gehen muss, aus den Materialien klar zum Ausdruck kommt und weil die bisherige Praxis zum OR von 1991 als Obergrenze für diese Regulierung selbstverständlich war.

Der Gesetzgeber beabsichtigte mit dieser offenen gelassenen Konkretisierung nicht die Anwendung der Vorschriften der ordentlichen Revision⁵. Auch aus Abs. 2 von Art. 729 OR lässt sich eine solche Absicht nicht folgern. Er nahm nämlich lediglich die jahrzehntelange und erprobte Praxis der Mitwirkung in der Buchführung ins Gesetz auf und bestätigte diese damit.

B. Konkretisierung des Anscheins der Unabhängigkeit durch die Fachbranche

Die Fachbranche hat sich in dieser kurzen Zeitspanne seit 2008 nur zurückhaltend im Standard zur eingeschränkten Revision («SER»)⁶ und im neuen Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung zum Anschein der Unabhängigkeit⁷ geäußert. Der SER konkretisiert den Unterschied zwischen eingeschränkter und ordentlicher Revision genauso wenig wie das Gesetz. So wurden z.B. im Bereich des Prüfungsinhalts praktisch nur bezüglich Drittbestätigungen und Teilnahme an der Inventur Abgrenzungen

¹ Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., im Folgenden «Botschaft», 3984, letzter Absatz.

² Der umfangreichste aller juristischen Kommentare ist der ca. 600-seitige Berner Kommentar von KARL KÄFER zu Art. 957 aOR.

³ Ein neues Beispiel ist die Bestätigung der Existenz des internen Kontrollsystems (IKS) in Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR. Das Gesetz enthält weder einen Anhaltspunkt zur Definition des Begriffs «IKS» noch zu einer solchen des Begriffs «Prüfung der Existenz». Die Revisionsbranche musste nach dem 1. Januar 2008 diese beiden Punkte kurzfristig selber definieren, um bereits im Jahr 2009 für diese Prüfung bereit zu sein.

⁴ Botschaft (FN 1), S. 3999 f., Ziff. 1.4.4.2.

⁵ Die RAB spricht sogar von «völliger Identität der Vorschriften», RAB Tätigkeitsbericht 2011, S. 40.

⁶ Standard zur eingeschränkten Revision, Treuhand-Kammer, Zürich/Schweizerischer Treuhänder-Verband STV-USF, Bern; Zürich 2007, im Folgenden «SER».

⁷ Es enthält kaum Abweichungen vom SER. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Eingeschränkte Revision», Ausgabe 2014, Treuhand-Kammer, Zürich 2013, im Folgenden «HWP 2013», 124 ff.

formuliert⁸. Es verwundert daher nicht, wenn Untersuchungen feststellen, dass sich die leitenden Revisoren an der alten Einheitsrevision orientieren⁹ und zu ausgedehnt prüfen. Der eingeschränkten Revision ermangelt es an einem eigenen Profil¹⁰.

C. Klare Zielrichtung des Gesetzgebers

Klar und unbestritten ist, dass der Gesetzgeber mit der eingeschränkten Revision für KMU eine deutliche und umfassende Vereinfachung der alten Einheitsrevision schaffen wollte¹¹. Eine Verschärfung war nur für Grossunternehmen (GU) und Publikumsgesellschaften beabsichtigt¹². Gewissen KMU wird neu sogar erlaubt – trotz Fehlens einer persönlichen Haftung – ganz auf die Revision zu verzichten¹³. Die Revision muss bei KMU zudem kostengünstig sein¹⁴.

Begründet wird diese Reduktion des Gehalts der Revision damit, dass das öffentliche Interesse bei KMU nicht entscheidend sei¹⁵. Bei KMU sind typischerweise die vier

Instanzen Eigentümer, Verwaltungsrat¹⁶, Geschäftsleitung und Kapitalgeber in einer Person oder Familie vereint¹⁷, was die Bedeutung der Revision entsprechend relativiert. Diese Neuerung erfolgte nicht zuletzt auch mit Blick auf das Ausland. Weder die USA noch die EU kennen eine KMU-Revisionspflicht, die Schweiz ist weltweit wohl einzigartig¹⁸.

Der Wille des Gesetzgebers zu umfassenden Vereinfachungen zeigt sich deutlich. Er vereinfacht sogar die Revisionspflicht¹⁹, das eigentliche «Kernstück» des Instituts Revision. Diese wurde gegenüber der alten Einheitsrevision und noch mehr gegenüber der neuen ordentlichen Revision auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen reduziert (Art. 729a Abs. 2 OR). Die Prüfungssicherheit wurde dadurch von ca. 95 % auf ca. 60 % reduziert²⁰. Die Vereinfachungen betreffen aber ebenso alle anderen Bereiche wie die Berichterstattung mit negativer Prüfungsaussage (Art. 729b OR), die Anzeigepflichten neu ohne Hinweispflicht auf Gesetzes- und Statutenverletzungen²¹ (Art. 729c OR), die fachlich geringeren Anforderungen bzw. Zulassung (Art. 727c OR), die fehlende Rotationspflicht (Art. 730a Abs. 2 OR) und genauso den Anschein der Unabhängigkeit, indem der Gesetzgeber den Kriterienkatalog von Art. 728 Abs. 2 OR ausdrücklich weggelassen hat²².

Zwei dieser Vereinfachungen, Rotation und Zulassung²³ beziehen sich dabei nur auf die neu eingeführte ordentliche Revision. Die übrigen Vereinfachungen beziehen sich zusätzlich auf die alte Einheitsrevision, welche bis zum 31. Dezember 2007 in Kraft stand (Berichterstattung, Anzeigepflichten, Anschein der Unabhängigkeit).

Die Erhöhung der Schwellenwerte am 1. Januar 2012 (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR) ändert an dieser Ausgangs-

⁸ SER (FN 6), 44, 46, 48, 52, 54, 56, 59.

⁹ SHQIPONJA ISUFI, Die eingeschränkte Revision in der Praxis, http://www.kpmg.com/CH/de/Library/Articles-Publications/Documents/Audit/pub_20121213_isufi_eingeschraenkte_revision_de.pdf, im Folgenden «ISUFI Eingeschränkte Revision», Ziff. 4.3, wonach viele Revisionsleiter Prüfungshandlungen durchführen, welche bei eingeschränkter Revision nicht vorgesehen sind: Einhaltung integraler Regelwerke (PS) 46%; Drittbestätigungen 34%, Prüfung IKS 24%, Inventurbeobachtung 21%, deliktische Handlungen 19%; SHQIPONJA ISUFI, Beurteilung der Eingeschränkten Revision aus Sicht der leitenden Revisoren – Eine empirische Untersuchung bei Aktiengesellschaften in der Deutschschweiz, Diss. Universität Zürich, Zürich 2010, im Folgenden «ISUFI Dissertation», 160.

¹⁰ Daran ändert sich nichts, wenn die Botschaft (FN 1, 3994) schreibt, dass «diese Variante der Prüfung bereits heute» als «prüferische Durchsicht» oder «Review» vorgenommen werde. Der Review ist in der Praxis im Vergleich zur Jahresrevision selten. Zudem ist die Review zu verschieden von der eingeschränkten Revision, z.B. wegen angemessenen Detailprüfungen, welche für das Profil der eingeschränkten Revision ein Hauptproblem bilden (vgl. MICHAEL ANNEN, Vergleich Eingeschränkte Revision zu Review nach PS 910, in: der Schweizer Treuhänder, 2013/12, 910 ff.).

¹¹ Botschaft (FN 1), S. 3970, Absatz 3; S. 3984, letzter Absatz; S. 3989, Ziff. 1.4.1 Absatz 2 mit der klaren Zielformulierung für GU; 3989 f.; S. 3992, Ziff. 1.4.1.3 in klarer Abgrenzung von Ziff. 1.4.1.1–1.4.1.2; Rolf Watter/Urs Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar Revisionsrecht, Basel 2011, im Folgenden «BSK Revisionsrecht-BEARBEITER/IN, Art.», BSK Revisionsrecht-ROLF WATTER/KARIM MAIZAR, Vor Art. 727/727a OR, N 22; PETER BÖCKLI, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich 2007, N 23.

¹² Botschaft (FN 1), 3970, Übersicht; ISUFI Dissertation (FN 9), S. 32, Ziff. 3.1.2.

¹³ Botschaft (FN 1), 3984, letzter Absatz; Opting-Out Art. 727a OR.

¹⁴ Botschaft (FN 1), S. 3992, Ziff. 1.4.1.3 Absatz 1.

¹⁵ Botschaft (FN 1), S. 3992, Ziff. 1.4.1.3 Absatz 1. Ebenso: URS BERTSCHINGER, Einschränkungen der Unabhängigkeit der Revi-

sionsstelle bei der Eingeschränkten Revision, in: Der Schweizer Treuhänder, 5/2013, 317 ff., im Folgenden «BERTSCHINGER, Einschränkungen», 317.

¹⁶ Der Aufsatz verwendet vorwiegend die Begrifflichkeiten der Aktiengesellschaft.

¹⁷ Vgl. z.B. ISUFI Dissertation (FN 9), S. 13, Ziff. 1.3.4.

¹⁸ Vgl. die Diskussion dazu in ISUFI Dissertation (FN 9), S. 2 ff., S. 28 FN 175. Auch in der Schweiz wurde die Abschaffung der Revisionspflicht für KMU diskutiert.

¹⁹ Prüfungsumfang und auch Prüfungsschärfe.

²⁰ KARL RENGGLI/RAPHAEL KISSLING, Die Eingeschränkte Revision, Schneisingen/Lenzburg 2012, Ziff. 1.3.7, S. 6; ISUFI Eingeschränkte Revision (FN 9), S. 6, Ziff. 4.3; ISUFI Dissertation (FN 9), 48.

²¹ Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die Fachverbände aus praktischen Überlegungen diese Pflicht in beschränkter Form beibehalten wollen; Arbeitshilfe für die eingeschränkte Revision vom 24. Juni 2011, S. 3 f.

²² Botschaft (FN 1), 3995.

²³ Beides existierte unter altem Recht noch nicht.

ge nichts. An den Vorschriften bezüglich Unabhängigkeit wurde nichts verändert. Es ist zwar richtig, dass dadurch ca. 97% der Gesellschaften in der Schweiz der eingeschränkten Revision unterstehen²⁴. Der Gesetzgeber hat die Schwelle aber ausdrücklich deshalb angehoben, weil er die Kosten der Revision auch für diese grösseren KMU reduzieren wollte. Auch hier zeigt sich der klare Wille des Gesetzgebers zu einer erheblichen Vereinfachung bei KMU²⁵.

III. Wille des Gesetzgebers

A. Grundlagen zur Ermittlung des gesetzgeberischen Willens

Hauptgrundlage für die Ermittlung des Willens des Gesetzgebers bilden der neue Gesetzestext in Art. 729 OR, sodann die Botschaft und die Äusserungen in der parlamentarischen Beratung. Wichtig ist auch die Geschichte der Vorschriften zur Unabhängigkeit und damit der alte Gesetzestext in Art. 727c und 727d aOR. Dazu gehört auch die damalige Auslegung dieser Bestimmungen.

B. Ermittlung des gesetzgeberischen Willens auf Grund des Gesetzestextes und der Historie

1. Einleitung

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei eingeschränkter Revision ist in Art. 729 OR knapp geregelt, diejenige bei ordentlicher Revision in Art. 728 OR dagegen detailliert. Die beiden Artikel unterscheiden sich wesentlich. Damit verdeutlicht der Gesetzgeber auf den ersten Blick, dass die Anforderungen an die äussere Unabhängigkeit wesensverschieden sind.

2. Das 2-Säulen-Konzept der Unabhängigkeit

a. Wortlaut und Herkunft

Wörtlich gleich ist nur die einleitende Formulierung je im Abs. 1 von Art. 728 und Art. 729 OR:

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

²⁴ RIETO SANWALD ET AL., Schweizerisches Privatrecht VIII/10, Die Revision, Basel 2014, im Folgenden «SPR-WIDMER/SANWALD», WIDMER/SANWALD, § 13, N 188.

²⁵ Im Gegensatz zu SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 188 findet es der Gesetzgeber in der Sache nicht gerechtfertigt, den KMU die Pflichten der ordentlichen Revision aufzuerlegen.

Diese Formulierung bildet die Basis des gesetzlichen 2-Säulen-Konzeptes für die Unabhängigkeit. Diese Doppelstruktur ist von fundamentaler Bedeutung, gilt für beide Revisionsarten und umfasst gemäss SER²⁶:

- «a die innere oder tatsächliche Unabhängigkeit (*independence of mind*), d. h. die innere Einstellung, die
 - eine Prüfungsaussage erlaubt, ohne dabei von Einflüssen beeinträchtigt zu sein, die das berufliche Urteilsvermögen gefährden, und die
 - es dem Einzelnen erlaubt, mit Integrität, Objektivität und der berufsüblichen kritischen Grundhaltung zu handeln; und
- b die äussere Unabhängigkeit bzw. die Unabhängigkeit dem Anschein nach (*independence in appearance*), d. h. die Vermeidung von Tatsachen und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein Dritter daraus schliessen müsste, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufsübliche kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder eines Mitglieds des Prüfungsteams gefährdet sei.

Im Gesetz werden diese beiden Aspekte der Unabhängigkeit erstmals erwähnt. In der Praxis bildet diese Zweiteilung seit langem die Grundlage der Unabhängigkeit. Schon das Revisionshandbuch der Schweiz («RHB 1987») ²⁷ unterschied die äussere und innere Unabhängigkeit:

«Die Unabhängigkeit ... beinhaltet zwei Aspekte, nämlich einerseits die äussere Unabhängigkeit, welche das Freisein von rechtlichen und wirtschaftlichen Bindungen bedeutet, andererseits die innere Unabhängigkeit, d. h. die Unbefangenheit des Prüfers.»

Dieses 2-Säulen-Konzept ist also lange bekannt. 1992 fand es – etwas ausführlicher formuliert – Eingang in die Richtlinie zur Unabhängigkeit der Treuhänder-Kammer («RzU 1992») ²⁸ und erreichte vorstehende Endfassung im SER und für die ordentliche Revision in den RzU 2007 ²⁹.

b. Innere Unabhängigkeit als Endziel

Sinn dieser Zweiteilung ist die optimale Gewährleistung der Unabhängigkeit. Dabei ist unbestritten, dass die erste Säule (innere Unabhängigkeit) der wichtigere Teil ist.

²⁶ SER (FN 6), Anhang B, 34.

²⁷ Revisionshandbuch der Schweiz, Schweizerische Treuhänder- und Revisionskammer, Zürich 1987, Ziff. 3.312 von Teil 3. Im Revisionshandbuch von 1971 findet sich diese Zweiteilung noch nicht. Das Thema Unabhängigkeit wird auf die innere Unabhängigkeit beschränkt und diese wird nur stichwortartig erwähnt, Revisionshandbuch der Schweiz, Schweizerische Treuhänder- und Revisionskammer, Zürich 1971, Ziff. 3.1321 von Teil 3, S. 12.

²⁸ Richtlinien zur Unabhängigkeit 1992, Treuhänder-Kammer, Zürich 1992, im Folgenden «RzU 1992»; Ziff. 2.1 innere Unabhängigkeit, Ziff. 2.2 äussere Unabhängigkeit. Ebenso Richtlinien zur Unabhängigkeit 2001, Treuhänder-Kammer, Zürich 2001, im Folgenden «RzU 2001», Bst. A Einleitung S. 5.

²⁹ Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, Treuhänder-Kammer, Zürich 2007, im Folgenden «RzU 2007», Art. 1 S. 6.

So formulierte RHB 1987:

«Nach schweizerischer Berufsauffassung ist die Unabhängigkeit im Übrigen weniger eine Frage von formellen Kriterien als vielmehr eine solche der Geisteshaltung des Prüfers.»

Die innere Unabhängigkeit ist bis heute das entscheidende Endziel der Norm. Auch die Botschaft drückt das klar aus³⁰, weil nur die innere Unabhängigkeit ein objektives und neutrales Prüfungsurteil gewährleisten kann. Die äusseren Unabhängigkeitsvorschriften haben einzig einen diesem Endziel dienenden Charakter. Sie sollen durch Vermeidung gewisser äusserer Umstände gewährleisten, dass die innere Unabhängigkeit leichter einzuhalten ist, weil die Erfahrung zeigt, dass gewisse äusserliche Verhältnisse oder Tatsachen den Revisoren die innere Unabhängigkeit erschweren könnten. Je intensiver diese Verhältnisse sind, desto grösser erscheint dieses Gefahr. Die äussere Unabhängigkeit verlangt daher, dass sogenannt schwerwiegende Umstände vermieden werden, weil sie bei einem Dritten den Eindruck erwecken, dass der Revisor nicht unabhängig sein könnte³¹.

Es versteht sich von selber, dass ein objektives und prüfungstechnisch einwandfreies Urteil auch bei fehlendem Anschein der Unabhängigkeit möglich ist. Zu Recht hält die Botschaft fest, selbst wenn ein Anschein der Abhängigkeit vorliege, dürfe dies nicht als ethischer Vorwurf einer effektiven inneren Befangenheit verstanden werden³².

c. Strukturelle Unterschiede zwischen innerer und äusserer Unabhängigkeit

Für das Verständnis der Regulierung der Unabhängigkeit muss ihre Struktur analysiert werden.

Die innere Unabhängigkeit ist ein Willensakt. Sie hat als Charaktereigenschaft oder als *«psychischer Sachverhalt»*, wie es die Botschaft beschreibt³³, eine absolute Struktur. Das heisst, die innere Unabhängigkeit kann nicht partiell vorhanden sein. Entweder der Revisor will ein objektives Urteil abgeben oder er will es nicht³⁴. Es gibt weder einen halben noch schwankenden Willen zur Objektivität; ein solcher bedeutet automatisch Bereitschaft zu einem nicht neutralen Prüfungsurteil.

Im Gegensatz dazu ist die «äussere Unabhängigkeit» gradueller Natur. Sie kennt nicht nur schwarz/weiss, son-

dern alle Farbtöne dazwischen. Sie ist daher im Gegensatz zur Inneren Unabhängigkeit einer regulatorischen Abstufung zugänglich. Im Grunde ist die Bezeichnung «äussere Unabhängigkeit» irreführend, weil sie im Kern nichts mit «Unabhängigkeit» zu tun hat. Sie beschreibt lediglich Kontaktverhältnisse bzw. Beziehungstatsachen verschiedener Grade (oder Intensitätsstufen), die zwischen beliebigen Menschen existieren.

Diese Intensitätsgrade können von losestem Kontaktgrad (der Sohn des Cousins des Revisors spielt im gleichen Fussballklub wie der Neffe des CFO des Prüfungskunden oder der Ehemann der Schwester des Revisors besitzt 1 % der Aktien einer 50 % Enkelgesellschaft des Prüfungskunden) bis zum straffsten Kontaktgrad (der Revisor sitzt im Verwaltungsrat des Prüfungskunden oder der Revisor besitzt 100 % der Aktien des Prüfungskunden) reichen. Beliebige Stufen dazwischen sind denkbar.

d. Regulierungsfähigkeit der beiden Aspekte

Das Gesetz muss daher für die Regulierung der inneren und äusseren Unabhängigkeit verschiedene Wege gehen. Bei der inneren Unabhängigkeit kann es nichts tun als gebietend vorschreiben, der Revisor müsse diese verwirklichen. Eine Konkretisierung oder Überwachung der inneren Unabhängigkeit ist nicht möglich, sie ist gemäss Botschaft³⁵ einer Normierung nur beschränkt zugänglich.

Verantwortlich für die Gewährleistung der inneren Unabhängigkeit ist der einzelne Revisor als Mensch. Dahinter steht letztlich das traditionelle, positive Menschenbild des schweizerischen Gesetzgebers, welches für einen Charaktermenschen mit Selbstverständlichkeit davon ausgeht, dass er seine Aufgabe gut und korrekt lösen will. Es ist quasi Ehrensache, unter allen Umständen ein objektives Prüfungsurteil abzuliefern³⁶. Entsprechend knapp ist der Gesetzestext. Die innere Unabhängigkeit wird nur im Abs. 1 der Art. 728 und 729 OR neu erstmals erwähnt. Im alten Art. 727c OR (bis 31. Dezember 2007) und in noch früheren Fassungen des Gesetzes wurde die innere Unabhängigkeit nicht erwähnt³⁷.

Anders geht der Gesetzgeber bei der Regulierung der äusseren Unabhängigkeit vor. Diese wird unter zwei Aspekten, einem inhaltlichen Bereich und einem Ausdehnungsbereich differenziert. Dem inhaltlichen Bereich widmen sich die beiden Abs. 2 von Art. 728 und 729 OR.

³⁰ Botschaft (FN 1), 3999, Ziff. 1.4.4.1, Absatz 1/4018, Ziff. 2.1.3.1 Absatz 1.

³¹ RzU 2007 (FN 29), Bst. A, Art. 1.

³² Botschaft (FN 1), 4018, Ziff. 2.1.3.1, Absatz 1.

³³ Botschaft (FN 1), 3999.

³⁴ Er kann seine Meinung natürlich ändern, aber das widerspricht nicht dieser Analyse.

³⁵ Botschaft (FN 1), 3999.

³⁶ Die seit 1992 ständig zunehmende Verlagerung hin zur Regulierung von Äusserlichkeiten bzw. des «Anscheins» ist der «Amerikanisierung» unserer Wertvorstellungen zuzuschreiben.

³⁷ Weil nicht regulierbar, aber auch weil selbstverständlich vorausgesetzt.

Sie befassen sich mit der Regulierung der verpönten Kontaktgrade, d.h. sie stecken den vom Gesetzgeber aktuell gewollten inhaltlichen Ausbaugrad des Anscheins der Unabhängigkeit ab.

Die Absätze 3 bis 6 von Art. 728 OR hingegen regulieren den Anwendungsbereich der in Abs. 2 verpönten Kontaktgrade, d.h. sie stecken den vom Gesetzgeber aktuell gewollten Ausdehnungsbereich des Anscheins der Unabhängigkeit ab. Der Ausdehnungsbereich trägt nichts mehr zu den Kontaktgraden bzw. zur Konkretisierung des Inhalts des Anscheins der Unabhängigkeit bei³⁸.

Beide Aspekte der äusseren Unabhängigkeit sind infolge ihres graduellen Charakters beliebig abstufbar. Der Gesetzgeber hat davon regelmässig Gebrauch gemacht.

e. Geschichte der Regulierungsintensität der äusseren Unabhängigkeit

So beschränkte sich die Regulierung der äusseren Unabhängigkeit z.B. im OR 1936 in Art. 727 Abs. 2 darauf, dass die Revisoren nicht Mitglieder des Verwaltungsrats oder Angestellte der Gesellschaft sein dürfen. Inhaltlich war damit die äussere Unabhängigkeit auf zwei verpönte Kontaktformen mit hohem Intensitätsgrad beschränkt und der Anwendungsbereich wurde auf den engst möglichen Raum des «Revisors» selber beschränkt³⁹. Die innere Unabhängigkeit wurde nicht erwähnt.

Bei der Revision des Aktienrechtes von 1991 (ab 1. Juli 1992) hob der Gesetzgeber sowohl die verpönten Kontaktgrade an und dehnte den Anwendungsbereich der äusseren Unabhängigkeit aus⁴⁰. Er erwähnte in Art. 727c aOR neu fünf verpönte Kontaktformen mit mehr oder weniger weit gehender Intensität: Verwaltungsrat, Mehrheitsaktionär, Arbeitnehmerstellung, Selbstprüfungsverbot und Vorteilsannahme. Der Anwendungsbereich wurde in Art. 727d aOR ausgedehnt auf alle juristischen Formen der Revisionsstelle, sei es als Handelsgesellschaft oder Genossenschaft sowie auf alle Personen, welche die Prüfung durchführen⁴¹. Ausgedehnt wurde sie auch auf Konzerngesellschaften des Prüfkunden, wobei die Revisionsstelle von diesen nur dann unabhängig sein musste, wenn

ein Aktionär oder ein Gläubiger es verlangte⁴². Die innere Unabhängigkeit wurde wiederum nicht erwähnt.

Der heutige Umfang und Detaillierungsgrad der gesetzlichen Bestimmungen wurde im Jahr 2008 erreicht. Weil erstmals zwei Revisionsarten geschaffen wurden, splittete der Gesetzgeber die äussere Unabhängigkeit auf die beiden Revisionsarten auf. Dabei regulierte er sowohl Inhalt wie auch Ausdehnungsgrad für beide Revisionsarten in verschiedener Weise. Die innere Unabhängigkeit wurde nicht aufgesplittet. Sie gilt für beide Revisionsarten in identischer Weise.

Der Bereich der verpönten Kontaktgrade wie auch deren Anwendungsbereich wurde bei dieser Revision für die ordentliche Revision verschärft und ausgebaut. Bei der eingeschränkten Revision hingegen fand keine weitere Verschärfung des Anscheins der Unabhängigkeit statt, die Anforderungen wurden im Gegenteil reduziert. Der Gesetzeswortlaut ist eindeutig. Es ist kein Zufall, dass Art. 729 OR nicht nur den ganzen Katalog verpönter Kontaktgrade des Art. 728 Abs. 2 OR nicht erwähnt, sondern auch die weniger weit gehenden Konkretisierungen der alten Art. 727c und 727d aOR weglässt. Der Gesetzgeber zeigt damit, dass er selbst diese alten Vorschriften für die eingeschränkte Revision nicht mehr automatisch als angemessen erachtet. Die alte Einheitsrevision war eben eine ordentliche Revision und die neue eingeschränkte Revision wurde auch gegenüber dieser alten Einheitsrevision umfassend reduziert.

Für die ordentliche Revision zeigt der neue Gesetzestext klar, dass es um einen Ausbau sowohl der verpönten Kontaktgrade wie auch der Anwendungsbereiche geht. Ein Ausbau fand bezüglich Personen mit anderer Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft (Ziff. 1) und bezüglich finanzieller Beziehungen (Ziff. 2) statt, wobei in Ziff. 3 dieselben Themen zudem neu als Spezialnorm für den leitenden Prüfer aufgenommen werden. Ziff. 4 und Ziff. 7 hingegen bedeuten keine Verschärfung der äusseren Unabhängigkeit, sie formulieren lediglich die bereits früher geltende Regelung etwas expliziter. Neu sind die Formulierungen der verpönten wirtschaftlichen Kontaktgrade in Ziff. 5 und 6. Auch der Anwendungsbereich wurde in den Abs. 3 bis 6 ausgedehnt.

Die Botschaft liefert einen Massstab für den Anschein der Unabhängigkeit⁴³:

«Für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit ist auf die Würdigung der Umstände durch eine durchschnittliche Betrachterin oder einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen.»

³⁸ Diese Unterscheidung ist wichtig, weil Tendenzen bestehen, die inhaltlichen Vorschriften auf den Anwendungsbereich «überzustülpen». So z.B. SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 158, letzter Satz, wo offenbar neu von einem «Anschein der Einheitlichen Leitung» ausgegangen wird. Art. 728 Abs. 6 OR erweitert den Anwendungsbereich aber auf Gesellschaften unter Einheitlicher Leitung und nicht mit einem Anschein der Einheitlichen Leitung.

³⁹ Zudem fand sich diese Regel nur nebenbei bei der Regulierung der Wahl der Revisionsstelle.

⁴⁰ Botschaft (FN 1), 3977, 4. Lemma.

⁴¹ Ein Vorläufer von Art. 728 Abs. 3 OR.

⁴² Ein Vorläufer von Art. 728 Abs. 6 OR.

⁴³ Botschaft (FN 1), 4018.

In der Praxis wird dieser Massstab dazu benützt, die verpönten Kontaktgrade sogar bei der ordentlichen Revision über die klaren Begrenzungen von Abs. 2 von Art. 728 OR auszuweiten: Selbst Domizilgesellschaften am Sitz der Revisionsstelle oder gleiche Adressen von Revisionsstelle und Prüfkunde sollen Verstösse gegen die Unabhängigkeit bedeuten⁴⁴. Dieser Massstab veranschaulicht aber nur die Basis des Konzeptes der äusseren Unabhängigkeit. Es ist allein der Gesetzgeber, welcher bestimmt, inwieweit der äussere Anschein der Unabhängigkeit als verpönt zu gelten hat und ab wann er angemessen erscheint. Er hat diesen Massstab für die beiden Revisionsarten sehr unterschiedlich festgelegt. Er bestimmt mit anderen Worten, dass bei einer KMU der sog. durchschnittliche Betrachter einen anderen Massstab anzulegen hat als bei Grossunternehmen oder Publikumsgesellschaften.

Bei der Diskussion zur Wahrung des Anscheins der Unabhängigkeit sollte zudem nicht vergessen werden, dass der Gesetzgeber die externe Finanzkontrolle durch die Revisionsstelle marktwirtschaftlich strukturiert hat und von gewinnorientierten, im ständigen Konkurrenzkampf stehenden Marktteilnehmern durchführen lässt. Das Organ Revisionsstelle wurde als honorar- und auftragsabhängige Institution geschaffen⁴⁵. Sie muss den Kunden ständig von ihrer Effizienz, Nützlichkeit und Kundenorientiertheit überzeugen, sonst wählt er eine andere Revisionsstelle. Diese Tatsache bedeutet einen deutlichen – gesetzlich vorgegebenen – Einbruch in den Anschein der Unabhängigkeit. Aus diesem Gesamtblickwinkel lässt sich die Ansicht begründen, dass die Revisionsstelle im entscheidenden Punkt vom Gesetzgeber als abhängige ausgestaltet wurde und dass darum die innere Unabhängigkeit für den Gesetzgeber der alles entscheidende Punkt ist. Die Wahrung des Anscheins der Unabhängigkeit ist deshalb vor allem bei KMU für eine objektive Prüfung kaum von Einfluss. Der Gesetzgeber hat diese Tatsache klar erkannt, deshalb die sehr zurückhaltenden Vorgaben für die Unabhängigkeit bei KMU.

3. Bestätigung dieser Ansicht des Gesetzes durch die Regelung der Rotation

Art. 730a Abs. 2 OR bestimmt neu:

«Bei der ordentlichen Revision darf die Person, die die Revision leitet, das Mandat längstens während sieben Jahren ausführen. Sie darf das gleiche Mandat erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen.»

⁴⁴ Solche Stellungnahmen liegen dem Autor vor.

⁴⁵ URS BERTSCHINGER, Honorardruck und Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in: AJP/PJA 1/2013, 17.

Der Gesetzgeber hat diese Vorschrift geschaffen:

«[um] Risiken vorzubeugen, die auf Grund einer zu grossen persönlichen Vertrautheit oder eines übermässigen Vertrauens entstehen können»⁴⁶.

Diese neue Vorschrift zeigt eine weitere Verschärfung der Vorschriften der Unabhängigkeit bei der ordentlichen Revision auf. Für die eingeschränkte Revision gilt diese Vorschrift gemäss Botschaft nicht⁴⁷. Der Gesetzgeber erlaubt damit ausdrücklich eine u.U. jahrzehntelange Betreuung eines Prüfkunden durch denselben leitenden Revisor. Diese Lösung erstaunt im Blick auf die soeben herausgearbeiteten Ziele des Gesetzgebers nicht. Sie passt nahtlos zur gewollten umfassenden Erleichterung bei der eingeschränkten Revision⁴⁸.

4. Schlussfolgerungen

Allein die Betrachtung des Gesetzestextes und seiner Geschichte zeigt deutlich: Für die eingeschränkte Revision gelten bei der äusseren Unabhängigkeit weniger strenge Anforderungen wie für die ordentliche Revision. Es gelten eigene Vorschriften, die sogar weniger weit gehen als diejenigen der alten Einheitsrevision⁴⁹. Die Erleichterungen beziehen sich sowohl auf die inhaltlichen Aspekte wie auch auf den Anwendungsbereich des Anscheins der Unabhängigkeit.

C. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Botschaft vom 23. Juni 2004

1. Einleitung

Weil der Gesetzgeber für die eingeschränkte Revision nur wenige prägnante Säulen aufgestellt hat, ist die Botschaft für die Auslegung wichtig. Für die Unabhängigkeit gilt dies infolge der Knappheit von Art. 729 OR besonders.

2. Die Botschaft im Detail

Schon die Übersicht⁵⁰ zeigt, wenn auch in genereller Weise, dass für KMU nur von Erleichterungen, für Pu-

⁴⁶ Botschaft (FN 1), 4030.

⁴⁷ Botschaft (FN 1), 4030. In Art. 961a Ziff. 2 OR des neuen Rechnungslegungsrechts findet sich eine weitere Ausnahme: Bei der ordentlichen Revision müssen im Anhang der Jahresrechnung zusätzliche Angaben zum Honorar der Revisionsstelle gemacht werden.

⁴⁸ Ebenso: BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 317.

⁴⁹ BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 318, geht zurückhaltend in dieselbe Richtung und will die verpönten Anscheinstatbestände bei der eingeschränkten Revision «mit grösserer Zurückhaltung» annehmen, analog S. 319 Ziff. 1.4.

⁵⁰ Botschaft (FN 1), S. 3970, Absatz 1, 3–5.

blikumsgesellschaften und Grossunternehmen von Verschärfungen die Rede ist. Bezüglich Unabhängigkeit wird in Abs. 2 erwähnt, dass diese *«eingehend geregelt und verschärft»* werde, wobei damit nur die ordentliche Revision gemeint sein kann, weil weiter hinten für die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision gesagt wird: *«auf die Konkretisierung der Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit ... wird jedoch verzichtet»*⁵¹. Eingehend geregelt (und verschärft) wurde eben nur die ordentliche Revision in Art. 728 OR.

Der Gesetzesentwurf berücksichtigt die Vernehmlassungskritik und erleichtert die Revisionspflicht für KMU⁵². Zudem wird ausgeführt, dass die Verschärfung der Vorschriften zur Unabhängigkeit im Zusammenhang mit internationalen Entwicklungen steht und die Vorschriften deshalb nur *«zum Teil verschärft»* werden. Dabei zeigt diese Stelle der Botschaft deutlich, dass sich diese *«Teil-Verschärfung»* nur auf die ordentliche Revision bezieht⁵³. Auch bezüglich Behandlung der Motion *Randegger* äussert sich die Botschaft analog; die Verschärfung der Unabhängigkeit wird gar mit Publikums-gesellschaften in Zusammenhang gebracht⁵⁴.

In Ziff. 1.4.1 zeigt die Botschaft im Überblick zur gesamten Revision, dass die Anforderungen an Publikums-gesellschaften und Grossunternehmen in weiten Teilen erhöht, für KMU hingegen erleichtert werden⁵⁵. In Ziff. 1.4.1.3 zeigt die Botschaft ausführlich, dass für KMU in jeder Hinsicht Erleichterungen vorgesehen sind. KMU stehen weniger im öffentlichen Interesse, die Schutzbedürfnisse sind geringer und zudem müssen die Kosten gering sein⁵⁶. Zudem gibt es für die Gläubiger neben der Revisionspflicht alternative Schutz-Möglichkeiten (Vorauszahlung, Sicherheiten etc.), weshalb die Botschaft die Revision für KMU als *«von sekundärer Bedeutung»* bezeichnet⁵⁷. In diesem Zusammenhang erwähnt die Botschaft auch die *«weniger weit gehenden Anforderungen an die Unabhängigkeit»*⁵⁸.

Die Botschaft erwähnt durchaus auch bei KMU, dass sich eine unabhängige Revision als *«zum Schutz der*

Minderheiten als unabdingbar erweisen» kann⁵⁹. Diese Äusserung bezieht sich aber an dieser Stelle klar auf das Opting-Up⁶⁰ und bestätigt damit indirekt wieder, dass die Unabhängigkeit bei KMU wesentlich leichter geregelt ist.

In Ziff. 1.4.1.4 zeigt die Botschaft tabellarisch die Hauptunterschiede von eingeschränkter und ordentlicher Revision in Stichworten auf. Die Tabelle beschränkt sich auf Schlagworte und kann in ihrer Kürze nicht als Argument für eine Verschärfung der Unabhängigkeit bei KMU herangezogen werden⁶¹.

Die gegenüber dem alten Recht viel eingehendere Regelung der Unabhängigkeit in Art. 728 OR wird damit begründet, dass *«Entwicklungen im In- und Ausland»* aufgezeigt haben, *«dass in der Frage der Unabhängigkeit zumindest für grössere Gesellschaften eingehendere Vorschriften geschaffen werden müssen»*⁶². Die Botschaft lässt kein Zweifel offen, dass damit der ganze Art. 728 OR gemeint ist, erwähnt sie an dieser Stelle doch ausdrücklich die Liste in Abs. 2 von Art. 728 OR⁶³. Der Wille des Gesetzgebers ist eindeutig: Die detaillierten Regeln des Art. 728 OR gelten für KMU nicht.

Die Botschaft bezeichnet die Regelung zur Unabhängigkeit im alten Recht als *«gekennzeichnet ... durch die Rücksichtnahme auf die Verhältnisse in kleinen Unternehmen»*⁶⁴. Es wird sich daher empfehlen, sich bei der nachfolgend zu leistenden Konkretisierung der äusseren Unabhängigkeitsvorschriften an die Regelung des Art. 727c und 727d aOR anzulehnen.

Die Botschaft hält zu Recht fest, dass der Grundsatz der inneren Unabhängigkeit auch bei eingeschränkter Revision gilt. Auf die Konkretisierung der äusseren Unabhängigkeit hat der Gesetzgeber aber ausdrücklich verzichtet⁶⁵. Die Botschaft zeigt auch klar, dass die Sondernorm bei der eingeschränkten Revision zur Mitwirkung in der Buchführung (Art. 729 Abs. 2 OR) eine weitere (*«zudem»*⁶⁶) Erleichterung für die eingeschränkte Revision bedeutet. Diese Erleichterung kommt also zu den anderen Erleichterungen – damit können nur die anderen Aspekte der äusseren Unabhängigkeit gemeint sein – hinzu⁶⁷.

⁵¹ Botschaft (FN 1), S. 3999 f., Ziff. 1.4.4.2. Gemäss BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 317, spricht dies auch für die gesetzgeberisch gewollten Erleichterungen bei der eingeschränkten Revision.

⁵² Botschaft (FN 1), S. 3984, letzter Absatz, Lemma 1.

⁵³ Botschaft (FN 1), S. 3985, erstes Lemma.

⁵⁴ Botschaft (FN 1), S. 3988, Ziff. 1.3.3, Absatz 3.

⁵⁵ Botschaft (FN 1), 3989 f.

⁵⁶ Botschaft (FN 1), S. 3992, Ziff. 1.4.1.3, Absatz 1; BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), S. 317.

⁵⁷ Botschaft (FN 1), S. 3992, Ziff. 1.4.1.3, Absatz 3.

⁵⁸ Botschaft (FN 1), S. 3993, Absatz 2, Lemma 2.

⁵⁹ Botschaft (FN 1), S. 3993, Absatz 4.

⁶⁰ Botschaft (FN 1), S. 3993, Absatz 5 und 6.

⁶¹ Botschaft (FN 1), S. 3995, Tabelle. Die Tabelle zeigt die geringeren Anforderungen an die Unabhängigkeit bei KMU jedenfalls auf.

⁶² Botschaft (FN 1), S. 3999, Ziff. 1.4.4.1, Absatz 2.

⁶³ Botschaft (FN 1), S. 3999, Ziff. 1.4.4.1, Absatz 3.

⁶⁴ Botschaft (FN 1), S. 3999, Ziff. 1.4.4.1, Absatz 4.

⁶⁵ Botschaft (FN 1), S. 3999 f., Ziff. 1.4.4.2; BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 317.

⁶⁶ Botschaft (FN 1), 4000, ganz oben.

⁶⁷ Es findet sich in der Botschaft kein Hinweis, dass diese Konkretisierung unterlassen wurde, weil Abs. 2 von Art. 728 OR diese Funktion zu erfüllen hätte.

Der Kern der Aussagen der Botschaft zu den Vorschriften zur Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision findet sich in Ziff. 2.1.4.1. Hier zeigt die Botschaft abermals deutlich, dass die Vorschriften der beiden Revisionsarten wesensverschieden sind. Diese Aussage erscheint deshalb so klar, wenn die vorne besprochenen zahlreichen Stellen der Botschaft mitberücksichtigt werden⁶⁸.

Es ist vor diesem Hintergrund eine Selbstverständlichkeit, dass die «Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften» bei beiden Revisionsarten dieselbe sei und das Prinzip von Abs. 1 bei beiden Revisionsarten identisch sein müsse⁶⁹. Abs. 1 hält nur – aber immerhin – fest, dass beide Säulen der Unabhängigkeit bei beiden Revisionsarten gewährleistet sein müssen. Die innere Unabhängigkeit muss dabei umfassend, die äussere Unabhängigkeit hingegen bei jeder Revisionsart graduell verschieden gewährleistet sein.

Die Botschaft verlangt an dieser Stelle gewiss nicht Identität der äusseren Unabhängigkeitsvorschriften⁷⁰. Im Gegenteil schreibt die Botschaft direkt anschliessend, dass der Katalog von Abs. 2 von Art. 728 OR nicht anwendbar ist: Die Botschaft verzichtet nämlich erstens für die eingeschränkte Revision nicht nur auf die Konkretisierung der äusseren Unabhängigkeit, sondern erklärt zweitens, dass der Katalog von Abs. 2 von Art. 728 OR «eine Leitlinie darstellen» könne, wobei sich drittens bei der «Durchsicht dieser Vorschriften zeigt», dass diese zwar von Bedeutung für die eingeschränkte Revision seien, und zwar viertens «beispielsweise» bezüglich Einsitz im Verwaltungsrat⁷¹ oder Verwandtschaft mit dem Mehrheitsaktionär oder der Annahme bedeutender Geschenke⁷². Diese Stelle der Botschaft wird in der Literatur als Hauptbeleg für die Identität der Vorschriften mit der ordentlichen Revision angeführt⁷³. Sie reisst allerdings den Satz «dass Abs. 2 von Art. 728 OR eine Leitlinie darstellen» könne, nicht nur aus dem Zusammenhang – selbst an dieser Stelle – heraus, sie berücksichtigt auch die zahlreichen anderen gegenläufigen Stellen der Botschaft nicht.

Die Botschaft ist an dieser Stelle⁷⁴ sogar konkret und zeigt mit der soeben erwähnten Auswahl von nur drei Beispielen, dass Art. 728 OR nicht für die eingeschränkte Revision anwendbar ist. Diese drei Beispiele lehnen sich zudem deutlich an Art. 727c aOR an und zeigen Umfang und Richtung für die zu leistende Konkretisierung an. Klarer könnte der Gesetzgeber seinen Willen nicht ausdrücken.

Die Literatur hat aber aus der «Leitlinie» eine «Identität der Vorschriften» abgeleitet. Selbst nach dem üblichen Sprachgebrauch wäre dieser Schluss unzulässig. Eine Leitlinie ist wohl eher – wie auf der Strasse – als mehrfach durchlässige Linie zu verstehen, wenn man aus dieser vagen Formulierung überhaupt etwas ableiten will⁷⁵. Eine Begründung für die Zulässigkeit dieser Verkürzung fehlt.

3. Schlussfolgerungen

Eine einzige, kurze und aus dem Zusammenhang gerissene Passage aus der Botschaft dient als wichtigste Stütze für die Ansicht der «Identität der Vorschriften zur Unabhängigkeit bei beiden Revisionsarten»: Berücksichtigt man nur schon die unmittelbar nachfolgenden Sätze dieser Passage, geschweige denn die ganze Botschaft zeigt sich: Diese Stütze trägt nicht.

Die Erleichterungen des Gesetzgebers bei der eingeschränkten Revision beziehen sich daher nicht nur auf die Mitwirkung in der Buchführung und die Rotation. Sie beziehen sich auch auf den Anschein der Unabhängigkeit. Der Gesetzgeber hat das Ausmass der äusseren Unabhängigkeit bewusst nicht selber ausformuliert. Er hat in der Botschaft immerhin aufgezeigt, dass diese sich an den Beispielen «Einsitz im Verwaltungsrat, Verwandtschaft mit dem Mehrheitsaktionär und Annahme bedeutender Geschenke»⁷⁶ und damit höchstens am alten Recht als Massstab zu orientieren hat.

D. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Äusserungen im Parlament

Das Parlament hat sich in verschiedenen Voten zu den vorgesehenen Erleichterungen für KMU bzw. Verschärfungen für Grossunternehmen und Publikumsgesellschaften geäussert. Zahlreiche Voten – sie werden hier nicht wiedergegeben – machen einstimmig klar: Für KMU geht es

⁶⁸ Botschaft (FN 1), S. 4026, Absatz 1, Ziff. 2.1.4. BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 317, hält fest, dass die Botschaft «verschiedentlich» zeige, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit weniger weit gehen.

⁶⁹ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

⁷⁰ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1. Die RAB stützt ihre Ansicht einzig auf diese Stelle der Botschaft!

⁷¹ URS BERTSCHINGER, Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und der ordentlichen Revision – Gleichlauf und Differenz, in: AJP/PJA 9/2012, 1225.

⁷² Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

⁷³ SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 187.

⁷⁴ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

⁷⁵ BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 318, bezeichnet es als «wenig bestimmte Vorgabe».

⁷⁶ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

durchwegs um Erleichterungen, für Grossunternehmen und Publikumsgesellschaften um Verschärfungen. Hier sollen wenige Stimmen auszugsweise aus dem Amtlichen Bulletin («AB») wiedergegeben werden.

Nationalrätin Gabi Huber: *«Insbesondere die Möglichkeit der eingeschränkten Revision liegt im Interesse der KMU, gestattet sie doch hinsichtlich Prüfungsauftrag und Prüfungsschärfe sowie hinsichtlich der fachlichen Anforderungen an die Revisionsstellen wesentliche Entlastungen gegenüber der ordentlichen Revision.»*⁷⁷

Nationalrat Ruedi Aeschbacher: *«Gleichzeitig wird aber auch den Anliegen der kleinen Unternehmungen Rechnung getragen, indem je nach Grösse und Bedeutung unterschieden wird zwischen der ordentlichen und einer eingeschränkten Revision, die weniger hohe Ansprüche stellt und finanziell ganz andere Prämissen hat.»*⁷⁸

Nationalrat Daniel Vischer: *«Es geht darum, dass vor allem bei den grossen Wirtschaftssubstraten, bei den grossen Gesellschaften der Industrie und des Dienstleistungswesens, die Revision gestärkt wird, die Aufsicht gestärkt wird.»*⁷⁹

Nationalrat J. Alexander Baumann: *«...in eine ordentliche und in eine eingeschränkte Revision; das ist neu. Letztere bietet besonders hinsichtlich Prüfungsumfang, Prüfungsschärfe und fachlicher Anforderung an die Revisionsstellen verschiedene Entlastungen gegenüber der ordentlichen Revision. Ganz wesentlich ist die Einsparung der Kosten.»*⁸⁰

Nationalrätin Anita Thanei: *«Die Möglichkeit der eingeschränkten Revision entspricht einem Wunsch der KMU nach finanzieller Entlastung. Die Kosten einer eingeschränkten Revision sind wesentlich tiefer als diejenigen einer ordentlichen. Folgende Erleichterungen sind vorgesehen: 1. Beschränkung des Prüfungsumfanges und der Prüfungsintensität. 2. Weniger weit gehende Anforderungen an die Revisionsstelle betreffend die fachlichen Voraussetzungen, das heisst die Fachkompetenz. 3. Weniger Anforderungen an die Revisionsstelle betreffend Unabhängigkeit.»*⁸¹

Ständerat Hannes Germann: *«...die ordentliche Revision und die eingeschränkte Revision. Letztere ist neu und bietet insbesondere hinsichtlich Prüfungsumfang, Prüfungsschärfe und fachlicher Anforderungen an die Revisionsstellen verschiedene Entlastungen gegenüber der ordentlichen Revision.»*⁸²

Die Äusserungen im Parlament bestätigen die hier vertretene Ansicht: Für KMU sind in allen Bereichen Erleichterungen gewollt, für GU und Publikumsgesellschaften hingegen Verschärfungen. Die Äusserungen sind naturgemäss nicht sehr detailliert; es kann nicht erwartet werden, dass sie z.B. das Ausmass des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit für die eingeschränkte Revision konkretisieren. Aber gewiss ist, dass sie die These der «völligen

Identität der Vorschriften» für beide Revisionsarten⁸³ nicht stützen.

E. Auslegung des Gesetzes auf Grundlage der Geschichte der Unabhängigkeitsvorschriften in den Grundsätzen des Berufsstandes

1. Bedeutung der Grundsätze des Berufsstandes für die Auslegung des Gesetzes

Infolge der eingangs erwähnten Tendenz des Gesetzgebers, die Konkretisierung aller Belange von Revision und Rechnungslegung der Praxis zu überlassen, sind die verschiedenen, als private Vereine organisierten Berufs- und Standesorganisationen⁸⁴ der Revisoren zu massgebenden Instanzen für die Auslegung der gesetzlichen Vorschriften geworden. Auch das Bundesgericht stützt sich regelmässig und meist bestätigend auf deren Standardwerke. Diese leisten jedoch nicht nur wertvolle Auslegungsarbeit, sondern enthalten auch verbandspolitische Elemente. Sie wollen sich z.B. durch schärfere Vorschriften als gesetzlich erforderlich gegenüber der Öffentlichkeit oder den konkurrierenden Verbänden als besonders hohen Qualitätsanforderungen genügende Institutionen profilieren.

Insbesondere im Bereich der Unabhängigkeit wurden die Reglemente der Berufsorganisationen wegen der Verschärfung der öffentlichen Meinung über die gesetzlichen Anforderungen regelmässig angehoben. Diese Entwicklung begann mit RzU 2001, welche bereits schärfere Vorschriften enthielt, als es das heutige Recht verlangt. Dieser Trend setzte sich im SER und RzU 2007 fort, welche noch weiter über das Gesetz hinausgehen.

Für die hier darzulegende Frage ist dies von Bedeutung. Dieser Aufsatz hat zum Ziel, die gesetzlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit von KMU zu konkretisieren. Diese sind einziger Massstab für die Beurteilung des Verhaltens und damit für die Gewährung der Zulassung. Die Standards der Berufsverbände sind rechtlich gesehen Vereinsreglemente, sie können keine Gesetzeskraft beanspruchen, wie es das Bundesgericht richtig festhält⁸⁵. Das gilt selbst dann, wenn sich diese Reglemente nur um Auslegung des Gesetzes bemühen. Es gilt umso mehr, wenn sie ihren Mitgliedern Vorschriften machen, die über das Gesetz hinausgehen. Es ist den Berufsverbänden selbstverständlich unbenommen, für Vereins-

⁷⁷ Amtsblatt AB 2005, N 64.

⁷⁸ Amtsblatt AB 2005, N 65.

⁷⁹ Amtsblatt AB 2005, N 66.

⁸⁰ Amtsblatt AB 2005, N 67.

⁸¹ Amtsblatt AB 2005, N 74.

⁸² Amtsblatt AB 2005, SR 619.

⁸³ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

⁸⁴ Treuhand-Kammer, Zürich; TREUHAND|SUISSE, Bern; veb.ch, Zürich etc.

⁸⁵ BGE 131 III 38 E. 4.2.4.

mitglieder schärfere als die gesetzlichen Vorschriften zu erlassen⁸⁶. Nachfolgend können die Standards daher nur insoweit als Auslegungshilfe herangezogen, als sie nicht über die gesetzlichen Vorschriften hinausgehen.

2. Entwicklung der Unabhängigkeit in den Grundsätzen des Berufsstandes

Am umfangreichsten sind die Publikationen der Treuhand-Kammer. Sie äusserte sich zur Unabhängigkeit bereits im RHB 1987⁸⁷ und im neuen HWP 2013⁸⁸. Ab 1992 erliess die Treuhand-Kammer ausführlichere Richtlinien zur Unabhängigkeit «RzU 1992», welche in den RzU 2001⁸⁹ und RzU 2007 erweitert wurden. Gemeinsam mit TREUHAND|SUISSE erliess sie zudem im Jahr 2007 den SER.

Das RHB 1987 widmete dem Thema Unabhängigkeit drei kurze Absätze und erwähnte neben den gesetzlichen Vorschriften nur, dass nicht mehr als 10% der Honorareinnahmen auf einen einzelnen Prüfkunden fallen dürfen und dass interne Revisoren des Prüfkunden nicht als unabhängig gelten können.

Die RzU 1992 gestattete in Übereinstimmung mit dem Gesetz in Ziff. 3.6 dem Prüfer das Halten direkter Minderheits-Beteiligungen am Prüfkunden, nicht wesentlicher Guthaben gegenüber diesem und Geschäftstätigkeiten mit dem Prüfkunden. RzU 1992 differenzierte bereits nach Grösse der geprüften Gesellschaft, indem Ziff. 3.7 den Einsitz von Mitarbeitern der Revisionsstelle im Verwaltungsrat bei kleinen Prüfkunden (nicht von besonders befähigten Revisoren geprüft) gestattete, soweit eine klare personelle und organisatorische Trennung bestand. Diese Lösung mag heute als stossend erscheinen. Damals gab sie eine jahrzehntealte, unbestrittene Praxis wieder. Basis war die Idee, dass ein innerlich zu 100% unabhängiger Revisor durch Einsitz im Verwaltungsrat infolge optimaler Information über die Lage der Gesellschaft eine hohe Prüfqualität garantieren konnte. Die Treuhand-Kammer war der Ansicht, dass die vom Gesetz geforderte Unabhängigkeit vom Verwaltungsrat damit gewährleistet war.

Diese Lösung wurde aus Gründen der höheren Gewichtung der äusseren Unabhängigkeit allerdings immer

deutlicher kritisiert. In der RzU 2001 wurde diese Lösung fallen gelassen. RzU 2001 verschärfte die Vorschriften erheblich, teilweise entsprach sie bereits dem heutigen Recht, teilweise war sie noch strenger als das heutige Recht. In den RzU 2007 wurden die Vorschriften für die ordentliche Revision nochmals verschärft.

Für die eingeschränkte Revision wurde im Jahr 2007 gemeinsam mit TREUHAND|SUISSE der SER erlassen⁹⁰. Auch im SER finden sich zahlreiche Bestimmungen zur Unabhängigkeit, die für Verbandsmitglieder das Gesetz verschärfen, wie z.B. bei gemeinsamen Investitionen⁹¹, längerfristigen Tätigkeiten für Prüfkunden⁹², Cooling off⁹³, ausstehenden Honoraren⁹⁴, rechtlichen Auseinandersetzungen etc⁹⁵.

F. Schlussfolgerungen

Der Wille des Gesetzgebers ist klar und widerspruchsfrei. Ziel der eingeschränkten Revision ist für KMU eine deutliche und umfassende Vereinfachung aller Aspekte der alten Einheitsrevision. Eine Verschärfung war nur für Grossunternehmen und Publikumsgesellschaften beabsichtigt. Für die eingeschränkte Revision gelten bei der äusseren Unabhängigkeit eigene Vorschriften, die z.T. gar weniger weit gehen als diejenigen der alten Einheitsrevision. Die Erleichterungen beziehen sich sowohl auf die inhaltlichen Aspekte der Unabhängigkeit wie auch auf den Anwendungsbereich des Anscheins der Unabhängigkeit.

IV. Auslegung von Art. 729 OR seit dem 1. Januar 2008

A. Einleitung

Trotz dieser Ausgangslage besteht seit Einführung der eingeschränkten Revision eine Tendenz, die Vorschriften der ordentlichen Revision auf KMU vollumfänglich anzuwenden.

B. Revisionsaufsichtsbehörde

Die RAB geht von völliger Identität der Vorschriften aus, wonach «nach der Lehre und Rechtsprechung» der Katalog der Unvereinbarkeitsbestimmungen (Art. 728 Abs. 2

⁸⁶ Richtig daher Ziff. 1.3 in RzU 1992 und Einleitung im SER, S. 7, welche Gültigkeit nur für Verbandsmitglieder beanspruchen. Unklar und vermutlich nichtig dagegen RzU 2001 E Geltungsbereich, S. 6 und RzU 2007 F Geltungsbereich, S. 12 welche Geltung für Nichtmitglieder beanspruchen. HWP 2013 S.5 und 122 beschränkt die RzU wieder auf Mitglieder.

⁸⁷ Und in den nachfolgenden Ausgaben 1992, 1998 und 2009.

⁸⁸ HWP 2013 (FN 7), 124 ff.

⁸⁹ RzU 2001 (FN 28).

⁹⁰ SER (FN 6), Einleitung, 7.

⁹¹ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, Bst. e.

⁹² SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, Bst. g.

⁹³ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 37, Bst. h.

⁹⁴ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 37, Bst. j.

⁹⁵ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 38, Bst. l.

Ziff. 1 bis 7 OR) auch bei der eingeschränkten Revision Geltung habe; sie bezeichnet die Mitwirkung in der Buchführung als «*einzigste Ausnahme*»⁹⁶ und schreibt auf ihrer Homepage⁹⁷:

«Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 und 729 Abs. 1 OR). Damit gelten für die ordentliche und die eingeschränkte Revision punkto Unabhängigkeit grundsätzlich dieselben Vorgaben (Botschaft des Bundesrates, BBl 2004 4026; Treuhand-Kammer, Richtlinien zur Unabhängigkeit, Ziff. VIII.C.)».

Diese Ansicht stützt sich wie vorne dargelegt auf nur einen Satz in der Botschaft⁹⁸. An diesem Fundort ist jedoch dieser Satz «*gelten für die ordentliche und die eingeschränkte Revision punkto Unabhängigkeit grundsätzlich dieselben Vorgaben*» weder wörtlich noch sinngemäss zu finden. Im Gegenteil wird auf dieser Seite der Botschaft betont, dass die Vorschriften der ordentlichen Revision höchstens als Leitlinie beigezogen werden dürfen und dass für diese «Leitlinie» die drei vorne erwähnten eng begrenzten Beispiele aus dem alten Recht als Massstab gelten müssen. Es sind dies: Einsitz im Verwaltungsrat (ähnlich Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR), Verwandtschaft mit Mehrheitsaktionär (ähnlich Ziff. 3), Annahme bedeutender Geschenke (ähnlich Ziff. 7). Diese Seite der Botschaft enthält also sogar die gegenteilige Aussage⁹⁹.

Der primär für die Auslegung wichtige Wortlaut des Gesetzes wird nicht herangezogen. Der Unterschied der Wortlaute der beiden Artikel 728 und 729 OR ist offensichtlich. Es gibt auch keinen Verweis in Art. 729 OR auf Art. 728 OR. Diese Ansicht scheint von einem «Umkehr- oder Ausschlussprinzip» auszugehen, wonach z.B. die Erwähnung der Mitwirkung in der Buchführung in Abs. 2 von Art. 729 OR bedeute, dass dies die einzige Ausnahme von Art. 728 OR darstelle. Auch BERTSCHINGER spekuliert entsprechend und verwirft eine solche Möglichkeit¹⁰⁰. Evtl. stützt sich diese Ansicht auf ein «Einschlussprinzip», wonach die Identität der Absätze 1 beider Artikel

bedeute, dass alle anderen Absätze «mitgemeint» seien? Solche Schlüsse würden einer Grundlage entbehren.

Auch die weitergehende Ansicht einer «rückwirkenden» Anwendung der heutigen Vorschriften von Art. 728 Abs. 2–7 OR bis ins Jahr 1992¹⁰¹ zurück, mit der Begründung, dass der Anschein der Unabhängigkeit als Konzept schon früher gegolten habe¹⁰² ist nicht gesetzeskonform. Sie übersieht die graduelle Komponente des Anscheins der Unabhängigkeit. Gewiss gab es früher den Begriff «Anschein der Unabhängigkeit», aber er war vom Gesetzgeber weniger ausgebaut geregelt. Eine Rückwirkung ist ausgeschlossen.

Auch bezeichnet diese Ansicht die gesetzliche Erlaubnis des Mitwirkens bei der Buchführung (Art. 729 Abs. 2 OR) als «*einzigste Ausnahme*»¹⁰³. Die Botschaft spricht jedoch lediglich von «*einem wesentlichen Punkt*»¹⁰⁴, in welchem weniger strenge Anforderungen als bei der ordentlichen Revision gestellt werden. Abs. 2 von Art. 729 OR wurde nämlich einzig aus Gründen der Rechtssicherheit ins Gesetz aufgenommen, damit «*der Situation von KMU zudem mit einer Sondernorm Rechnung getragen*» wird¹⁰⁵.

C. Juristische Literatur

Die juristische Literatur ist differenzierter und stützt diese Thesen nicht. Obwohl sich die meisten Autoren auf dieselbe einzige Stelle der Botschaft (S. 4026) abstützen, kommen sie nicht zum Schluss, die Vorschriften seien identisch.

BÖCKLI stützt sich auch auf S. 4026 der Botschaft ab, geht aber nicht von einer Identität der Vorschriften aus. Er verlangt immerhin eine Auslegung «*im Hinblick auf die Verhältnisse bei kleinen Gesellschaften*»¹⁰⁶. Auch der Basler Kommentar stützt sich auf diese Stelle. Er bezwei-

⁹⁶ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

⁹⁷ Homepage RAB, Häufige Fragen, Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision: http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blaue.asp?id=31492&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30487&m3=31280&m4=31492 (besucht am 15.3.2014), Datum der Veröffentlichung: 18. Juli 2011.

⁹⁸ Botschaft (FN 1), 4026.

⁹⁹ Die Ansicht der RAB lässt sich auch nicht auf S. 3999 f. der Botschaft (bzw. Ziff. 1.4.4.2) abstützen. Selbst diese Ziff. 1.4.4.2 besagt nicht, dass die Vorschriften der ordentlichen Revision bei der eingeschränkten Revision zur Anwendung kommen sollen. Im Gegenteil geht daraus, wie gezeigt, hervor, dass die eingeschränkte Revision anderen Regeln unterliegt.

¹⁰⁰ BERTSCHINGER, Einschränkungen (FN 15), 317.

¹⁰¹ Verschärfend war, dass die RAB von einer «Rückwirkung der heutigen Vorschriften der ordentlichen Revision bis ins Jahr 1992» ausgeht. So z.B. Bundesverwaltungsgerichtsentscheide: B-7967/2009 vom 18.4.2011, wo der Revisor sogar per 1.1.2008 die Situation ausdrücklich bereinigt hatte und die Zulassung trotzdem verlor/ Rückwirkung bis 2001: B-3988/2010 vom 31.5.2011 u.a.m.

¹⁰² Z.B. BVGer, B-7967/2009 E. 4.4.1 f.

¹⁰³ RAB Tätigkeitsbericht 2011, 40.

¹⁰⁴ Botschaft (FN 1), 4026.

¹⁰⁵ Botschaft (FN 1), 4000. Die RAB geht auch bei der ordentlichen Revision weiter, als es das Gesetz verlangt. Sie auferlegt kurz gesagt der eingeschränkten Revision die vom Gesetzgeber für die ordentliche Revision vorgesehenen Kriterien und übertrifft bei der ordentlichen Revision selbst die Vorschriften, die z.B. in den USA für SEC registrierte Grossgesellschaften gelten.

¹⁰⁶ PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich 2009, § 15, N 607.

felt aber ausdrücklich, dass Abs. 2 von Art. 728 OR bei der eingeschränkten Revision gelte und bestätigt immerhin, dass *«bei der Eingeschränkten Revision auch weniger strikte Anforderungen an die Unabhängigkeit gestellt werden»*¹⁰⁷. Er ist zudem der Ansicht, dass für die Auslegung der unbestimmten Rechtsbegriffe in Art. 728 Abs. 2 OR (*«andere Entscheidungsfunktion, bedeutende indirekte Beteiligung, wesentliche Forderung oder Schuld, enge Beziehung, wirtschaftliche Abhängigkeit, nicht markt-konforme Bedingungen, wertvolle Geschenke, besondere Vorteile»*) ein weniger strenger Massstab gelten müsse¹⁰⁸.

Umfassend mit der Materie befasste sich BERTSCHINGER. Es erstaunt vor dem hier ausgearbeiteten Hintergrund nicht, dass er zum Schluss kommt, dass *«die Unabhängigkeit der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle abgesehen von Art. 729 Abs. 2 OR weiteren Einschränkungen unterliegt»*¹⁰⁹.

Die restriktivste Auslegung findet sich im neuen Buch *«Die Revision»* bei WIDMER/SANWALD¹¹⁰. Sie entspricht weitgehend der in diesem Aufsatz kritisierten Ansicht. Allerdings fehlt eine Auseinandersetzung mit dem Gesetzeswortlaut, den Materialien und der Geschichte der Unabhängigkeit. Die vom Gesetzgeber vorgesehenen Erleichterungen für KMU werden nicht gewürdigt. WIDMER/SANWALD stützen sich auch auf die RzU¹¹¹ und den SER¹¹², welche jedoch wie dargelegt nur für Verbandsmitglieder gelten.

D. Judikatur

Viele Gerichtsentscheide¹¹³ haben eine strenge Auslegung des Anscheins der Unabhängigkeit verlangt. Keiner dieser Entscheide hat sich zu der in diesem Aufsatz präsentierten Materie geäußert. Die Argumente wurden in keinem Fall vorgebracht. Es ist Zweck dieses Aufsatzes, diesen Kontrapunkt erstmals umfassend zu begründen. Die Rechtsprechung kann daher bezüglich der Vorschriften zur Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision als noch nicht gefestigt bezeichnet werden.

V. Die Konkretisierung der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision im Einzelnen

A. Die Konkretisierung des Ausmasses des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit

1. Einleitung

Der Gesetzgeber wollte die Konkretisierung der Praxis überlassen¹¹⁴. Diesem Auftrag soll mit dem nachfolgenden Vorschlag nachgekommen werden.

Die Konkretisierung der erleichterten Anforderungen müssen am Anschein der Unabhängigkeit festgemacht werden. Dies steht im Einklang mit der Botschaft, die für die ordentliche Revision verlangt, dass *«jeder Anschein der Abhängigkeit zu vermeiden» sei*¹¹⁵, wohingegen für die eingeschränkte Revision nicht der *«Anschein einer offensichtlichen Befangenheit»*¹¹⁶ entstehen soll.

Folgerichtig ist zu konkretisieren, inwiefern die Vorschriften bei der eingeschränkten Revision von denjenigen bei ordentlicher Revision¹¹⁷ abweichen, bzw. wie weit bei der eingeschränkten Revision der verpönte Anschein der Unabhängigkeit reicht. Das Vorgehen für diese Konkretisierung orientiert sich an drei Elementen:

1. die alte Regelung von Art. 727c und 727d aOR als «Obergrenze» für die heutige Regelung;
2. die Botschaft, soweit sie konkrete Beispiele enthält;
3. Art. 728 Abs. 2–6 OR als Leitlinie.

2. Konkretisierung und Vergleich der Absätze 1 von Art. 729 und Art. 728 OR

Die Grundsatzklärungen in den beiden Absätzen 1 bedeutet keine Änderung der Rechtslage. Damit wird das bereits früher geltende und standesrechtlich erwähnte zwei-Säulen-Prinzip ins Gesetz aufgenommen und für beide Revisionsarten gleichlautend in den Abs. 1 der beiden Artikel kodifiziert. Die Identität je von Abs. 1 der Art. 728 und Art. 729 OR bedeutet, dass die Vorschriften zur Unabhängigkeit bei beiden Revisionsarten auf diesen zwei Säulen ruhen. Die Anforderungen an die innere Unabhängigkeit sind für beide Revisionsarten identisch. Die Anforderungen an die äussere Unabhängigkeit sind bei der eingeschränkten Revision zu konkretisieren.

¹⁰⁷ BSK Revisionsrecht-WATTER/RAMPINI (FN 11), Art. 729 OR N 2 ff.

¹⁰⁸ BSK Revisionsrecht-WATTER/RAMPINI, Art. 729 N 5.

¹⁰⁹ BERTSCHINGER Einschränkungen (FN 15), 321.

¹¹⁰ SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 186 ff., N 187.

¹¹¹ SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 13.

¹¹² SER (FN 6), Einleitung, S. 7.

¹¹³ SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 187.

¹¹⁴ Botschaft (FN 1), 3999 f., Ziff. 1.4.4.2.

¹¹⁵ Botschaft (FN 1), 4018.

¹¹⁶ Botschaft (FN 1), 4026.

¹¹⁷ Bzw. der alten Einheitsrevision.

3. Konkretisierung bezüglich personeller Beziehungen zum Prüfkunden

a. Einsitz im Verwaltungsrat und Arbeitnehmerstellung

Die Vorschriften von Art. 727c aOR verpönten die Abhängigkeit der Revisoren vom Verwaltungsrat und die Stellung als Arbeitnehmer des Prüfkunden. Auch die Botschaft verpönt den Einsitz im Verwaltungsrat¹¹⁸. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR verpönt die «Mitgliedschaft» im Verwaltungsrat oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr. Diese beiden Kontaktgrade sind auch für die eingeschränkte Revision für die Revisionsstelle als verpönt anzusehen. Nicht an der Revision beteiligte Arbeitnehmer¹¹⁹ der Revisionsstelle dürfen im Verwaltungsrat Einsitz nehmen, sofern sie einen Minderheitssitz bekleiden. Zudem dürfen sie (analog ordentliche Revision¹²⁰) generell Arbeitnehmer des Prüfkunden sein und als solche auch andere Entscheidungsfunktionen übernehmen¹²¹. Dasselbe gilt für die Stellung als Berater im Auftragsverhältnis (Ziff. V.B.1.).

Bezüglich Verwaltungsrat verlangte das Gesetz in Art. 727c aOR von den Revisoren zwar nur «Unabhängigkeit», was die Mitgliedschaft von Mitarbeitern der Revisionsstelle im Verwaltungsrat des Prüfkunden nach RzU 1992 nur bedingt ausschloss¹²². Auf Grund der klaren Aussage in der Botschaft¹²³ ist diese Erleichterung nicht mehr anwendbar. Bereits in RzU 2001¹²⁴ wurde diese Regel verschärft.

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR verpönt aber neu auch «eine andere Entscheidungsfunktion» beim Prüfkunden. Art. 727c aOR und auch RzU 1992 verpönten diesen Kontaktgrad nicht, wohingegen die RzU 2001 dies mit ausführlicher Begründung tat¹²⁵. Der SER ist ebenso streng wie die ordentliche Revision in Ziff. 4 von Abs. 2; er untersagt allen Mitarbeitenden der Revisionsstelle den Einsitz im Verwaltungsrat oder die Übernahme einer Entscheidfunk-

tion¹²⁶. Diese Verschärfung geht klar über das Gesetz hinaus. Bei der eingeschränkten Revision bedeutet dies, dass Revisoren (und andere Arbeitnehmer der Revisionsstelle) im Auftragsverhältnis andere Entscheidungsfunktionen beim Prüfkunden übernehmen dürfen.

b. Arbeitnehmer gleich Beauftragter?

Die RAB setzt Arbeitsverhältnisse mit Auftragsverhältnissen gleich¹²⁷. Diese Gleichsetzung des Arbeitsverhältnisses mit einem Auftragsverhältnis wäre selbst bei der ordentlichen Revision kritisch zu hinterfragen, insbesondere weil sie dem klaren Wortlaut des Gesetzes widerspricht¹²⁸. Die Einbindung eines Arbeitnehmers in die Arbeitsorganisation des Arbeitgebers und das dazugehörige Treueverhältnis bedeuten enge und hierarchische Bindungen des Arbeitnehmers. Solche Bindungen fehlen bei einem Auftragsverhältnis weitgehend.

Bei der eingeschränkten Revision gilt diese Gleichsetzung nicht. Sie würde einer Verschärfung der Vorschriften bei KMU gleich kommen und ist daher vom Gesetzgeber nicht gewollt. Konsequenterweise wird sie weder in den RzU 1992, RzU 2001 noch im SER vorgesehen.

c. Personelle Beziehungen des leitenden Revisors zum Prüfkunden

Neu thematisiert Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR «eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär»¹²⁹.

Der leitende Revisor ist der verantwortliche Mandatsleiter nach Art. 729b Ziff. 4 OR bzw. Art. 728b Abs. 2 Ziff. 3 OR; diese Funktionsbezeichnung existiert also neu auch bei der eingeschränkten Revision. Art. 727c aOR und RzU 1992 thematisierte den Kontaktgrad «enge Beziehungen» nicht, wohingegen die RzU 2001 den Begriff «enge Beziehung» enthält, allerdings bezogen auf alle an der Prüfung Beteiligten und damit bereits in strengerer Form als heute bei der ordentlichen Revision¹³⁰. Strenger ist auch der SER, der für den leitenden Revisor einfach

¹¹⁸ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

¹¹⁹ Gilt auch für Revisoren, soweit sie an der betreffenden Revision nicht beteiligt sind.

¹²⁰ Die Arbeitnehmerstellung ist auch bei ordentlicher Revision erlaubt (Art. 728 Abs. 4 OR).

¹²¹ Dies ergibt sich aus dem erst unter neuem Recht geschaffenen expliziten Verbot bei ordentlicher Revision (Art. 728 Abs. 4 OR).

¹²² RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.7, wobei das so gemeint war, dass der Vertreter der Revisionsstelle im Verwaltungsrat des Prüfkunden in der Minderheit sein musste, dass er personell klar von den Revisoren getrennt war und kein Weisungsrecht gegenüber dem Revisor haben durfte (GÜNTHER SCHULTZ, Fachliche Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision, in: ST 11/1991, 548).

¹²³ Botschaft (FN 1), S. 4026, Abs. 1, Ziff. 2.1.4.1.

¹²⁴ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, Ziff. 1.1.

¹²⁵ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, Ziff. 2.

¹²⁶ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, b Führungs- und Entscheidungsfunktion.

¹²⁷ SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), § 13, N 44 f.

¹²⁸ Ebenso BSK Revisionsrecht-ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI (FN 11), Art. 728 N 56.

¹²⁹ Als bedeutend gilt ein Aktionär mit einem Anteil ab 5% der Stimmrechte, ausser wenn die Begrenzung bei Namenaktien tiefer liegt (Art. 663c Abs. 2 OR).

¹³⁰ RzU 2001 (FN 28), Ziff. 1.2 und Begriffe. Wobei der «bedeutende Aktionär» nicht erfasst wurde und RzU 2001 daher in diesem Punkt weniger streng war.

den Wortlaut von Ziff. 3 Abs. 2 von Art. 728 OR wiederholt.

Inhaltlich handelt es sich um eine Spezialnorm für den leitenden Revisor, der einer noch weitergehenden Reduktion des Kontaktgrades unterliegt, als alle anderen «an der Revision beteiligten Personen oder Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder andere Personen mit Entscheidfunktion der Revisionsstelle» (Art. 728 Abs. 3 OR). Er darf natürlich ebenfalls keine der Funktionen i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR in Personalunion ausüben, er darf aber gemäss dieser Spezialnorm in Ziff. 3 auch keine «enge Beziehung» zu solchen Funktoren pflegen.

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR sind für die eingeschränkte Revision nicht zu übernehmen. Sie sind neu und bedeuten eine Verschärfung für den leitenden Revisor. Diese Regelung einer «engen Beziehung» geht über die von Art. 727c aOR geforderte «Unabhängigkeit» im vorne bereits spezifizierten Sinn hinaus. Das Verbot einer «engen Beziehung» ist eine konkretere Bestimmung des Kontaktgrades und geht daher weiter, wenn auch neu nur für den «leitenden Prüfer». Für den leitenden Prüfer ist diese Vorschrift bei der eingeschränkten Revision nicht anwendbar.

Der Begriff der «engen Beziehung» existierte bereits in der früheren Literatur¹³¹ und z.B. in den RzU 2001¹³² mit der Unterscheidung in enge persönliche und enge geschäftliche Beziehungen. Für die eingeschränkte Revision sind enge persönliche Beziehungen nicht zu verpönen¹³³ und enge geschäftliche Beziehungen¹³⁴ nur, wenn diese zu einer Abhängigkeit führen¹³⁵.

4. Konkretisierung bezüglich finanzieller Beziehungen zum Prüfkunden

Für die «Revisoren» forderte Art. 727c aOR Unabhängigkeit vom Mehrheitsaktionär. Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR verpönen neu eine «direkte

oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft». Diese Vorschrift bringt für die ordentliche Revision eine bedeutende Verschärfung.

Die Regelung im Art. 727c aOR verlangte nur Unabhängigkeit von einem Aktionär mit Stimmenmehrheit und erlaubte damit, dass der Revisor selber Minderheitsbeteiligungen am Prüfkunden halten durfte. Diese Regelung entsprach noch den RzU 1992¹³⁶. Sie wurde in der RzU 2001¹³⁷ und im SER¹³⁸ verschärft; der Revisor durfte nur noch nicht wesentliche indirekte Beteiligungen am Prüfkunden halten. Diese Verschärfung betraf aber ausschliesslich die Mitglieder der Berufsverbände. Zu Guthaben oder Schulden äusserte sich das Gesetz nicht. RzU 1992 erlaubte nicht wesentliche Guthaben gegenüber dem Prüfkunden¹³⁹.

Für die eingeschränkte Revision gelten diese Neuerungen nicht. Der Revisor darf direkt Minderheitsbeteiligungen oder nicht wesentliche Guthaben oder Schulden am Prüfkunden halten. Bei Beteiligungen bis 20% ist zu vermuten, dass diese die Unabhängigkeit nicht beeinträchtigen. Liegt die Quote darüber, liegt es am Revisor nachzuweisen, dass seine Unabhängigkeit nicht tangiert wird. Als Aktionär wird der Revisor seine vermögensmässigen Rechte und diejenigen auf Beibehaltung der Beteiligungsquote wahrnehmen wollen. Seine Mitwirkungs- und Schutzrechte wird er insoweit wahrnehmen, als er sich nicht in einen Konflikt mit seiner Rolle als Revisor begibt. Im Konfliktfall gehen i.d.R. die Interessen als Revisionsstelle denjenigen als Aktionär vor.

Im finanziellen Bereich findet sich ein weiteres Beispiel dafür, dass die Fachverbände weiter gehen, als es das Gesetz verlangt. So verbietet RzU 2001 «Joint Ventures, gemeinsame Investitionen in Immobilien»¹⁴⁰. Diese Verschärfung ging schon im Jahr 2001 weiter, als es das Gesetz bei der ordentlichen Revision heute verlangt. Sie betraf ausschliesslich die Mitglieder der Treuhänder-Kammer. Im SER wurde diese Regel sogar für die eingeschränkte Revision übernommen. Er bestimmt neu, dass alle «ge-

¹³¹ GIANLUCA AIRAGHI, Unabhängigkeit und interne Schranken im Prüfungsunternehmen, Bern/Stuttgart/Wien 1996, im Folgenden «AIRAGHI», 31; JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors – Was besagt Art. 727c OR, in: ST 9/1995, 703–708, 704.

¹³² RzU 2001 (FN 28), Bst. H, Ziff. 1.2.

¹³³ Die lokalen Verhältnisse bedeuten, dass in einer Region «jeder jeden kennt». Der Revisor und seine Angestellten sind Mitglieder in denselben Vereinen, Genossenschaften, Parteien, gingen in dieselben Schulen etc. wie die Prüfkunden und ihre Angestellten.

¹³⁴ Enge geschäftliche Beziehungen sind auch zwischen juristischen Personen möglich.

¹³⁵ Eine Abhängigkeit ist nicht zu vermuten, solange die anderen geschäftlichen Aspekte der Unabhängigkeit (siehe vorne V.A.4., V.A.6. und V.A.7.) gewahrt sind.

¹³⁶ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.6, Die Literatur bestätigte diese Regel, z.B. FRANK VISCHER/FRITZ RAPP, Zur Neugestaltung des schweizerischen Aktienrechts, Bern 1968, 164 f.; PETER BÖCKLI, Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle, in: Jean Nicolas Druey/Peter Forstmoser (Hrsg.): Schriften zum neuen Aktienrecht, Zürich 1994, 40; AIRAGHI (FN 131), 27, 37 f.

¹³⁷ RzU 2001 (FN 28), Bst. H 1.3.1.

¹³⁸ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, c Finanzielle Beziehungen.

¹³⁹ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.6.

¹⁴⁰ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, Ziff. 1.2 Abs. 2.

meinsamen Investitionen»¹⁴¹ unzulässig seien. Auch diese Verschärfung geht weiter, als es das Gesetz bei der ordentlichen Revision verlangt, und betrifft ausschliesslich die Mitglieder der Verfasser des SER.

Eine Minderheitsbeteiligung des Prüfkunden an der Revisionsstelle ist bei der eingeschränkten Revision unproblematisch¹⁴².

5. Konkretisierung bezüglich Mitwirkung in der Buchführung

Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR gilt spezifisch für die ordentliche Revision. Für die eingeschränkte Revision gilt die Sondernorm von Art. 729 Abs. 2 OR. Die Konkretisierung ist nicht Gegenstand dieses Aufsatzes.

6. Konkretisierung bezüglich Aufträgen, die zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führen

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR waren im bisherigen Gesetz nicht zu finden. Diese Regelung entsprach – wenn auch nicht wörtlich – den RzU 1992¹⁴³ und 2001¹⁴⁴. Diese begrenzten den Honoraranteil auf 10%. Für die eingeschränkte Revision sind im Vergleich zur ordentlichen Revision und zur alten Einheitsrevision jedenfalls wesentlich geringere Anforderungen zu stellen (s. hinten). Der SER hat diese Vorschrift zu Recht wesentlich erleichtert und schreibt keine Prozente-Grenze mehr vor¹⁴⁵.

Wirtschaftliche Abhängigkeit des Revisors kann eine Beeinträchtigung der inneren Unabhängigkeit bedeuten und ist daher zu Recht verpönt. Der Begriff der wirtschaftlichen Abhängigkeit ist aber sehr unbestimmt und muss für die KMU auf Grund anderer Bilanzverhältnisse als bei Grossunternehmen neu diskutiert werden. Wichtig ist dazu eine Betrachtung der laufenden Diskussionen um die Konkretisierung dieser Norm für die ordentliche Revision.

Bei der ordentlichen Revision darf das Honorarvolumen der Revisionsstelle bei einem Prüfkunden nicht so gross sein, dass sie wirtschaftlich abhängig wird. Der zulässige Anteil liegt je nach Fall wohl zwischen 10% und 30%. Zum Honorarvolumen gehören alle Erträge der Revisionsstelle vom Prüfkunden (auch Nichtrevision) und von den Gesellschaften unter einheitlicher Leitung des Prüfkunden. Gemäss den RzU 2007¹⁴⁶ wird die Grenze erreicht, wenn der Honoraranteil (Revision und Beratung) eines Kunden bei mehr als 10% liegt, gemessen an den durchschnittlichen Gesamthonorareinnahmen der Revisionsstelle der letzten fünf Jahre. Das Bundesgericht¹⁴⁷ hat sich der Ansicht der Treuhand-Kammer nicht angeschlossen. Es will die Limite nicht starr bei 10% sehen, sondern von Fall zu Fall entscheiden. Der Basler Kommentar sieht die Obergrenze in jedem Fall bei 20%¹⁴⁸.

Weil für die eingeschränkte Revision die Rechtslage nicht verschärft wurde, stellt sich die Frage, wie diese Vorschrift für die eingeschränkte Revision lauten soll. Die alte Regelung kann nämlich für die eingeschränkte Revision nicht einfach übernommen werden, weil sie bisher für alle Revisionsstellen bzw. alle Mandatsgrössen galten. Die Revisionshonorare bei der alten Einheitsrevision erreichten aber eine Bandbreite von CHF 1'000 bis CHF > 100 Mio. Für die eingeschränkte Revision präsentiert sich die Situation vor allem deshalb anders, weil die Revisionshonorare im Durchschnitt bei CHF 4'900 (bzw. bei CHF 32'500 bei ordentlicher Revision ohne Publikums-gesellschaften)¹⁴⁹ liegen. Bei vielen eingeschränkten Revisionen liegt das Honorar z.B. bei CHF 3'000, bei ordentlicher Revision einer grossen Unternehmung aber evtl. bei 100'000, bei einer Publikums-gesellschaft > CHF 100 Mio.

Legt man die Obergrenze bei 20% fest, bedeuten diese Honorare, dass die KMU Revisionsstelle mindestens einen Umsatz von CHF 15'000, von CHF 500'000 bei Grossunternehmen oder gar CHF 500 Mio. erzielen muss, um «unabhängig» zu sein. Es ist einleuchtend, dass bei einem Umsatz von CHF 500 Mio. der Verlust des Prüfkunden mit Ertrag von CHF 100 Mio. schwer wiegen kann¹⁵⁰. Bereits moderater ist die Situation bei einem Umsatz von CHF 500'000 und einem Verlust von CHF 100'000¹⁵¹. Der Verlust eines Kunden mit Ertrag von CHF 3'000 ist aber

¹⁴¹ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, e Gemeinsame finanzielle Interessen mit dem Prüfungskunden.

¹⁴² SPR-WIDMER/SANWALD (FN 24), betrachten jede Beteiligung an der Revisionsstelle – auch bei eingeschränkter Revision – als unakzeptabel (§ 13 N 127 ff.). Diese Ansicht stützt sich lediglich auf die Generalklausel in Abs. 1 von Art. 728 und Art. 729 OR und verkennt dessen Tragweite. Selbst in den USA wird eine Beteiligung von 5% als zulässig erachtet. Die Treuhand-Kammer verlangt z.B. von ihren Mitgliedern lediglich, dass die Stimmenmehrheit in der Hand von in der Gesellschaft tätigen Berufsleuten liegen muss (RzU 2007 [FN 29], Art. 49).

¹⁴³ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.13.

¹⁴⁴ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, 4.2.

¹⁴⁵ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 37, i Wirtschaftliche Abhängigkeit.

¹⁴⁶ RzU 2007 (FN 29), IX Abschnitt B3.

¹⁴⁷ BGE 131 III 38, 44.

¹⁴⁸ BSK Revisionsrecht-WATTER/RAMPINI (FN 128), Art. 728 N 42.

¹⁴⁹ OTTO WYSS/KURT SCHÜLE, Moderate Entwicklung der Revisionshonorare in der Schweiz, in: Der Schweizer Treuhänder 2010/10, 630.

¹⁵⁰ Davon können Hunderte von Arbeitsplätzen abhängen.

¹⁵¹ Davon kann z.B. ein Teilzeitarbeitsplatz abhängen.

unproblematisch, weil ein Revisor, der nur CHF 15'000 Umsatz erzielt, von diesem Kunden per se unabhängig ist. Er arbeitet wohl nur Teilzeit und ist faktisch von allen fünf Prüfkunden (von 100% des Umsatzes) unabhängig.

Bei der eingeschränkten Revision könnte daher eine Entscheidung von Fall zu Fall sinnvoll sein, weil die Grössen der Revisionsstelle zwischen einer Person und Dutzenden von Angestellten variieren kann. In ganz kleinen Verhältnissen ist wohl eine wirtschaftliche Unabhängigkeit auch bei hohen %-Anteilen denkbar. Im Normalfall dürfte die Bandbreite zwischen 30–60% liegen. Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR sind für die eingeschränkte Revision daher in diesem Sinne zu übernehmen.

Bei der ordentlichen Revision geht die RAB auf ihrer Homepage von einem maximalen Verhältnis von 1:3 zwischen Revisionshonoraren und Beratungshonoraren aus¹⁵². Bei der eingeschränkten Revision empfiehlt es sich, keine Begrenzung festzulegen. Bei einem Revisionshonorar von z.B. CHF 3'000 kann nur schon die erlaubte Mitwirkung in der Buchführung ein Honorar von CHF 20'000 und damit ein Verhältnis von 1:6,5 generieren. Erbringt die Revisionsstelle zudem andere Beratungsdienstleistungen im gleichen Ausmass, liegt das Verhältnis bereits bei 1:13. Solche Verhältnisse sind bei eingeschränkter Revision üblich.

7. Konkretisierung bezüglich Verträgen zu nicht marktkonformen Bedingungen, mit Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis und bezüglich Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR regeln Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen¹⁵³ oder solchen, die ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis (z.B. Erfolgshonorare) begründen. Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR waren im bisherigen Art. 727c aOR nicht zu finden. Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 7 OR regeln die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen. Diese

Regelung entsprach teilweise den gesetzlichen Vorschriften im Art. 727c aOR, der die Annahme besonderer Vorteile thematisierte.

Erfolgshonorare für Prüfungsdienstleistungen wurden schon in den RzU 1992¹⁵⁴, RzU 2001¹⁵⁵ und im SER¹⁵⁶ ausgeschlossen. Erfolgshonorare für Prüfungsdienstleistungen widersprechen der Neutralität des Revisors und bedeuten eine Gefahr für die innere Unabhängigkeit. Zu Recht ist dies verpönt. Diese Einschränkung ist für die eingeschränkte Revision zu übernehmen.

Andere Erfolgshonorare wurden regelmässig zugelassen¹⁵⁷. Sogar heute sind bei der ordentlichen Revision Erfolgshonorare gemäss den RzU 2007 beschränkt zulässig¹⁵⁸, soweit transaktionsabhängig und in entsprechenden Märkten üblich. Für die eingeschränkte Revision sind andere Erfolgshonorare zuzulassen.

Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen wurden von den RzU 1992 und 2001 nicht erwähnt. Der SER verbietet den Waren- oder Dienstleistungsbezug unter marktüblichen Konditionen¹⁵⁹. Für die ordentliche Revision werden diese von den RzU 2007 nicht zugelassen¹⁶⁰. Für die eingeschränkte Revision sind Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen massvoll zuzulassen, solange keine wesentliche Abweichung von den Marktbedingungen auftreten.

Geschenke wurden von den RzU 1992¹⁶¹ auf ein übliches Mass und RzU 2001¹⁶² auf materielle Unwesentlichkeit beschränkt. Im SER dürfen sie den «üblichen Rahmen einer Aufmerksamkeit nicht übersteigen»¹⁶³. Bei ordentlicher Revision gelten gemäss RzU 2007¹⁶⁴ dieselben Kriterien. Bei eingeschränkter Revision ist der Begriff des «besonderen Vorteils» weiter zu fassen. Die erlaubte Nähe in allen anderen Bereichen der Unabhängigkeit muss mit der Möglichkeit einhergehen, auch übliche Geschenke unter nahen Bekannten (ohne Nahestehende) machen zu dürfen.

¹⁵⁴ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.14.

¹⁵⁵ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, 4.1.

¹⁵⁶ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 37, j Honorargestaltung.

¹⁵⁷ Z.B. RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.14.

¹⁵⁸ RzU 2007 (FN 29), X Abschnitt B, Art. 44. Ebenso SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 37, j Honorargestaltung.

¹⁵⁹ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 38, k Geschenk- und Vorteilsannahme.

¹⁶⁰ RzU 2007 (FN 29), IV Abschnitt B; XI Abschnitt B, Art. 47.

¹⁶¹ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 3.12.

¹⁶² RzU 2001 (FN 28), Bst. H, 1.2.

¹⁶³ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 38, k Geschenk- und Vorteilsannahme.

¹⁶⁴ RzU 2007 (FN 29), XI Abschnitt B, Art. 46.

¹⁵² Homepage – Dienstleistungen – Informationen – Aufsicht – Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen – Erbringung von Revisionsdienstleistungen und Zusatzdienstleistungen, Datum der Veröffentlichung: 1. April 2010, <https://int.rab-asr.ch:10443/rab/de/1088/Erbringung+von+Revisions-+und+Zusatzdienstleistungen?popup=1> (besucht am 26.3.2014).

¹⁵³ Unklar ist der Unterschied zwischen den «Verträgen zu nicht marktkonformen Bedingungen» und der «Annahme besonderer Vorteile». Evtl. hat Ersteres eher den Charakter eines Austausches zwischen den Parteien, das Letztere eher Geschenkcharakter.

B. Die Konkretisierung des Anwendungsbereiches des verpönten Anscheins der Unabhängigkeit

1. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Definition «Revisionsstelle»

Das heutige Gesetz adressiert die inhaltlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit pauschal an die «Revisionsstelle» (im alten Recht noch an «die Revisoren»). Die Regelung im Art. 727d aOR bestimmte darum den über «die Revisoren» hinausgehenden Anwendungsbereich folgendermassen: «Das Erfordernis der Unabhängigkeit gilt sowohl für die Handelsgesellschaft oder die Genossenschaft als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführen.»

Die Vorschriften zur Unabhängigkeit wurden damit neben natürlichen Personen auch auf juristische Einheiten als Revisionsstellen in Form von Personengesellschaften, AG, GmbH oder Genossenschaft als anwendbar erklärt. Innerhalb dieser Einheiten wurden die Vorschriften aber begrenzt auf «Personen, welche die Prüfung durchführen». Damit waren andere Angestellte oder der Verwaltungsrat der Revisionsstelle, soweit nicht in die Prüfung integriert, nicht erfasst.

Heute regeln die Abs. 3 und 4 von Art. 728 OR den Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften bezüglich der «Revisionsstelle». Demnach gelten «die Bestimmungen über die Unabhängigkeit für alle an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion.» «(4) Arbeitnehmer der Revisionsstelle, die nicht an der Revision beteiligt sind, dürfen in der zu prüfenden Gesellschaft weder Mitglied des Verwaltungsrates sein noch eine andere Entscheidfunktion ausüben.»

Diese Vorschriften bringen für die ordentliche Revision eine bedeutende Verschärfung. Neu sind nicht nur der Verwaltungsrat, andere Personen mit Entscheidfunktion und alle Personen im Prüfteam erfasst, sondern es wird auch den anderen Arbeitnehmern (Revisoren oder nicht) untersagt, im Verwaltungsrat des Prüfkunden Einsitz zu nehmen oder eine andere Entscheidfunktion auszuüben.

In den RzU 2001¹⁶⁵ wurde der Begriff des Abschlussprüfers (Revisionsstelle) zwar in mehrfacher Hinsicht wesentlich ausgeweitet. Bezüglich der leitenden Mitarbeiter aber wurde nur präzisiert, dass auch Nichtwirtschaftsprüfer erfasst werden. «Andere Personen mit Entscheidfunk-

tion» wurden noch immer nicht erfasst. Diese diversen Verschärfungen betrafen aber ausschliesslich die Mitglieder der Treuhand-Kammer, das Gesetz wurde nämlich im Jahre 2001 nicht geändert.

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 4 OR sind für die eingeschränkte Revision nicht zu übernehmen. Art. 727c oder 727d aOR erfassten andere Arbeitnehmer der Revisionsstelle nicht. Sie waren auch nicht Gegenstand der RzU 1992 und 2001. Im SER hingegen wurde diese Vorschrift wesentlich verschärft. Dieser bestimmte neu, dass alle «Mitarbeitenden des Revisionsunternehmens keine Führungs- oder Entscheidfunktion bei einem Prüfungskunden»¹⁶⁶ übernehmen dürfen. Diese Verschärfung geht weiter, als es das Gesetz bei der ordentlichen Revision verlangt. Es ist dies ein typisches Beispiel, wie die Fachverbände regelmässig viel weiter gehen. Hier werden für die eingeschränkte Revision noch strengere Vorschriften erlassen, als es das Gesetz bei der ordentlichen Revision verlangt. Diese Verschärfung betrifft wieder ausschliesslich die Mitglieder der Berufsverbände bzw. der Verfasser des SER.

Die Verschärfungen von Art. 728 Abs. 3 und 4 OR sind für die eingeschränkte Revision nur teilweise zu übernehmen. Das Erfordernis der Unabhängigkeit muss für alle juristischen Formen der Revisionsstelle und auch für alle Personen gelten, welche die Prüfung durchführen. Für Führungsorgane ist die Vorschrift nur beschränkt anwendbar. Dieses Verbot war in den RzU 1992¹⁶⁷ auf «Verwaltungsorgane und leitende Mitarbeiter» beschränkt (wobei nur leitende Mitarbeiter in der Revisionsfunktion gemeint waren), andere Personen mit Entscheidfunktion waren nicht erfasst. Diese Auslegung des Gesetzes kann für die heutige eingeschränkte Revision als adäquat bezeichnet werden.

2. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Nahestehende der Revisionsstelle

Die Nahestehenden des Revisors wurden im Art. 727c oder 727d aOR nicht erfasst. Der neue Abs. 5 von Art. 728 OR regelt den Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften bezüglich «Personen, die der Revisionsstelle nahestehen». «Die Unabhängigkeit ist auch dann nicht gegeben, wenn Personen die Unabhängigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen, die der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des ober-

¹⁶⁶ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, b Führungs- und Entscheidfunktion.

¹⁶⁷ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 2.4.

¹⁶⁵ RzU 2001 (FN 28), Bst. M. Begriffe «Abschlussprüfer», S. 21.

ten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder anderen Personen mit Entscheidungsfunktion nahe stehen.»

Diese Vorschrift bringt für die ordentliche Revision eine doppelte Verschärfung. Der neue Artikel führt erstmals den Begriff der «Nahestehenden» als relevante Grösse ein und definiert zweitens, dass dieser Begriff auf einen relativ grossen Kreis (denselben wie in Abs. 3) von Personen der Revisionsstelle anzuwenden ist (Anwendungsbereich).

Der Begriff «Nahestehende» findet sich in den RzU 1992 nicht. Ziff. 3.11. erwähnt jedoch: «Der Abschlussprüfer stellt sicher, dass seine Unabhängigkeit als Folge persönlicher oder familiärer Bindungen und Beziehungen nicht beeinträchtigt wird.» Damals waren damit aber nur enge Verwandte (Ehepartner, finanziell abhängige Kinder/Verwandte/andere Personen) erfasst, wie der Kreis auch später in RzU 2001¹⁶⁸ noch definiert wurde. Bezüglich persönlicher Beziehungen wurden nur enge Freundschaften oder enge geschäftliche Beziehungen erfasst. Diese Auslegung des Gesetzes kann für die heutige eingeschränkte Revision bezüglich Nahestehender und enger geschäftlicher Beziehungen als adäquat bezeichnet werden.

In den RzU 2001¹⁶⁹ wurde der Begriff «familiäre Bindungen» bzw. unmittelbare Familienangehörigen – wie erwähnt – nicht verändert. Die Definition der «persönlichen Beziehungen» wurde auf «enge persönliche und geschäftliche Beziehungen» differenziert, was aber keine Ausweitung des Kreises der «Nahestehenden» bedeutet¹⁷⁰. Der SER enthält den Begriff «Nahestehende» nicht, erwähnt aber wieder «persönliche und familiäre Beziehungen»¹⁷¹, die er allerdings nur für den leitenden Revisor anwendet¹⁷².

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 5 OR sind für die eingeschränkte Revision daher nur teilweise zu übernehmen. Nahestehende werden zwar auch bei der eingeschränkten Revision erfasst. Der Kreis beschränkt sich auf natürliche Personen, wie Ehepartner/Lebenspartner und deren Geschwister und Eltern, Verwandtschaft im ersten und zweiten Grad in auf- und absteigender Linie.

Nahestehende ausserhalb des Anwendungsbereichs «Revisionsstelle» werden nicht erfasst.

3. Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Revisionsstelle bzw. Prüfkunde je als Konzern

Der Begriff der einheitlichen Leitung von Aktiengesellschaften wurde am 1. Juli 1992 in Art. 663e OR eingeführt¹⁷³. Eine Regelung des Anwendungsbereichs der Vorschriften zur Unabhängigkeit auf Konzerne war bereits im Art. 727c Abs. 2 aOR vorhanden. Er regelte aber einseitig nur Konzerne auf Seiten des Prüfkunden und auch für diese nur in beschränkter Form. Er lautete: Die Revisoren «... müssen auch von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, unabhängig sein, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.»

Konzerne auf Seite der Revisionsstelle waren vom Gesetz nicht erfasst. Faktisch waren jedoch auch Konzerne auf Seite des Prüfkunden nicht erfasst, weil es sehr selten vorkam, dass ein Aktionär oder ein Gläubiger diese Unabhängigkeit verlangte¹⁷⁴.

Art. 728 Abs. 6 OR stützt sich für den Begriff der einheitlichen Leitung auf die gesetzliche Bestimmung in Art. 663e OR ab¹⁷⁵. Er bringt für die ordentliche Revision eine bedeutende Verschärfung, weitet er doch den Geltungsbereich der Unabhängigkeitsvorschriften auf Konzerngesellschaften auf beiden Seiten, der Revisionsstelle bzw. des Prüfkunden aus: «Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit erfassen auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen.»

Schon RzU 1992¹⁷⁶ ging in diesem Punkt über den Wortlaut des Gesetzes hinaus und erfasste die auf Seite der Revisionsstelle unter Einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften. RzU 2001 übernahm die Regel von RzU 1992 und fügte die «nahestehenden Gesellschaften» hinzu¹⁷⁷, womit auch Gesellschaften erfasst wurden, die nicht unter Einheitlicher Leitung stehen. Diese Verschärfung betraf ausschliesslich die Mitglieder der Treuhandskammer. RzU 2007 verschärfte diese Bestimmung für die ordentliche Revision noch weiter und erfasst sogar «Partner- und Netzwerkunternehmen»¹⁷⁸.

¹⁶⁸ RzU 2001 (FN 28), Bst. M., Begriffe «Unmittelbare Familienangehörige», S. 23.

¹⁶⁹ RzU 2001 (FN 28), Bst. M., Begriffe «Unmittelbare Familienangehörige», S. 23.

¹⁷⁰ RzU 2001 (FN 28), Bst. H, Ziff. 1.2 Abs. 1.

¹⁷¹ SER (FN 6), Anhang B Unabhängigkeit, S. 36, f persönliche und familiäre Beziehungen.

¹⁷² Es ist unklar, ob der SER damit die Regel für Nahestehende bei der eingeschränkten Revision nur auf den leitenden Prüfer reduzieren will.

¹⁷³ Ab 1. Januar 2013 in Art. 963 OR.

¹⁷⁴ Selber habe ich das nur einmal gesehen.

¹⁷⁵ BSK Revisionsrecht-WATTER/RAMPINI (FN 128), Art. 728 N 66; Botschaft (FN 1), 4021, setzt das mit der simplen Klammer-Bemerkung «(Konzern)» als selbstverständlich voraus.

¹⁷⁶ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 2.4

¹⁷⁷ RzU 2001 (FN 28), Bst. M., Abschlussprüfer.

¹⁷⁸ RzU 2007 (FN 29), Art. 6.

Bezüglich Konzerne auf Seite der Prüfkunden ging RzU 1992¹⁷⁹ nicht über das Gesetz hinaus und schloss nur alle Prüfkunden derselben Gruppe (wenn man mehrere Mandate hatte) ein. RzU 2001 hingegen ging in diesem Punkt über das Gesetz hinaus. Sie erfasste nicht nur alle unter Einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften des Prüfkunden, sondern auch «andere nahestehende Gesellschaften, Investoren, Joint Ventures» des Prüfkunden¹⁸⁰. Diese Regelung war wiederum strenger als die heutige ordentliche Revision. Diese Verschärfungen betreffen ausschliesslich die Mitglieder der Treuhand-Kammer.

Der SER hingegen erwähnt Konzerne im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit nicht. Er geht richtigerweise davon aus, dass bei KMU die Konzernfrage von untergeordneter Bedeutung sei.

Die Vorschriften von Art. 728 Abs. 6 OR sind für die eingeschränkte Revision daher nur teilweise zu übernehmen. Auf Seite der Revisionsstelle empfiehlt sich eine Regelung, die sich an RzU 1992 anlehnt und Gesellschaften unter Einheitlicher Leitung i.S.v. Art. 963 OR erfasst. Bezüglich Konzernen auf Seite der Prüfkunden genügt die Regelung des Art. 727c Abs. 2 aOR, wonach Unabhängigkeit von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, nur erforderlich ist, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.

C. Schlussfolgerungen

Der Wille des Gesetzgebers zu umfassenden Vereinfachungen für KMU zeigt sich deutlich. Die Vereinfachungen betreffen auch die Vorschriften zum Anschein der Unabhängigkeit. Diese wurden nicht nur im Vergleich zur ordentlichen Revision, sondern auch im Vergleich zur alten Einheitsrevision reduziert.

Die eingeschränkte Revision ist das vom Gesetzgeber massgeschneiderte Produkt für lokale Verhältnisse. Bewusst und weitsichtig hat der Gesetzgeber damit für KMU die Möglichkeit geschaffen, sich qualitativ hochwertig durch seinen Buchhalter und Revisor betreuen zu lassen. Es ist eine Selbstverständlichkeit, dass die involvierten Personen geschäftlich und persönlich sehr gute Beziehungen pflegen dürfen. Es ist überfällig, den Revisor der Schreinerei im Dorf nicht mehr an den für Novartis & Co. gültigen Normen zu messen.

¹⁷⁹ RzU 1992 (FN 28), Ziff. 2.3.

¹⁸⁰ RzU 2001 (FN 28), Bst. M., Wesentliche nahestehende Gesellschaften (Nicht-Kunden) des Prüfungs-Kunden.

Übersicht zur Konkretisierung der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision

Unabhängigkeitsbereich	Zulässigkeit	Bemerkungen
1. Bereich der Inneren Unabhängigkeit		
Innere Unabhängigkeit	Vollumfänglich erforderlich	
2. Bereich der Äusseren Unabhängigkeit		
2.1 Inhaltliche Vorschriften des Anscheins der Unabhängigkeit		
<i>2.1.1 Personelle Beziehungen zum Prüfkunden (siehe auch Abbildungen 1 und 2)</i>		
Einsitz im Verwaltungsrat	Verpönt für die Revisionsstelle	Nicht an der Revision beteiligte Arbeitnehmer dürfen im Verwaltungsrat Einsitz nehmen, soweit es ein Minderheitssitz ist.
Arbeitnehmerstellung	Verpönt für die Revisionsstelle	Nicht an der Revision beteiligte Arbeitnehmer dürfen Arbeitnehmer sein und als solche auch andere Entscheidungsfunktionen übernehmen. Dasselbe gilt für die Stellung als Berater im Auftragsverhältnis.
Enge Beziehungen der Revisionsstelle	Enge persönliche/private Beziehungen möglich Enge geschäftliche Beziehungen verpönt	Enge Freundschaften sind möglich Bei geschäftlicher Abhängigkeit
Enge Beziehungen des leitenden Prüfers	Für den leitenden Prüfer gibt es bei der eingeschränkten Revision keine Spezialnorm	
<i>2.1.2 Finanzielle Beziehungen zum Prüfkunden</i>		
Direkte Beteiligungen	Minderheitsbeteiligungen möglich	< 20% Unbedenklichkeitsvermutung > 20%: Umkehr der Nachweispflicht
Guthaben oder Schulden	Nicht wesentliche Guthaben oder Schulden möglich	
<i>2.1.3 Wirtschaftliche Aspekte der Beziehungen zum Prüfkunden</i>		
Aufträge, die zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führen	Entscheidung von Fall zu Fall In ganz kleinen Verhältnissen: Möglich bis 100%	Unter Einbezug aller Erträge der Revisionsstelle (auch Nichtrevision)
	Normale Bandbreite: 30–60%	

Unabhängigkeitsbereich	Zulässigkeit	Bemerkungen
Verhältnis Revisionshonorar zu anderen Honoraren	Keine Begrenzung	
Erfolgshonorare für Prüfungsdienstleistungen	Verpönt	
Erfolgshonorare für andere Dienstleistungen	Möglich	
Verträge zu nicht marktkonformen Bedingungen	Möglich	Keine wesentliche Abweichung
Geschenke und besondere Vorteile	Möglich im Rahmen üblicher Geschenke unter nahen Bekannten	Soweit die Personen nicht Nahestehende sind
2.2 Anwendungsbereiche der inhaltlichen Vorschriften des Anscheins der Unabhängigkeit		
2.2.1 Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Definition «Revisionsstelle»		
Revisionsstelle	Alle juristischen Formen der Revisionsstelle Verwaltungsorgane und leitende Mitarbeiter in der Revisionsfunktion	Nicht erfasst werden: – Arbeitnehmer, die nicht an der Prüfung beteiligt sind (Revisoren oder nicht) – Leitende Mitarbeiter in anderen Funktionen

Unabhängigkeitsbereich	Zulässigkeit	Bemerkungen
	Verwaltungsorgane und leitende Mitarbeiter in der Revisionsfunktion Alle Personen, welche die Prüfung durchführen	beteiligt sind (Revisoren oder nicht) – Leitende Mitarbeiter in anderen Funktionen
2.2.2 Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Definition «Nahestehende der Revisionsstelle»		
Nahestehende	Nur natürliche Personen: – Ehepartner/Lebenspartner und deren Geschwister und Eltern – Verwandtschaft im ersten und zweiten Grad in auf- und absteigender Linie	Nicht erfasst werden Nahestehende von – Arbeitnehmern, die nicht an der Prüfung beteiligt sind (Revisoren oder nicht) – Leitenden Mitarbeitern in anderen Funktionen
2.2.3 Konkretisierung bezüglich Geltungsbereich: Revisionsstelle bzw. Prüfkunde je als Konzern		
Auf Seite der Revisionsstelle	Erfasst werden Gesellschaften unter Einheitlicher Leitung i.S.v. Art. 963 OR	
Auf Seite des Prüfkunden	Erfasst werden Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.	

Abbildung 1: Personalunionen

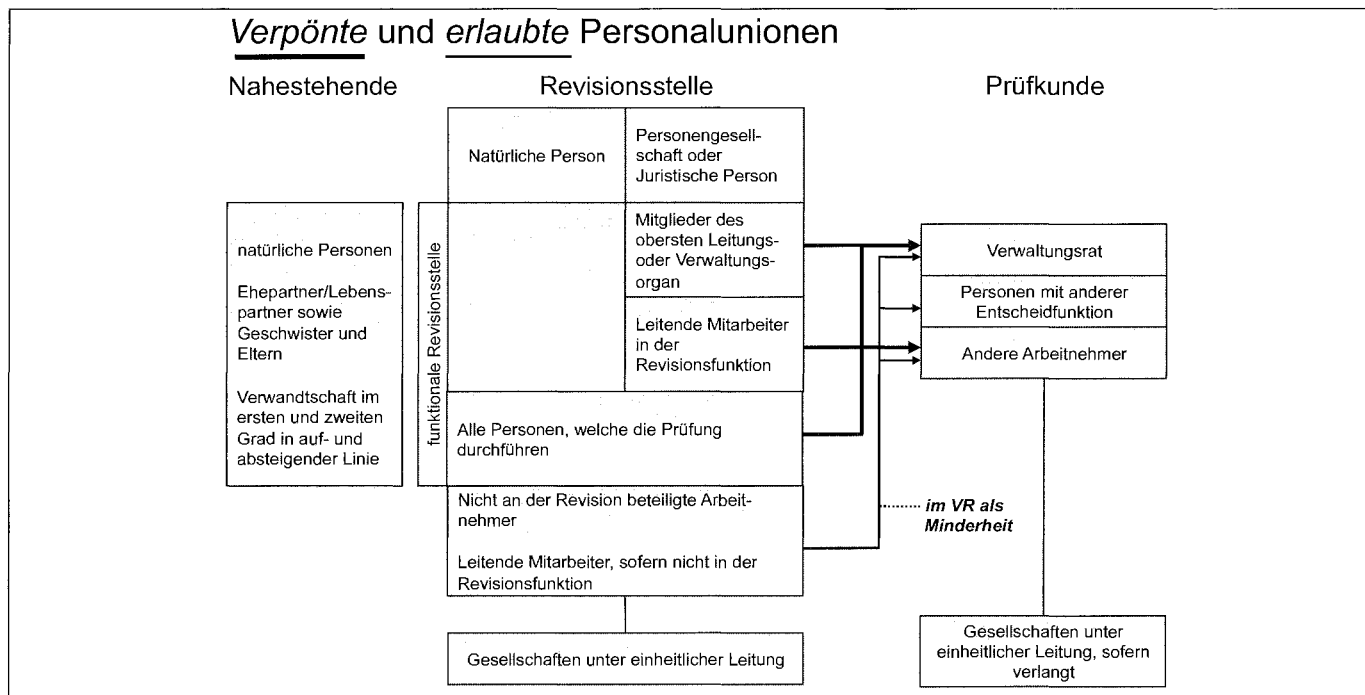


Abbildung 2: Enge geschäftliche Beziehungen

