



Stephan Glättli

lic. iur., LL.M., Rechtsanwalt
Präsident der Standeskommission
TREUHAND|SUISSE
Glättli Rechtsanwälte AG, Olten
www.glaettli-rechtsanwaelte.ch



Tobias Burri

MLaw, Rechtsanwalt und Notar
Glättli Rechtsanwälte AG, Olten
www.glaettli-rechtsanwaelte.ch

Diesen Beitrag hören?

Audiodatei beim Beitrag auf www.trex.ch.



Unabhängigkeit

Kann ein Revisor als Minderheitsaktionär der zu prüfenden Gesellschaft unabhängig sein?

Der nachfolgende Beitrag orientiert sich an einem aktuellen Entscheid der Standeskommission des Schweizerischen Treuhänderverbands TREUHAND|SUISSE (nachfolgend: Standeskommission). Die Standeskommission ist mit der Aufgabe betraut, zur Anzeige gebrachte mögliche Verstösse gegen Mitglieder der Sektionen des Schweizerischen Treuhänderverbands TREUHAND|SUISSE zu prüfen. In der besagten Anzeige wurde einem Mitglied vorgeworfen, gegen die Unabhängigkeit gemäss Art. 4 der Standesregeln des Schweizerischen Treuhänderverbands TREUHAND|SUISSE (nachfolgend: Standesregeln) verstossen zu haben.

1. Der zur Anzeige gebrachte Sachverhalt

Das Mitglied war unbestrittenermassen während mehrerer Jahre als Revisionsstelle der Anzeigerstatterin tätig. Die Anzeigerstatterin handelt als Aktiengesellschaft weltweit mit Spirituosen sowie entsprechendem Zubehör. In der Anzeige führte die Anzeigerstatterin unter anderem aus, das Mitglied habe trotz seiner Tätigkeit als Revisorin selber neun Aktien der Anzeigerstatterin gehalten und dadurch gegen die Anforderungen an die Unabhängigkeit verstossen.

2. Rückzug der Anzeige und Fortführung des Verfahrens von Amtes wegen

In der Folge stellte die Standeskommission die Anzeige dem Mitglied für eine Stellungnahme zu. Unaufgefordert teilte die Anzeigerstatterin der Standeskommission wenige Wochen nach Verfahrenseröffnung mit, dass die Anzeige zurückgezogen werde. Das Mitglied habe nach Erhalt der Anzeige die Streitigkeit mit der Anzeigerstatterin einvernehmlich erledigt, weshalb am Verfahren kein Interesse mehr bestehe.

Art. 7 Abs. 2 des Verfahrensreglements des Schweizerischen Treuhänderverbands TREUHAND|SUISSE (nachfolgend: Verfahrensreglement) ermächtigt die Standeskommission jedoch, das Verfahren von Amtes wegen fortzuführen, wenn die Zuwiderhandlung aufgrund der Anzeige als schwerwiegend erscheint. Die Standeskommission hielt aufgrund der Anzeige eine Zuwiderhandlung gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im Sinne von Art. 728 und 729 OR zumindest für möglich, da das Mitglied gemäss Anzeige im Minimum eine Aktie gehalten hat und gleichzeitig als Revisionsstelle der Gesellschaft tätig gewesen ist. Das Verfahren wurde von Amtes wegen fortgeführt und nicht abgeschrieben.

3. Stellungnahme des Mitglieds

In der Folge wurde dem Mitglied Gelegenheit geboten, sich zu den Vorwürfen zu äussern. Das Mitglied brachte zur Verteidigung vor, dass es seit dem Jahr 2009 nicht mehr im Besitz von Aktien der Anzeigerstatterin gewesen sei, weshalb ein möglicher Interessenkonflikt in diesem Jahr geendet habe und gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. d) des Verfahrensreglements vom 29. November 2014 mittlerweile verwirkt sei. Weiter hielt das Mitglied

fest, dass die Anzeigerstatterin im Jahre 2013 auf die Buchprüfung verzichtet und ein sog. Opting-out beschlossen habe, dies aber nicht beim Handelsregisteramt angemeldet worden sei. Im Übrigen sei die Gesellschaft seither und somit seit über acht Jahren praktisch stillgelegt.

4. Standesrechtliche Beurteilung

4.1 Mögliche Verwirkung der Anzeige

In Anwendung von Art. 10 Abs. 1 lit. d) des Verfahrensreglements ist eine Anzeige verwirkt, wenn bei leichten Verstössen mit der Anzeigerstattung mehr als zwei Jahre zugewartet wird. Bei schwerwiegenden Verstössen beträgt die Verwirkungsfrist fünf Jahre. Diese Verwirkungsfrist beginnt in der Regel mit Kenntnis des zur Anzeige gebrachten Verstosses zu laufen.

Ein Blick in den Handelsregistereintrag der Anzeigerstatterin zeigte, dass das Mitglied bereits seit 2005 als Revisionsstelle eingetragen war. Wenn der Argumentation des Mitglieds gefolgt würde, wäre ein allfälliger schwerwiegender Verstoß gegen die Pflicht zur Unabhängigkeit spätestens im Jahr 2010 verwirkt, da die Anzeigerstatterin bereits 2005 vom Besitz der Aktien und der mandatierten Revisionsstelle Kenntnis haben musste.

Bei dieser Auslegung des Verfahrensreglements wäre ein an und für sich potenziell standeswidriges Verhalten nach zwei Jahren, spätestens jedoch nach fünf Jahren bereinigt und nicht mehr zu sanktionieren, auch wenn das entsprechende Verhalten – wie vorliegend – darüber hinaus andauert.

Die Standeskommission nahm diesen Sachverhalt zum Anlass, um den Fristenlauf bei andauerndem standeswidrigem Verhalten zu klären. Zur Auslegung der Verwirkungsfrist wendete die Standeskommission die Verfolgungsverjährung des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (nachfolgend: StGB) sinngemäss an, da sich das gesamte standesrechtliche Verfahren¹ an den Bestimmungen des StGB und der Schweizerischen Strafprozessordnung (nachfolgend: StPO) orientiert.

Somit berechnet sich die standesrechtliche Verwirkungsfrist gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. d) des Verfahrensreglements für Fälle, in denen das standeswidrige Verhalten andauert, analog Art. 98 Abs. 1 lit. c) StGB, wonach die Frist mit dem Tag zu laufen beginnt, an dem das strafbare Verhalten aufhört.² Gleiches muss auch im Verfahren vor der Standeskommission gelten.

Für den eingangs geschilderten Sachverhalt bedeutet dies, dass ein allfälliges standeswidriges Verhalten wegen Verletzung der Pflicht zur Unabhängigkeit spätestens mit dem vollzogenen Opting-out bzw. dem Verkauf und der Übertragung der Aktien auf einen Dritten beendet ist und die Verwirkungsfrist ab diesem Zeitpunkt zu laufen beginnt.

Falls ein Opting-out – wie vom Mitglied behauptet – anlässlich einer Generalversammlung beschlossen wird, so muss es sich mindestens um eine Universalversammlung handeln, anlässlich derer alle Aktionäre dem Opting-out zustimmen.³ Das Handelsregisteramt wird nach Anmeldung des Opting-out das Protokoll der Generalversammlung prüfen.⁴ Die Standeskommission stellte bei der Überprüfung des fraglichen Protokolls der Generalversammlung jedoch fest, dass nur 229 von 287 Stimmen anwesend waren. Ebenfalls war das Opting-out im Handelsregister nicht eingetragen. Folglich musste die Standeskommission davon ausgehen, dass das Opting-out nie rechtsgültig beschlossen wurde.

Bei der Überprüfung des Indossaments der fraglichen Namenaktie der Mitglieder stellte die Standeskommission fest, dass eine Übertragung der Namenaktie auf einen Dritten nie stattgefunden hat. Das gleiche Bild zeigte sich mit Blick in das Aktienbuch der Anzeigerstatterin. Damit war das Mitglied nachweislich als Revisionsstelle tätig und gleichzeitig Inhaberin der Namenaktien. Eine Verwirkung aufgrund eines Opting-out im Jahr 2013 oder einer Übertragung der Aktien auf einen Dritten ist somit nie eingetreten, da das potenziell standeswidrige Verhalten andauerte.

4.2 Mögliche Verletzung der Pflicht zur Unabhängigkeit

Art. 4 der Standesregeln hält die Mitglieder von TREUHAND|SUISSE dazu an, den Beruf in voller Unabhängigkeit auszuüben und allfällige Interessenkonflikte zu vermeiden. Das Mitglied hat demnach alle Verbindungen und Tätigkeiten, welche seine Entscheidungsfreiheit oder seine Objektivität beeinträchtigen könnten, zu unterlassen.

Das Mass der Unabhängigkeit einer Revisionsstelle gemäss Art. 4 der Standesregeln ist mit der Anforderung an die Unabhängigkeit gemäss Art. 728 und 729 OR gleichzustellen. So gilt festzuhalten, dass direkte Beteiligungen an der geprüften Gesellschaft per se nicht zulässig sind. Als solch direkte Beteiligungen gelten Investitionen in das Eigen- oder Fremdkapital der geprüften Gesellschaft. Dabei spielt es keine Rolle, wie (un-)bedeutend diese Beteiligung ist. So ist bereits das Halten einer einzigen Aktie der geprüften Gesellschaft untersagt. Eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit liegt bereits vor, wenn sich der Revisor verpflichtet, die Aktie zu zeichnen.⁵ Dieser Grundsatz soll eine Beteiligung am Aktienkapital verhindern, da eine solche zu einem eigenen finanziellen Interesse des Revisors an der geprüften Gesellschaft führen kann. Die Unabhängigkeit wäre dann nicht mehr gewährleistet.⁶ Folglich versties das Mitglied vorliegend bereits durch das Halten einer Aktie gegen die Unabhängigkeit gemäss Art. 4 der Standesregeln, unabhängig davon, wie klein der Anteil am gesamten Aktienvolumen des Mitglieds selber war.

Unbedeutend ist, ob die zu prüfende Gesellschaft einer eingeschränkten oder einer ordentlichen Revision untersteht. Der überwiegende Teil der Lehre sowie das Bundesgericht wenden im Bereich der eingeschränkten Revision grundsätzlich die gleichen Unabhängigkeitsanforderungen an wie bei der ordentlichen Revision und damit auch die Unvereinbarkeitstatbestände des Art. 728 Abs. 2 OR. Die einzigen Ausnahmen zugunsten der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle im Bereich der Unabhängigkeit sind die Bestimmungen von Art. 729 Abs. 2 OR und von Art. 730a Abs. 2 OR, wonach keine Rotationspflicht für den leitenden Revisor besteht.⁷ Vorliegend war das Mitglied mit neun Namenaktien direkt am Aktienkapital beteiligt, damit versties es gegen die Unabhängigkeit im Sinne von Art 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR i.V.m. Art. 4 der Standesregeln. ■

→ Fazit und Empfehlung

1. Rückzug der Anzeige

Sobald eine Anzeige bei der Standeskommission eingereicht wird, liegt es einzig im Ermessen der Standeskommission, das Verfahren einzustellen.⁸ Dies sogar dann, wenn allfällige Anzeigerstatter die Anzeige von sich aus zurück-

ziehen. Vorliegend wurde das Verfahren trotz Rückzug der Anzeige fortgeführt, da es einen schweren Verstoß gegen die Standesregeln zu beurteilen galt.

2. Berechnung der Verwirkungsfrist bei standeswidrigem Verhalten

Mitglieder können sich nicht auf die zwei- bzw. fünfjährige Verwirkungsfrist berufen, solange das potenziell standeswidrige Verhalten andauert. Erst mit Beendigung des standeswidrigen Verhaltens beginnt die Verwirkungsfrist gemäss Art. 10 Abs. 1 lit. d) des Verfahrensreglements zu laufen.

3. Berichtigung von Handelsregistereinträgen

Im Übrigen sollten sämtliche Mitglieder von TREUHAND|SUISSE darum bemüht sein, die Eintragung im Handelsregister ihrer Klienten zu kontrollieren und allenfalls richtigstellen zu lassen, zumal der Eintrag im Handelsregister einen gewissen Gutgläubensschutz genießt.⁹ Vorliegend konnte das Mitglied nicht mehr beweisen, dass ein Opting-out rechtsgültig beschlossen wurde, weshalb die Standeskommission mitunter auf den Eintrag im Handelsregister abstellte.

4. Überprüfung der Beteiligungsverhältnisse bei Revisionsmandaten

Schlussendlich bleibt in Erinnerung zu rufen, dass die herrschende Lehre und das Bundesgericht auch bei einer eingeschränkten Revision die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gemäss Art. 728 OR beurteilen und somit im Vergleich zur ordentlichen Revision dieselben Anforderungen gelten. Insbesondere in Bezug auf das Halten von Aktien allfälliger Revisionsmandanten ist den Mitgliedern zu raten, die Beteiligungsverhältnisse zu überprüfen. Auch die Beteiligung allfälliger Arbeitnehmer der Firmenmitglieder können dabei eine Abhängigkeit begründen, zumal das Verhalten der Arbeitnehmer in Anwendung von Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 11 Abs. 3 lit. a) der Standesregeln den Firmenmitgliedern zuzurechnen ist.

¹ Vgl. Art. 4 Abs. 5 des Verfahrensreglements, wonach das Mitglied bis zum Nachweis seiner Schuld als unschuldig gilt; vgl. auch Art. 13 Abs. 2 des Verfahrensreglements, wonach hinsichtlich der Bestimmungen zur Revision analog auf die StPO verwiesen wird.

² Art. 98 lit. c) StGB besagt: «Die Verjährung beginnt, wenn das strafbare Verhalten andauert, mit dem Tag, an dem dieses Verhalten aufhört.»

³ Vgl. Art. 727a Abs. 2 OR.

⁴ Vgl. Karim Maizar/Rolf Watter, BSK-OR II, N 24 zu Art. 727a.

⁵ Vgl. Reto Eberle/Daniel Lengnauer, Zürcher Kommentar, 2016, N 115 zu Art. 728.

⁶ Vgl. Reto Eberle/Daniel Lengnauer, a.a.O., N 111 zu Art. 728.

⁷ Vgl. zum Ganzen Christian Haas/Patrick Schacher, Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in: Der Schweizer Treuhänder 12/2014, S. 1061.

⁸ Vgl. Art. 7 Abs. 2 des Verfahrensreglements.

⁹ Vgl. BGE 133 III 368 E. 2.4.1 S. 375 = Pr 2008 Nr. 5.