

ENGE BEZIEHUNGEN ZWISCHEN REVISIONSSTELLE UND GEPRÜFTEM UNTERNEHMEN

Abgrenzungsfragen im Bereich der Unabhängigkeit*

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist für die Prüfbranche ein Dauerthema. In der Praxis stellt sich vermehrt die Frage, wie eng die Beziehungen von Exponenten der Revisionsstelle zu Repräsentanten des geprüften Unternehmens sein dürfen, ohne mit den Anforderungen des Gesetzes in Konflikt zu geraten.

1. EINLEITUNG

Die Revisionsstelle und das geprüfte Unternehmen stehen oft in einer vielschichtigen Beziehung zueinander. Revisionsdienstleistungen sind ohne die Zusammenarbeit zwischen Prüfer und Geprüftem kaum denkbar. Die Revisionsstelle ist auf die Unterlagen und Auskünfte des geprüften Unternehmens angewiesen, und dieses wiederum ist gesetzlich verpflichtet, bei der Revision mitzuwirken (vgl. Art. 730b Abs. 1 *Obligationenrecht*, OR [1]). Die Revision ist zudem ein komplexer Prozess, in dessen Verlauf es zu vielfältigen Interaktionen zwischen Exponenten der Revisionsstelle und des geprüften Unternehmens kommt. Dies ist zulässig, solange es nicht zu einem übermässigen Vertrauensverhältnis und damit zu einer engen Beziehung zu den Repräsentanten des geprüften Unternehmens kommt. Der Gesetzgeber löst die damit verbundenen Probleme grundsätzlich mit Rotationspflichten und Abkühlfristen (Art. 730a Abs. 2 OR, Art. 11 Abs. 1 Bst. b und c sowie Abs. 2 *Revisionsaufsichtsgesetz*, RAG [2]).

Enge Beziehungen können sich auch ausserhalb von Revisionsdienstleistungen ergeben. Revisionsunternehmen bieten oft eine Vielzahl von Dienstleistungen an, die für das geprüfte Unternehmen von Interesse sind. Die Erbringung solcher Zusatzdienstleistungen ist zulässig, solange insbesondere weder eine Selbstprüfung erfolgt (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR) noch eine wirtschaftliche Abhängigkeit (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR, Art. 11 Abs. 1 Bst. a RAG) entsteht.

Daneben gibt es weitere enge Beziehungen zwischen Prüfer und Geprüftem, die vom Gesetzgeber nicht im Einzelnen geregelt, sondern in einer Sammelbestimmung für unzuläs-

sig erklärt werden (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). In der Praxis ist diesbezüglich eine gewisse Unsicherheit feststellbar. Der Beitrag versucht aufzuzeigen, welches die wesentlichen Abgrenzungsfragen sind und wo es in diesem Umfeld aufzupassen gilt.

2. GLEICHER MASSSTAB BEI DER ORDENTLICHEN UND DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Die Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften ist bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision naturgemäss dieselbe [3]. Wie die ordentlich revidierende Revisionsstelle (Art. 728 Abs. 1 OR) muss auch die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden, und ihre Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 729 Abs. 1 OR).

Für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle gelten daher im Grundsatz dieselben Anforderungen an die Unabhängigkeit wie für die ordentlich prüfende Revisionsstelle. Die Unvereinbarkeitstatbestände bei der ordentlichen Revision (Art. 728 Abs. 2 OR) sind trotz fehlender expliziter Auflistung auch bei der eingeschränkten Revision anwendbar [4]. Es gilt mit anderen Worten bei der eingeschränkten Revision keine «Unabhängigkeit light», deren Ausgestaltung überdies unklar und damit kaum praxistauglich wäre [5]. Die einzigen Ausnahmen in Bezug auf die eingeschränkte Revision bilden das unter gewissen Schutzmassnahmen zulässige Mitwirken bei der Buchführung bzw. das Erbringen anderer Dienstleistungen (Art. 729 Abs. 2 OR) und die feh-



MANUS WIDMER, MLAW,
LL.M., RECHTSANWALT,
GERICHTSSCHREIBER,
BUNDESGERICHT,
LAUSANNE/VD



RETO SANWALD,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
LEITER RECHT UND
INTERNATIONALES,
STELLVERTRETENDER
DIREKTOR, EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

lende Rotationspflicht für den leitenden Revisor (Art. 730a Abs. 2 OR).

3. ZWECK DER UNVEREINBARKEIT EINER ENGEN BEZIEHUNG

Mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle unvereinbar ist eine enge Beziehung des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär des geprüften Unternehmens (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Damit wird vermieden, dass die Unabhängigkeit des Revisors durch Eigeninteresse und Vertrautheit gefährdet wird [6]. Besteht zwischen dem leitenden Revisor und einem von den Bestimmungen zur Unabhängigkeit erfassten Exponenten des geprüften Unternehmens eine enge Beziehung (wobei der blosse Anschein genügt) kann sich ein Dritter nicht auf die Objektivität des Prüfungsurteils verlassen.

4. PERSÖNLICHER GELTUNGSBEREICH

4.1 Exponenten der Revisionsstelle. Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit und damit auch zur engen Beziehung gelten für den leitenden Revisor (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR) und alle weiteren an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen auch für die

Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion (Art. 728 Abs. 3 OR) [7]. Den Exponenten der Revisionsstelle zugerechnet werden auch enge Beziehungen von Personen, die der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder anderen Personen mit Entscheidfunktion nahestehen (Art. 728 Abs. 5 OR). Dasselbe gilt für Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzern, Art. 728 Abs. 6 OR). Die Bestimmungen hinsichtlich des Geltungsbereichs der Unabhängigkeitsvorschriften sind auch auf die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle anwendbar [8].

4.2 Exponenten des geprüften Unternehmens. Eine enge Beziehung ist unzulässig, wenn sie gegenüber einem Mitglied des Verwaltungsrats, einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder einem bedeutenden Aktionär des geprüften Unternehmens besteht (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR).

5. SACHLICHER GELTUNGSBEREICH

5.1 Allgemeines. Enge Beziehungen zwischen der Revisionsstelle und dem revidierten Unternehmen können dem Anschein nach oder tatsächlich aus verschiedenen Gründen entstehen. Dies ist namentlich bei persönlichen Bezie-

hungen wie familiären und verwandtschaftlichen Verhältnissen sowie Freundschaften, aber auch bei geschäftlichen Beziehungen der Fall [9]. Die verpönte enge Beziehung hat dabei dieselbe Bedeutung wie der Begriff der nahe stehenden

«Die verpönte enge Beziehung hat dieselbe Bedeutung wie der Begriff der nahe stehenden Person.»

Person (vgl. Art. 728 Abs. 5 OR) [10]. Letzterer ist aus dem Aktien- und Steuerrecht bekannt und insbesondere in der Rechnungslegung von grosser Bedeutung [11].

Die Frage, ob eine unzulässige enge Beziehung vorliegt, ist aus Sicht eines Dritten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung zu beantworten [12]. Massgeblich ist dabei, welchen Anschein [13] der Revisor gegen aussen schafft, da die tatsächliche Unabhängigkeit im Sinne einer inneren Geisteshaltung nur sehr schwer feststellbar und einer rechtlichen Normierung kaum zugänglich ist [14]. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob der Revisor sich selbst unabhängig fühlt [15]. Wo die Grenze zwischen einer unproblematischen «normalen» und einer problematischen «engen» Beziehung zu ziehen ist, kann nicht eindeutig festgelegt werden. Für die Unabhängigkeit der Revisionsstelle hat der Gesetzgeber anders als in verschiedenen Verfahrens- bzw. Prozessordnungen [16] nicht ausdrücklich festgelegt, ab wann eine enge und damit unzulässige Beziehung vorliegt [17]. Zwar kann die Aufgabe der Revisionsstelle nicht gänzlich mit jener eines Behördenvertreters oder Richters verglichen werden; die in den erwähnten Bereichen bestehenden Regeln und die entsprechende Gerichtspraxis können aber als Leitlinie herangezogen werden [18].

5.2 Persönliche Beziehung

5.2.1 Familiäre und verwandtschaftliche Beziehung. Persönliche Verhältnisse können zu unzulässig engen Beziehungen führen [19]. Hierbei stehen die familiären und verwandtschaftlichen Beziehungen im Vordergrund. Unterschieden wird zwischen unmittelbaren Familienangehörigen und nahen Verwandten. Ehegatten, Lebensabschnittspartner und Personen, die finanziell abhängig sind (z.B. Kinder), gehören zu den unmittelbaren Familienangehörigen [20]. Eltern, Geschwister und finanziell unabhängige Kinder sind nahe Verwandte [21].

Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschliessend [22]: So werden etwa in der Botschaft des Bundesrats insbesondere Ehepartner, Geschwister und Grosseltern als nahe stehende Personen bezeichnet [23]. Eine vergleichbare Liste gab es bereits in der altrechtlichen Weisung des eidgenössischen Handelsregisteramts vom 17. August 1994 über die Eintragung von Revisoren ins Handelsregister und über die Unterlagen betreffend deren fachliche Befähigung [24]. Noch weiter geht das Bundesgericht, das 1997 in einem Entscheid festhielt, dass die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach verletzt ist, wenn der Revisor mit dem Delegierten des Verwaltungsrats der zu prüfenden Gesellschaft verschwägert ist [25].

Potenziell können aufgrund des entstehenden Anscheins somit grundsätzlich alle familiären oder verwandtschaftlichen Beziehungen zwischen Prüfer und Geprüftem problematisch werden [26]. Es würde allerdings zu weit gehen, auch die entferntesten familiären Beziehungen als mit der Unabhängigkeit unvereinbar anzusehen.

Als Leitlinie bzw. Eingrenzung können, wie erwähnt, die Regelungen für den Ausstand in den verschiedenen Verfahrens- und Prozessordnungen dienen [27]. Nicht zulässig ist demnach [28]:

→ Ehe [29] bzw. eingetragene Partnerschaft und faktische Lebensgemeinschaft [30], wobei deren Trennung [31] bzw. nachträgliche Auflösung jeweils irrelevant ist [32]; → Verwandtschaft [33] bis zum dritten Grad [34] in gerader Linie [35] oder in einer Seitenlinie [36]; → Verschwägerung [37], wobei die nachträgliche Auflösung der sie begründenden Ehe oder eingetragenen Partnerschaft irrelevant ist [38].

5.2.2 Freundschaft, Bekanntschaft, Nachbarschaft und Feindschaft.

Neben familiären und verwandtschaftlichen Beziehungen können auch andere soziale Beziehungen problematisch sein [39]. Insbesondere Freundschaften sind mit Blick auf die Unabhängigkeit heikel. Dies gilt allerdings nur dann, wenn sie objektiv betrachtet intensiv sind [40]. Eine Befangenheit darf erst angenommen werden, wenn eine Freundschaft durch regelmässige persönliche Kontakte aktiv gelebt wird und aktuell ist [41].

Grundsätzlich unproblematisch sind sozial übliche Kontakte, blosser Bekanntschaften z.B. aufgrund eines gemeinsamen Studiums oder die frühere Zusammenarbeit beim gleichen Arbeitgeber [42]. Unbedenklich sind weiter gemeinsame Besuche von Weiterbildungsveranstaltungen, Mitgliedschaften oder Vorstandstätigkeiten in ideellen Vereinigungen (Sportverein, politische Partei, Serviceclub, Studentenvereinigung, Berufsverband oder anderweitige Interessengemeinschaft) [43], sofern keine weiteren Anhaltspunkte für eine enge Beziehung vorliegen [44]. Auch ein Duzverhältnis oder gemeinsamer Militärdienst genügt in aller Regel nicht für eine Befangenheit [45]. Ein rein nachbarschaftliches Verhältnis ist ebenfalls unproblematisch [46]. Die Zugehörigkeit zur selben Religionsgemeinschaft ist meist so zu beurteilen wie die Mitgliedschaft in einer politischen Partei [47].

Es würde zu weit führen und den engen räumlichen Gegebenheiten der Schweiz zu wenig Rechnung tragen, wenn der (ordentlich oder eingeschränkt prüfende) Revisor keinerlei Bekanntschaft bzw. Kontakt ausserhalb des Revisionsmandats mit einem Exponenten des geprüften Unternehmens [48] haben dürfte. In einem neueren Entscheid hat das Bundesgericht noch zum alten und somit «weniger strengen» Recht jedoch bekräftigt, dass ein freundschaftliches bzw. partnerschaftliches Verhältnis zum Revisor die Unabhängigkeit ausschliessen kann, wobei es insbesondere auch auf den entstehenden Anschein hingewiesen hat [49].

Angemerkt sei, dass auch eine Feindschaft zu einem Exponenten der geprüften Gesellschaft die Objektivität und Unabhängigkeit des Revisors negativ beeinflussen kann und damit ebenfalls unvereinbar mit der Tätigkeit als Prüfer ist [50]. Eine Feindschaft gilt als enge Beziehung (im negati-

ven Sinn)[51]. Da wohl kaum je ein Revisor (wieder-)gewählt wird, zu dem eine Feindschaft besteht, dürfte die praktische Bedeutung dieses Ausschlussgrundes allerdings gegen Null tendieren [52].

5.3 Geschäftliche Beziehung. Aufgrund des entstehenden Anscheins ist eine gemeinsame wirtschaftliche Zweckverfolgung wohl in den meisten Fällen unzulässig [53]. Verpönt sind gemeinsame Investments bzw. gemeinsame geschäftliche Aktivitäten [54]. Problematisch sind auch Partnerschaften, geschäftliche Abhängigkeiten [55] und weitere berufliche Verpflichtungen [56].

In der Praxis kann es auch vorkommen, dass die Kumulation einzelner Elemente zumindest dem Anschein nach zum Verlust der Unabhängigkeit führt. So kann die identische Sitzadresse der Revisionsstelle und des geprüften Unternehmens den Anschein einer engen Beziehung zumindest verstärken [57]. Gleiches dürfte für sog. care off (c/o)-Adressen gelten, bei der die Revisionsstelle ihre Sitzadresse als Adresse für die geprüfte Gesellschaft zur Verfügung stellt [58]. Gemeinsame Internet- bzw. Marktauftritte können ebenfalls zum Anschein mangelnder Unabhängigkeit führen [59].

6. PRAXIS DER RAB UND DER GERICHTE

Die *Revisionsaufsichtsbehörde* (RAB) greift enge Beziehungen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR) [60] und darauf basierende Verstösse gegen die Unabhängigkeit relativ selten auf. Das hat zum einen damit zu tun, dass der Begriff «enge Beziehung» in einem kleinräumigen Land wie der Schweiz viel Interpretationsspielraum beinhaltet und nicht immer klare Verstösse auszumachen sind. Einzelne Typen von engen Beziehungen (z. B. enge Freundschaften) sind zudem auch von der Faktenlage her nicht einfach zu belegen [61]. Zum anderen liegt die Messlatte im einem Gewährsverfahren relativ hoch: Die RAB muss für den Entzug der Zulassung nicht nur wie erwähnt die enge Beziehung bzw. deren Anschein beweisen, sondern auch, dass der Verstoss gegen die Unabhängigkeit so gravierend ist, dass die betroffene Person keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (Art. 4 Abs. 1 Revisionsaufsichtsverordnung, RAV [62]).

In der Praxis der RAB und der Gerichte sind bisher nur enge geschäftliche Beziehungen aus Beschäftigungsverhältnissen und gemeinsamen unternehmerischen Tätigkeiten sowie seltener familiäre oder verwandtschaftliche Beziehungen vorgekommen [63]. Typisch ist zudem, dass neben der

engen Beziehung noch weitere Verstösse gegen die Unabhängigkeit erfolgen, meist mit Bezug zur Person, zu der die enge Beziehung besteht [64].

7. FAZIT

Beziehungen von Exponenten der Revisionsstelle zu Repräsentanten des geprüften Unternehmens sind in den engen räumlichen Gegebenheiten der Schweiz nicht zu vermeiden. Der Begriff der «engen Beziehung» enthält viel Interpretationsspielraum, weshalb gewisse Unsicherheiten in der Praxis verständlich sind. Wann genau eine Beziehung «eng» wird bzw. ein Mass an Verbundenheit erreicht ist, dass tatsächlich (bewusst oder unbewusst) oder dem Anschein nach sachfremde Motive in die Revision einfließen, hängt letztlich von den Umständen des Einzelfalls ab. Insofern ist es nicht praktikabel, eine «weisse Liste» von erlaubten Beziehungen und eine «schwarze Liste» von verbotenen Relationen zu erstellen. In der Praxis trifft man zudem nicht selten auf Mehrfachbeziehungen, die sich kaum auf einen einfachen Nenner bringen lassen. Manchmal lässt auch erst die Kombination verschiedener an sich zulässiger Beziehungen bei einer Gesamtbetrachtung den Anschein einer Verflechtung und damit der mangelnden Unabhängigkeit entste-

hen [65]. Es ist die Aufgabe der Berufsverbände und auch der RAB, die Betroffenen für heikle Konstellationen zu sensibilisieren.

Für die Prüferinnen und Prüfer führt letztlich kein Weg daran vorbei, sich auf der Grundlage einer kritischen Grundhaltung [66] immer wieder mit dem eigenen Verhältnis zum

*«Beziehungen von Exponenten
der Revisionsstelle zu Repräsentanten
des geprüften Unternehmens sind
in den engen räumlichen Gegebenheiten
der Schweiz nicht zu vermeiden.»*

geprüften Unternehmen auseinanderzusetzen und mit der Frage, welchen Anschein diese Beziehung allenfalls erwecken kann. Diese Beurteilung und die daraus möglicherweise folgenden Konsequenzen können unangenehm und im Einzelfall sogar belastend sein, stärken aber das Vertrauen in einen Berufsstand, der eine wichtige Rolle in der heutigen Wirtschaft spielt. ■

Anmerkungen: *Die Autoren geben ausschliesslich ihre persönliche Meinung wieder und binden das Bundesgericht und die Eidg. Revisionsbehörde (RAB) in keiner Weise. Der Beitrag basiert auf der Darstellung der beiden Autoren in: von Büren (Hrsg.), Schweizerisches Privatrecht (SPR), Band VIII/10, Die Revision, Basel 2014, § 13 N 61 ff. 1) Obligationenrecht vom 30. März 1911 (OR, SR 220). 2) Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302). Vgl. dazu die Darstellung bei Sanwald/Huser, Rotationspflichten und Abkühlfristen im neuen Revisionsrecht, ST 2009/6–7, 461 ff. 3) Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 3939 ff., 4026. 4) Widmer/Sanwald, in: von Büren (Hrsg.), Schweizerisches Privatrecht (SPR), Band VIII/10, Basel 2014, § 13 N 187, mit zahlreichen Hinweisen insbesondere auf die konstante Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts und des Bundesgerichts, und neuerdings überzeugend diesbezüglich Christian Haas/Patrick Schacher, ST 2014/12, S. 1060 ff. A.A. Camponovo/Camponovo, Anschein der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision, Der Konkretisierungsauftrag des Gesetzgebers, AJP 2014, 627 ff., und Nussbaumer/Feller, Unabhängigkeit – Kritische Würdigung aus Sicht der Praxis, TREX 5/2014, 270 ff. 5) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 188. 6) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 61, mit Verweis auf N 24 f. und 30 f. 7) Dieser Personenkreis wird oft unter dem Begriff der «chain of command» zusammengefasst: SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 144, m. w. N. 8) SPR-Widmer/Sanwald, § 13 N 189 (Anm. 4), m. w. N. A.A. für die eingeschränkte Revision Camponovo/Camponovo (Anm. 4), 644. 9) Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4019, 4021; Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) der Treuhand-Kammer, Ausgabe 2007, Ziff. V Bst. B; Standard zur eingeschränkten Revision (SER), 1. Auflage 2007, Anhang B Bst. e und f; International Ethics Standards Board for Accountants, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Ausgabe 2014,

Ziff. 290.123 ff., 126 ff.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011 (E. 2.5.3); Jean Nicolas Druey, Die Unabhängigkeit des Revisors, SZW 2007, 439 ff., 444; Daniel Christian Pfiffner, Revisionsstelle und Corporate Governance, Diss. Zürich 2008, N 2071; Watter/Rampini, in: Honsell et al. (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Auflage, Basel 2012, Art. 728 N 26; Oertli/Hänni, in: Roberto/Trüeb (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012, Art. 728 N 9; Montavon/Wichser, Droit suisse de la révision, Lausanne 2009, 133 f.; Peter/Cavadini/Dunant, in: Tercier/Amstutz (Hrsg.), Code des obligations II, Basel 2008, Art. 728 N 28; SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 66. 10) Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4021. 11) Vgl. SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 67 m. w. N. sowie PS 550 bzw. ISA 550 und Martin Hürzeler, ISA 550 «Nahe stehende Personen», Bedeutung und Erfahrungsbericht der RAB, ST 2011, 988 ff., passim. 12) Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4021; RzU (Fn. 9), Ziff. V, Bst. B; vgl. auch SER (Anm. 9), Anhang B, allgemeine Grundsätze. 13) Zum Begriff des Anscheins SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 16 ff., 19, m. w. N. 14) Vgl. dazu bereits die Botschaft des Bundesrats vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 745 ff., 845; SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 67. 15) Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4021; SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 67. 16) Vgl. etwa Art. 10 Verwaltungsverfahrensgesetz (VwVG; SR 172.021), Art. 47 Zivilprozessordnung (ZPO; SR 272) und Art. 56 Strafprozessordnung (StPO, SR 312.0). 17) Dies gilt insbesondere mit Blick auf Verwandtschaften und Schwägerschaften, zu denen in den genannten Verfahrens- bzw. Prozessordnungen jeweils klar definiert wird, bis zu welchem Grad der diesbezüglichen Beziehungen ein Unvereinbarkeitsgrund vorliegt. 18) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 67. Vgl. dazu etwa den aktuellen Entscheid des Bundesgerichts Nr. 4A_62/2014 vom 20. Mai 2014 zur Unabhängigkeit des Gerichts und hinten Ziff. 5.2.1. 19) A.A. Camponovo/Camponovo (Anm. 4), 641, 646, wonach persönliche Beziehungen bei der eingeschränkten Revision ohne

Einschränkung zulässig sind. 20) RzU (Anm. 9), Art. 12. 21) RzU (Anm. 9), Art. 13. 22) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 70. 23) Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4020 f. 24) Ziff. III.2. der Weisung, abgedruckt in: Der bernische Notar, 1995, 77. Nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar ist es demnach, wenn der Revisor der Ehepartner, der Bruder bzw. die Schwester, ein Vor- oder Nachfahre eines Verwaltungsrats oder eines Aktionärs ist, der über die Stimmenmehrheit in der Generalversammlung des geprüften Unternehmens verfügt. 25) Urteil des Bundesgerichts Nr. 4A.2/1997 vom 11. Juli 1997, E. 2 (nicht publiziert). Das Urteil wurde auszugsweise wiedergegeben in der Schweizerischen Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht (ZBGR) 1998, 282 f. 26) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 70. 27) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 70. 28) Vgl. Art. 10 Abs. 1 Bst. b-bis VwVG, Art. 47 Abs. 1 Bst. c-d ZPO und Art. 56 Bst. c-d StPO. 29) Das Verlöbnis führt ebenfalls zu einem Verstoß gegen die Unabhängigkeit: Breitenmoser/Spori Fedail, in: Waldmann/Weissenberger (Hrsg.), VwVG, Praxis-kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 10 N 56; im Ergebnis ebenfalls Reto Feller, in: Auer/Müller/Schindler (Hrsg.), VwVG, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 10 N 18; Markus Boog, in: Niggli/Heer/Wiprächtiger (Hrsg.), Basler Kommentar zur Schweizerischen Strafprozessordnung, Basel 2011, Art. 56 N 36. 30) Eine faktische (hetero- oder homosexuelle) Lebensgemeinschaft liegt vor, wenn zwischen zwei Personen eine auf Dauer oder längere Zeit angelegte umfassende Lebensgemeinschaft mit Ausschliesslichkeitscharakter besteht, die sowohl eine geistig-seelische als auch eine wirtschaftliche Komponente aufweist (Wohn-, Tisch- und Bettgemeinschaft). Dabei sind die gesamten Umstände des Zusammenlebens von Bedeutung: BGE 118 II 235 ff., 238 (E. 3b); Breitenmoser/Spori Fedail (Anm. 29), Art. 10 N 54, m. w. N. 31) BSK StPO-Boog, (Anm. 29), Art. 56 N 36. 32) Breitenmoser/Spori Fedail (Anm. 29), Art. 10 N 55, m. w. N.; Marc Weber, in: Spühler/Tenchio/Infanger (Hrsg.), Basler Kommentar zur Schweizerischen Zivilpro-

zessordnung, 2. Auflage, Basel 2013, Art. 47 N 31. A.A. Feller (Anm. 29), wonach die Auflösung relevant ist, solange keine Gefahr positiver Bevorzugung anhält oder Rache- und Hassgefühle bestehen, die den Anschein der Befangenheit begründen. Diese Argumentation verkennt allerdings, dass die Gefühlslage der Betroffenen durch Dritte kaum beurteilt werden kann, weshalb der Anschein der weiterhin bestehenden Verbundenheit oder Verfeindung vorgeht. Ähnlich BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 36. **33)** Der Grad der (Bluts-) Verwandtschaft bestimmt sich nach der Zahl der sie vermittelnden Geburten. In gerader Linie sind zwei Personen miteinander verwandt, wenn die eine von der andern abstammt, und in der Seitenlinie, wenn sie von einer dritten Person abstammen und unter sich nicht in gerader Linie verwandt sind (Art. 20 Zivilgesetzbuch, ZGB; SR 210). **34)** Nussbaumer/Feller (Anm. 4), 271, beschränken sich auf den zweiten Grad. **35)** Aufsteigend Eltern, Grosseltern, Urgrosseltern und absteigend Kinder, Enkel, Urenkel: BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 37. **36)** Demnach gilt die Unabhängigkeit für Onkel/Tanten (dritter Grad), Neffen/Nichten (dritter Grad) bzw. deren Ehegatten, nicht aber für Cousins/Cousinen (vierter Grad): Breitenmoser/Spori Fedail (Anm. 29), Art. 10 N 60; Feller (Anm. 29), Art. 10 N 19; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 37. Adoptivverwandte sind ebenfalls Verwandte: Feller (Anm. 29), Art. 10 N 19; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 37. **37)** Wer mit einer Person verwandt ist, ist mit deren Ehegatten, deren eingetragener Partnerin oder deren eingetragener Partner in der gleichen Linie und in dem gleichen Grade verwandtschaftlich (Art. 21 Abs. 1 ZGB). Demnach gilt die Unabhängigkeit für Schwiegereltern, Schwiegerkinder, Ehegatten der Enkel, Schwiegergrosselftern usw., nicht aber für die Eltern oder Geschwister zweier Ehepartner oder die Ehepartner zweier Geschwister: Breitenmoser/Spori Fedail (Anm. 29), Art. 10 N 58; Feller (Anm. 3029 Art. 10 N 20; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 37. **38)** Art. 21 Abs. 2 ZGB; Breitenmoser/Spori Fedail (Anm. 29), Art. 10 N 59. **39)** A.A. Nussbaumer/Feller (Anm. 4), 271, die sämtliche Sozialkontakte für zulässig halten, sofern keine finanzielle Abhängigkeit vorliegt.

40) SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 71. Vgl. weiter BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 35, m.w.N.; BSK StPO-Boog (Anm. 39), Art. 56 N 39. **41)** Vgl. BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 35, m.w.N. **42)** Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2775/2008 vom 18. Dezember 2008 (E. 3.1.2.1; im Zusammenhang mit der Verletzung börsenrechtlicher Meldepflichten). Bei personellen Wechseln zwischen Revisionsstelle und geprüftem Unternehmen sind aber ggf. bestimmte Abkühlfristen zu beachten: Vgl. SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 132 ff. Ähnlich Nussbaumer/Feller (Anm. 4), 271. **43)** Vgl. BGE 118 Ia 282 ff.; Urteil des Bundesgerichts Nr. 5A_253/2010 vom 10. Mai 2010; BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 42, 44, 46; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 40. Besteht allerdings gleichzeitig eine gemeinsame wirtschaftliche Zweckverfolgung, ist die Unabhängigkeit dem Anschein nach wohl zu verneinen. Vgl. hinten Ziff. 5.3. **44)** SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 71; vgl. auch BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 42. Zu denken ist an Organisationen mit einem kleinen Kreis Gleichgesinnter mit engen persönlichen Beziehungen. **45)** Vgl. BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 35; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 40. **46)** SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 71; vgl. weiter BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 35; BSK StPO-Boog (Anm. 29), Art. 56 N 40. **47)** Vgl. BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 45, mit Blick auf öffentlich-rechtlich anerkannte Kirchen; bei einem überschaubaren Mitgliederkreis (z.B. Sekte) kann die Frage anders beurteilt werden (vgl. Anm. 44). **48)** Vorne Ziff. 4.2. **49)** Urteil des Bundesgerichts Nr. 6B_192/2013 vom 10. Dezember 2013 (E. 3.3). **50)** Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2775/2008 vom 18. Dezember 2008 (E. 3.1.2; im Zusammenhang mit der Verletzung börsenrechtlicher Meldepflichten) sowie die explizite Erwähnung in Art. 47 Abs. 1 Bst. f ZPO und Art. 56 Bst. f StPO. Vgl. dazu BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 36. **51)** BSK OR II-Watter/Rampini (Anm. 9), Art. 728 N 25, die allerdings davon ausgehen, dass die Feindschaft von der Generalklausel in Art. 728 Abs. 1 OR erfasst wird. A.A. Druey (Anm. 9), 444, der ein qualifiziertes Schweigen erkennt. **52)** Vgl. auch BSK OR II-

Watter/Rampini (Anm. 9), Art. 728 N 26. **53)** SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 70. Vgl. auch RzU (Anm. 9), Ziff. IV Bst. C Abs. 1; SER (Anm. 9), Anhang B Bst. e. A.A. Camponovo/Camponovo (Anm. 4), 641 f., 646, wonach enge geschäftliche Beziehungen bei der eingeschränkten Revision zulässig sind, solange keine geschäftliche Abhängigkeit entsteht. **54)** SPR-Widmer/Sanwald (Anm. 4), § 13 N 68. **55)** Dazu gehören je nach Umständen auch Bürogemeinschaften. **56)** Botschaft Bundesrat (Anm. 3), 4021; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011 (E. 2.5.3); Druey (Anm. 9), 444; BSK OR II-Watter/Rampini (Anm. 9), Art. 728 N 26. **57)** Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 (E. 9.3). Dieser Entscheid wurde vom Bundesgericht mit Urteil Nr. 2C_591/2010 vom 15. März 2011 bestätigt. **58)** Solche Konstellationen sind oft bei gleichzeitiger Tätigkeit von Exponenten der Revisionsstelle als (fiduziarische) Verwaltungsräte anzutreffen. Mitunter wird zusätzlich der Post- und Telefonverkehr der geprüften Gesellschaft durch die Revisionsstelle besorgt. Solcherlei ist nicht mit der Unabhängigkeit zu vereinbaren. Weniger streng Urs Bertschinger, Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten und ordentlichen Revision – Gleichlauf und Differenz, AJP 2012, 1221 ff., 1234. **59)** Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 (E. 9.3); RzU (Anm. 9), Ziff. IV Bst. C Abs. 1. **60)** Vorne Ziff. 1. **61)** Vgl. BSK ZPO-Weber (Anm. 32), Art. 47 N 36. **62)** Revisionsaufsichtsverordnung (RAV, SR 221.302.3). **63)** Vgl. dazu die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-6373/2010 vom 11. April 2011= BVGE 2011/41, Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011 (bestätigt durch das Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012), Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012, Nr. B-739/2011 vom 6. September 2012, Nr. B-2274/2012 vom 19. Juni 2013, Nr. B-5348/2012 vom 25. Juli 2013, Nr. B-4251/2012 vom 23. September 2013 und Nr. B-2765/2013 vom 20. März 2014. **64)** Zum Beispiel Beteiligung am geprüften Unternehmen oder gegenseitige Revision. **65)** Vgl. bereits BGE 123 III 31 E. 1a S. 32 f., m.N. **66)** Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013, 200.13.1.; SER (Anm. 9), Ziff. 1.2.