

Zum Verhalten der Revisionsstelle beim Feststellen von verdeckten Gewinnausschüttungen

HWP sensibilisiert den Berufsstand

Das neu publizierte Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP) enthält einige wesentliche Änderungen. Beispielsweise wird das Vorgehen der Revisionsstelle beim Feststellen von verdeckten Gewinnausschüttungen präzisiert, nachdem das Revisionshandbuch 1992 (RHB) bisher zu dieser Fragestellung nur sehr rudimentär Stellung genommen hat. Verdeckte Gewinnausschüttungen können nicht nur die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung, sondern auch die Rechte von Minderheitsaktionären und Gläubigern tangieren und zudem einen wichtigen Einfluss auf die Verantwortlichkeit der Revisionsstelle haben. Der vorliegende Artikel bezweckt, die Neuerungen darzustellen und den Berufsstand dafür zu sensibilisieren.

1. Problemstellung

1.1 Begriffsbestimmung

Der Begriff «verdeckte Gewinnausschüttungen» stammt aus dem Steuerrecht. Es handelt sich dabei um direkte oder indirekte Leistungen von Kapitalgesellschaften, i. d. R. Aktiengesellschaften [1] an ihre Aktionäre zu nicht marktconformen Bedingungen. Als Oberbegriff wird im Steuerrecht in jüngster Zeit der Begriff «geldwerte Leistungen» verwendet [2]. Üblicherweise werden zwei Unterarten geldwerter Leistungen unterschieden: verdeckte Gewinnausschüttungen und Gewinnvorwegnahmen. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind Leistungen



Barbara Desax, lic. oec. HSG, Doktorandin im Bereich Wirtschaftsprüfung und -beratung an der Universität St. Gallen, ATAG Ernst & Young, Zürich

der Gesellschaft an Aktionäre und diesen nahestehende Personen, welche im Vergleich zur erbrachten Gegenleistung offensichtlich übersetzt sind (überhöhter Aufwand der Gesellschaft) [3]. Beispiele: überhöhte Saläre, Spesen, Honorare, Zinsen, Übernahme privaten Aufwands, Erwerb von Aktiven zu überhöhten Preisen, überhöhte Transferpreise und Management Fees, etc. [4]. Als Gewinnvorwegnahmen gelten Leistungen der Gesellschaft, für welche sie von den Aktionären oder diesen nahestehenden Personen gar keinen oder weniger Ertrag vereinnahmt, als sie von einem unabhängigen Dritten in jedem Fall verlangen und erhalten würde (zu tiefer Ertrag der Gesellschaft) [5]. Beispiele: zu tiefe Zinsen, unentgeltliches Zurverfügungstellen von Anlagegütern zu privatem Gebrauch, Verkauf von Aktiven zu zu tiefen Preisen, unverbuchter oder nur zum Teil verbuchter Erlös aus Lieferungen und Leistungen, etc.

Im Handelsrecht existiert für solche Tatbestände interessanterweise kein Begriff. Das Handelsrecht kennt mit Art. 678 Abs. 2 OR eine Rückerstattungspflicht für bestimmte Leistungen, welche i. d. R. geldwerte Leistungen im steuerlichen Sinne abdecken. Der Gesetzestext verwendet nur den Begriff «Leistungen». In der Praxis wird daher für solche Tatbestände auf die steuerlichen Begriffe zurückgegriffen, und in diesem Text wird der Begriff «verdeckte Gewinnausschüttung» verwendet [6].

Es ist an dieser Stelle darauf hinzuweisen, dass der steuerrechtliche und der handelsrechtliche Begriff der geldwerten Leistung bzw. der verdeckten

Gewinnausschüttung nicht absolut deckungsgleich sind. Der steuerliche Begriff knüpft hauptsächlich an die Abgrenzung von geschäftsmässig begründetem und geschäftsmässig nicht begründetem Aufwand an. Aus handelsrechtlicher Sicht ist dagegen zu beurteilen, ob die Gesellschaft Gewinnausweis und Gewinnverwendung gesetzes- und statutenkonform vorgenommen hat [7]. Gemeinsam ist beiden Konzeptionen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen zu einer Gewinnschmälerung für die Gesellschaft führen. Unterschiede bestehen beispielsweise darin, dass das Handelsrecht im Gegensatz zum Steuerrecht auch Leistungen an Verwaltungsräte ausdrücklich der Rückerstattung unterwirft (Art. 678 OR) und damit auch Minderheits- und Gläubigerschutzinteressen miteinbezieht [8]. Zudem verlangt das Handelsrecht nicht nur ein Missverhältnis zur Gegenleistung, sondern auch zur wirtschaftlichen Lage (Art. 678 Abs. 2 OR). Die wirtschaftliche Lage ist im Steuerrecht bedeutungslos. Im Handelsrecht wird ein offensichtliches Missverhältnis verlangt, während für eine steuerliche Aufrechnung bereits blosse Erkennbarkeit genügt [9]. Das Steuerrecht geht somit früher von einer verdeckten Gewinnausschüttung aus als das Handelsrecht.

1.2 Handelsrechtliche Problematik

Verdeckte Gewinnausschüttungen können gegen verschiedene handelsrechtliche Gesetzesbestimmungen verstossen [10]. Zu denken ist hier beispielsweise an Verstösse gegen die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung nach Art. 662a OR, an die Bewertungsvorschriften der Artikel 664 ff. OR, an die Bestimmungen über die Zuweisung an die gesetzlichen Reserven gemäss Art. 671 OR, an die Bestimmung von Art. 675 Abs. 2 OR, wonach Dividenden nur aus dem Bilanzgewinn und hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden dürfen, an die Rückerstattungspflicht für bestimmte Leistungen nach Art. 678 OR, an das Verbot der Einlagerückgewähr nach Art. 680 Abs. 2 OR i.V.m. Art. 732 OR, sowie an die Bestimmungen über die Sorgfalts- und Treuepflicht des

Verwaltungsrates und die Gleichbehandlung der Aktionäre (Art. 717 Abs. 1 und 2 OR). Zudem sind Verletzungen weiterer Gesetze, z.B. Verletzungen von Vorschriften des Steuerrechts, des Abgaberechts oder der Sozialversicherungen möglich.

1.3 Aktualität

Verdeckte Gewinnausschüttungen können bei allen Gesellschaften vorkommen: sowohl bei kleinen, personenbezogenen Aktiengesellschaften als auch bei Konzernen unter dem Stichwort «Transferpreisproblematik». Oft ist die Motivation für die Vornahme verdeckter Gewinnausschüttungen steuerlicher Natur. Beispielsweise soll damit die wirtschaftliche Doppelbelastung [11] umgangen oder im interkantonalen bzw. internationalen Bereich Steuergefälle ausgenutzt werden [12]. Bereits an der Kammertagung 1995 in Davos wurde das Thema «Verdeckte Gewinnausschüttungen im Aktienrecht und im Steuerrecht» behandelt [13] und in der Folge zu einer eigenen Publikation ausgebaut [14].

In jüngster Zeit sind verdeckte Gewinnausschüttungen neu auch aus handelsrechtlicher Sicht von Bedeutung. Grund dafür sind einerseits eine verschärfte Rechtsprechung und andererseits heftige Diskussionen in der Lehre. Im sogenannten «Appenzeller Fall» wurde eine im Kanton Appenzell



Hans Isler, lic. oec. HSG, Partner, Arthur Andersen SA, Mitglied der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer und Ko-Autor des Schweizer Handbuchs der Wirtschaftsprüfung, Genf

A. Rh. domizilierte Aktiengesellschaft, welche über mehrere Jahre an den Hauptaktionär und dessen beiden Söhne in grösserem Umfang übersetzte Spesenentschädigungen bezahlte und private Kosten übernahm, vom Bundesgericht wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt [15]. Da der Hauptaktionär die Leistungen nicht vollumfänglich versteuerte, wurde auch er wegen versuchter Steuerhinterziehung verurteilt [16]. Der Revisor der Aktiengesellschaft, welcher zugleich Steuervertreter des Hauptaktionärs und der beiden Söhne war, wurde als Gehilfe zur versuchten Steuerhinterziehung der Gesellschaft und des Hauptaktionärs bzw. dessen Söhne verurteilt [17]. Ausserdem wurden sowohl Revisor wie Hauptaktionär erstinstanzlich wegen mehrfachen Steuerbetrugs und mehrfacher Urkundenfälschung zu einer bedingten Gefängnisstrafe verurteilt. Das Urteil wurde allerdings von der zweiten Instanz aufgehoben, und Revisor und Hauptaktionär wurden schlussendlich vom Bundesgericht wegen Urkundenfälschung verurteilt [18].

In der Lehre vertritt Böckli pointiert die Meinung, verdeckte Gewinnausschüttungen bildeten aus zwei Gründen Prüfungsgegenstand: erstens unterliegen willentlich durchgeführte und wesentliche verdeckte Gewinnentnahmen im Sinne von Art. 678 Abs. 2 OR auf jeden Fall der Meldepflicht. Zweitens führen solche Leistungen notwendigerweise zu einer falschen Bilanz und meistens auch zu einer falschen Erfolgsrechnung, und bilden somit Prüfgegenstand nach Art. 728 Abs. 1 OR [19].

Die Verschärfung der Rechtsprechung und die Diskussion in der Lehre haben dazu geführt, dass die Treuhandkammer zur Vorgehensweise beim Feststellen von verdeckten Gewinnausschüttungen anlässlich der Neuausgabe des Revisionshandbuchs, neu Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung «HWP», Stellung nimmt [20].

2. Zum Prüfungsgegenstand

Die Revisionsstelle hat gemäss Art. 728 Abs. 1 OR zu prüfen, ob die Buchführung und Jahresrechnung sowie der

Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen. Sie hat zudem der Generalversammlung schriftlich über die Ergebnisse der Prüfung zu berichten und eine Empfehlung abzugeben, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung genehmigt [21] oder abgelehnt werden soll (Art. 729 Abs. 1 OR). Bei der Durchführung der Prüfung festgestellte Verstösse gegen Gesetz und Statuten sind in jedem Fall dem Verwaltungsrat, in wichtigen Fällen auch der Generalversammlung mitzuteilen (Art. 729b Abs. 1 OR).

Es ist offensichtlich, dass mit «Gesetz» gemäss Art. 728 Abs. 1 OR und «Gesetz» gemäss Art. 729b Abs. 1 OR nicht die gleichen Bestimmungen gemeint sind [22]. Unter Art. 728 Abs. 1 OR fallen nur diejenigen Vorschriften, welche die Buchführung und Rechnungslegung regeln [23]. Gegenstand der Anzeigepflicht nach Art. 729b Abs. 1 OR sind e contrario alle Gesetzesbestimmungen, welche nicht Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften darstellen [24]. Dies ist sehr weitgehend und muss u.E. wie auch in ISA Nr. 250 [25] eingeschränkt werden auf Gesetze, welche der Prüfer als für die Branche und die Gesellschaft relevant identifiziert hat und welche nach seiner Einschätzung einen Einfluss auf wesentliche Posten und Angaben der Jahresrechnung haben können [26].

Der Prüfer bestätigt in seinem Bericht die Einhaltung der berufsständischen Grundsätze [27] und damit die Einhaltung der Grundsätze zur Abschlussprüfung [28]. Er hat einen risikoorientierten Prüfungsansatz anzuwenden und seine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden [29]. Dazu gehören u.E. auch wesentliche Fehlaussagen infolge verdeckter Gewinnausschüttungen [30]. Aufgrund der im Rahmen der Prüfungsvorbereitung beschafften notwendigen internen und externen Informationen über das Unternehmen identifiziert der Prüfer in einem ersten Schritt die relevanten Geschäftsrisiken. Bei diesen handelt es sich um Risiken allgemeiner Natur, welche sich aus den Aktivitäten des Unterneh-

mens, dem wirtschaftlichen Umfeld und der Art der Geschäftstätigkeit ergeben [31]. Die Geschäftsrisiken sind unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit bis auf Stufe der einzelnen Prüffelder zu verfeinern, und die daraus resultierenden inhärenten Risiken pro Prüffeld sind zu analysieren [32]. Anschliessend ist das Kontrollrisiko des einzelnen Prüffelds zu beurteilen, d.h. das Risiko, das sich aus Schwächen oder Versagen interner Kontrollmassnahmen ergibt [33]. Aufgrund dieser Einschätzungen hat der Prüfer Art und Umfang seiner Prüfungshandlungen festzulegen. Er beeinflusst dadurch das Aufdeckungsrisiko, d.h. das Risiko, dass risikobehaftete Tatbestände vom Prüfer nicht entdeckt werden [34]. Aus dem Aufdeckungsrisiko ergibt sich das Prüfungsrisiko pro Prüffeld. Das Prüfungsrisiko für das gesamte Mandat ergibt sich aus der Summe des Prüfungsrisikos aller Prüffelder [35].

Wie oben gezeigt wurde können verdeckte Gewinnausschüttungen durchaus gegen Gesetzes- und Statutenbestimmungen verstossen, die keine Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften darstellen. Sie sind somit nicht in jedem Fall Prüfungsgegenstand [36]. Erst eine saubere Risikobeurteilung zeigt, ob ein Risiko verdeckter Gewinnausschüttungen vorhanden ist. Im Rahmen der Prüfungsplanung sind diejenigen Risikofaktoren zu identifizieren, welche auf verdeckte Ge-



Dominik Spiess, dipl. Wirtschaftsprüfer, Partner Refidar Treuhand-Gesellschaft, Mitglied der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer, Genf

winnausschüttungen hindeuten und einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben können. Diesen ist mittels geeigneter Prüfungshandlungen nachzugehen. Der Prüfer hat dabei zu berücksichtigen, dass sich Risiken auch aus den übermässigen Erwartungen der Öffentlichkeit bzw. spezieller Interessengruppen ergeben können [37]. Er hat die unterschiedlichen Interessen gegeneinander abzuwägen. Es kann daher im Einzelfall angezeigt sein, freiwillig mehr zu prüfen.

3. Vorgehensweise nach HWP

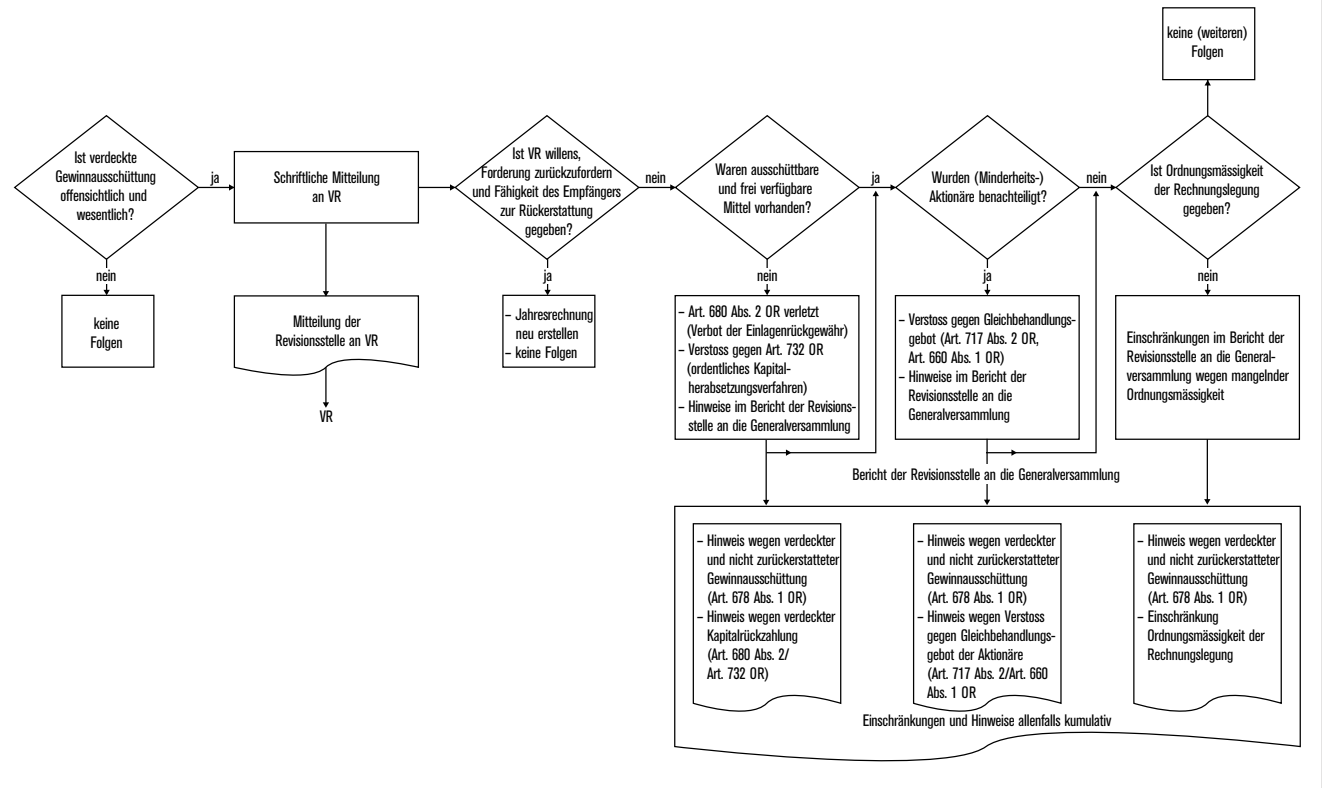
Stellt der Prüfer aufgrund seiner Prüfungen verdeckte Gewinnausschüttungen fest, so bietet sich für die weitere Vorgehensweise das Entscheidungsschema im HWP an [38].

1. Offensichtliche und wesentliche verdeckte Gewinnausschüttungen sind dem Verwaltungsrat schriftlich mitzuteilen.

Die Offensichtlichkeit bezieht sich dabei auf die Formulierung von Art. 678 Abs. 2 OR, die Wesentlichkeit ergibt sich aus Art. 662a Abs. 2 Ziff. 2 OR und GzA Nr. 1 Ziff. 3.5. Die beiden Voraussetzungen sind kumulativ zu verstehen: sind verdeckte Gewinnausschüttungen nicht offensichtlich, so unterliegen sie nicht der Rückerstattungspflicht nach Art. 678 Abs. 2 OR. Sind sie nicht wesentlich, so sind sie für den Bilanzadressaten nicht von Bedeutung. Die Beurteilung der Offensichtlichkeit des Missverhältnisses einer Leistung zu ihrer Gegenleistung und zur wirtschaftlichen Lage beinhaltet einen grossen Ermessensspielraum. Es ist primär Sache der Gesellschaft, insbesondere des Verwaltungsrates, zu beurteilen, ob ein offensichtliches Missverhältnis besteht.

Die verdeckten Gewinnausschüttungen sind dem Verwaltungsrat mitzuteilen. Dieser hat gemäss Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1 und 3 OR die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben, die Oberleitung der Gesellschaft wahrzunehmen und das Rechnungswesen, die Finanzkontrolle und die Finanzplanung zu gestalten. Er hat die Ge-

Darstellung 1
Verhalten der Revisionsstelle bei Vorliegen von verdeckten Gewinnausschüttungen [39]



schaftsleitung namentlich im Hinblick auf die Einhaltung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen zu beaufsichtigen [40]. Er hat zudem gemäss Art. 717 Abs. 1 OR die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen zu wahren. Es fällt somit auch in seinen Aufgabenbereich, die Strukturen zu schaffen, dass verdeckte Gewinnausschüttungen mit wesentlichem Einfluss auf die Jahresrechnung verhindert werden bzw. dass er von solchen Leistungen Kenntnis erhält. Die Mitteilung an den Verwaltungsrat hat schriftlich zu erfolgen. Sie geschieht im Rahmen der Anzeigepflicht nach Art. 729b Abs. 1 OR. Es handelt sich dabei nicht um die Berichterstattung zum Prüfungsgegenstand. Sind die verdeckten Gewinnausschüttungen dem Verwaltungsrat mitgeteilt, so ist es dessen Aufgabe, die Interessen der Gesellschaft zu wahren und einen allfälligen Rückerstattungsanspruch geltend zu machen.

Die Beurteilung der Offensichtlichkeit und Wesentlichkeit verdeckter

Gewinnausschüttungen ist von grosser Bedeutung, da sich damit entscheidet, ob der Prüfer weitere Schritte vornehmen muss oder ob die verdeckte Gewinnausschüttung keine Folgen hat. Der Prüfer hat seine Beurteilung zu dokumentieren.

2. In einem zweiten Schritt beurteilt der Prüfer, ob die Voraussetzungen für eine Rückerstattung nach Art. 678 OR gegeben sind. Dafür ist einerseits ausschlaggebend, ob der Verwaltungsrat den Willen hat, die Leistung zurückzufordern. Andererseits ist von Bedeutung, ob der Empfänger in der Lage ist, die Leistung oder deren Gegenwert zurückzuerstatten. Wenn beide Voraussetzungen gegeben sind, so hat die Gesellschaft die Forderung zu verbuchen.

Verdeckte Gewinnausschüttungen, welche die Voraussetzungen von Art. 678 OR erfüllen, führen bei der geschädigten Gesellschaft ex lege zu einem Rückerstattungsanspruch. Zur

Frage der Verbuchung herrschte bisher in der Lehre Uneinigkeit [41]. Die Treuhand-Kammer spricht sich mit diesem Vorgehensschema für eine grundsätzliche Verbuchungspflicht aus, sofern die handelsrechtlichen Aktivierungsvoraussetzungen, nämlich Rückforderungswille und Rückleistungsfähigkeit gegeben sind. In der Praxis wird es allerdings selten der Fall sein, dass beide Bedingungen eingehalten sind. Normalerweise wird zumindest der Rückforderungswille fehlen, denn verdeckte Gewinnausschüttungen sind i.d.R. dadurch charakterisiert, dass die Gesellschaft einen Aktionär, Verwaltungsrat oder eine diesen nahestehende Person (bewusst) begünstigt. Es sind jedoch Fälle denkbar, in denen nicht alle Verwaltungsräte über die Leistung informiert sind und die Mitteilung der Revisionsstelle dazu führt, dass der Gesamtverwaltungsrat eine Rückforderung der Leistung beschliesst. Auch ein Wechsel im Aktionariat, beispielsweise durch Verkauf oder Erbschaft, kann dazu führen, dass die Ge-

sellschaft willens ist, die Leistung zurückzufordern. Ein Anspruch kann gemäss Art. 678 Abs. 4 OR grundsätzlich innerhalb der fünfjährigen Verjährungsfrist geltend gemacht werden.

3. Wenn der Verwaltungsrat keinen Rückforderungswillen hat, so bringt die Revisionsstelle in ihrem Bericht einen Hinweis auf Art. 678 Abs. 1 OR an.

Fehlt dem Verwaltungsrat der Wille zur Rückforderung der Leistung, so darf nach handelsrechtlichen Grundsätzen keine Forderung verbucht werden. Eine Verbuchung würde dazu führen, dass die Jahresrechnung unwahr ist, da sie ein fiktives Aktivum enthält. Um die möglicherweise benachteiligten Minderheitsaktionäre und Gläubiger zu informieren, hat die Revisionsstelle in ihrem Bericht einen Hinweis auf einen Verstoß gegen Art. 678 OR anzubringen [42]. Mittels Hinweisen werden Verstöße gegen Gesetzesbestimmungen gerügt, welche keine Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften sind. Es handelt sich dabei um die in Art 729b Abs. 1 OR formulierte Anzeigepflicht von wichtigen Fällen an die Generalversammlung [43]. Hinweise haben keinen Einfluss auf die Empfehlung der Revisionsstelle zur Genehmigung der Jahresrechnung nach Art. 729 Abs. 1 OR [44]. Sie ermöglichen den Bilanzadressaten, insbesondere den (Minderheits-)Aktionären, an der Generalversammlung von ihrem Auskunfts- und

Einsichtsrecht nach Art. 697 OR Gebrauch zu machen und vom Verwaltungsrat detailliertere Informationen zu den fraglichen Transaktionen zu verlangen.

4. Hat der Verwaltungsrat den Willen, die Leistung zurückzufordern, aber ist der Empfänger der Leistung nicht in der Lage, diese zurückzuerstatten, so hat die Gesellschaft die Forderung einzubuchen und wertzuberichtigen.

Die Forderung ist aufgrund des Prinzips der Vollständigkeit (Art. 662a Abs. 2 Ziff. 1 OR) zu verbuchen, aber aufgrund des Vorsichts- bzw. Imparitätsprinzips gleichzeitig wertzuberichtigen. Ob die Wertberichtigung brutto oder netto auszuweisen ist, liegt im Ermessen der Gesellschaft. Die mangelnde Rückzahlungsfähigkeit des Empfängers als solche führt zu einem Hinweis, wenn weitere Gesetzesbestimmungen [45] verletzt sind.

5. Der Prüfer hat zu beurteilen, ob genügend frei verfügbare und ausschüttbare Mittel vorhanden waren.

Genügend frei verfügbare und ausschüttbare Mittel sind vorhanden, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung kleiner oder höchstens gleich gross ist wie Bilanzgewinn plus die zur Ausschüttung vorhandenen Reserven. Allfällige Rückstellungen für Schulden sind zu berücksichtigen. Waren nicht genügend frei verfügbare und ausschüttbare Mittel vorhanden, so

liegt eine verdeckte Kapitalrückzahlung vor. Da die Bestimmungen von Art. 732 ff. OR verletzt sind, ist im Bericht der Revisionsstelle auf diese Gesetzesverstöße hinzuweisen. Verdeckte Gewinnausschüttungen können auch gegen das Verbot der Einlagerückgewähr von Art. 680 Abs. 2 OR verstossen. Auch darauf ist im Bericht hinzuweisen.

6. Der Prüfer hat zu beurteilen, ob durch die verdeckte Gewinnausschüttung Aktionäre, i. d. R. Minderheitsaktionäre wesentlich benachteiligt wurden.

Verdeckte Gewinnausschüttungen kommen einzelnen Aktionären oder diesen nahestehenden Personen zu. Sind noch weitere Aktionäre, i. d. R. Minderheitsaktionäre vorhanden, so werden diese dadurch benachteiligt. Wesentliche Benachteiligungen von Aktionären können gegen die Pflicht des Verwaltungsrates verstossen, die Aktionäre unter gleichen Voraussetzungen gleich zu behandeln (Art. 717 Abs. 2 OR). Gemäss Art. 660 Abs. 1 OR hat jeder Aktionär Anspruch auf einen verhältnismässigen Anteil am Bilanzgewinn. Da verdeckte Gewinnausschüttungen dividendenähnliche Ausschüttungen sind, kann sich dadurch eine Benachteiligung der übrigen Aktionäre ergeben. Sind die Benachteiligungen wesentlich, d. h. würde die Mitteilung der Gesetzesverstöße an die Generalversammlung dazu führen, dass sich die Aktionäre ein anderes Urteil

über die Geschäftsführung machen, so ist im Bericht der Revisionsstelle ein Hinweis anzubringen.

7. Der Prüfer hat zu beurteilen, ob die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung gegeben ist.

Die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung umfasst die Vorschriften von Art. 662a OR sowie von Art. 957 ff. OR. Sie ergibt sich insbesondere aus der Einhaltung der Grundsätze der Vollständigkeit, Klarheit und Wesentlichkeit der Angaben, der Vorsicht sowie der Unzulässigkeit der Verrechnung von Aufwand und Ertrag (Art. 662a Abs. 2 OR). Sind diese Grundsätze in wesentlichem Ausmass verletzt, so hat der Prüfer seinen Bericht einzuschränken.

8. Weitere Einschränkungen können sich auch in bezug auf die Verwendung des Bilanzgewinnes, beispielsweise hinsichtlich der Reservendotierung ergeben.

Wenn die in Art. 671 Abs. 1 OR gesetzlich vorgeschriebene Höhe der allgemeinen Reserve von 50% des einbezahlten Aktienkapitals nicht erreicht ist, können verdeckte Gewinnausschüttungen in wesentlichem Ausmass dazu führen, dass die Reservezuweisungen ungenügend sind. Die Revisionsstelle hat zu beurteilen, ob der Antrag des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinnes trotzdem gesetzmässig ist. Ist dies nicht der Fall, so ist im Revisionsbericht eine Einschränkung anzubringen.

9. Zuletzt hat der Prüfer eine Gesamtbeurteilung vorzunehmen.

Die vorstehenden Hinweise und Einschränkungen sind kumulativ anzubringen. Der Prüfer hat daher bei einer Prüfung nach OR schlussendlich zu beurteilen, ob die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft trotz verdeckter Gewinnausschüttung möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. Erstellt die Gesellschaft ihre Rechnungslegung nach «true and fair view», hat der Prüfer zu beurteilen, ob die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.

Diese Gesamtbeurteilung ermöglicht es ihm, eine Empfehlung an die Generalversammlung abzugeben, ob die Jahresrechnung ohne oder trotz Einschränkung genehmigt oder infolge Einschränkung an den Verwaltungsrat zurückgewiesen werden soll [46].

Hat die verdeckte Gewinnausschüttung keinen Einfluss auf das Bild der Jahresrechnung, so kann es der Prüfer bei der Mitteilung an den Verwaltungsrat bewenden lassen, ausser es sind weitere Bestimmungen verletzt, die Einschränkungen oder Hinweise nötig machen. Ein Bericht ohne Hinweis oder Einschränkung ist dann denkbar, wenn der Verwaltungsrat schriftlich informiert wurde, die Jahresrechnung ordnungsmässig ist und weder Minderheitsaktionäre noch Gläubiger benachteiligt wurden. Ob dies in der Praxis der Fall sein wird, ist zumindest fraglich.

4. Beurteilung und offene Fragen

Dem Schema im HWP wäre zur Verdeutlichung hinzuzufügen, dass der Prüfer sämtliche im Zusammenhang mit verdeckten Gewinnausschüttungen bestehenden Risiken zu analysieren und zu beurteilen hat. Dazu gehört auch das Risiko, dass solche Leistungen zu Konsequenzen im steuerlichen Bereich oder im Bereich der Sozialabgaben führen können. Je nach Wahrscheinlichkeit von steuerlichen Nachbelastungen hat die Gesellschaft am Bilanzstichtag die Höhe der erforderlichen Rückstellung abzuschätzen. Oftmals wird diese handelsrechtlich notwendige Bildung von Rückstellungen unterlassen. Der Grund kann darin liegen, dass «(...) damit dem Ergebnis einer künftigen oder laufenden Steuerprüfung nicht vorgegriffen oder gar eine Steuernachzahlung gewissermassen selbst präjudiziert werden» [47] soll. Dies ist aber nur dann zulässig, wenn anderweitig nicht beanspruchte Rückstellungen oder andere stille Reserven vorhanden sind. Ist dies nicht der Fall, so sind, offen oder verdeckt, Rückstellungen zu bilden. Der Prüfer hat allfällige Rückstellungen dem Grund und der Höhe nach zu beurteilen. Dem Prüfer ist zu empfehlen, hei-

kle Fälle mit einem Rechts- und/oder Steuerberater zu besprechen. Dieser verfolgt regelmässig die Rechtsprechung und kann dadurch dazu beitragen, das Risiko von steuerstrafrechtlichen Folgen zu beurteilen.

Wenn die entdeckte verdeckte Gewinnausschüttung offensichtlich und wesentlich ist, ist es äusserst wichtig, dass der Prüfer die Schritte des Vorgehensschemas vollständig durchgeht. Auch wenn das HWP nur als Nachschlagewerk und Hilfsmittel für den täglichen Einsatz in der Praxis dient [48], so ist doch damit zu rechnen, dass es bei einer gerichtlichen Beurteilung von Fällen verdeckter Gewinnausschüttungen zum Vergleich herangezogen wird. Der Prüfer tut gut daran, ein abweichendes Verhalten zu begründen. Es ist zu beachten, dass letztendlich sowohl die Interpretation unbestimmter Rechtsbegriffe, wie die «Offensichtlichkeit» einer ist, als auch die Anwendung gesetzlicher Normen auf den Einzelfall immer Rechtsfragen bleiben, deren Beantwortung dem Richter obliegt [49].

Sowohl eine Verbuchung eines Rückerstattungsanspruchs (unter diesem Titel) als auch ein Hinweis auf Art. 678 OR im Bericht der Revisionsstelle führen zur heiklen Tatsache, dass auch die Steuerbehörde von der verdeckten Gewinnausschüttung Kenntnis erhält, sofern sie den Bericht der Revisionsstelle einverlangt [50]. Dies ist umso heikler, als, wie weiter oben erwähnt wurde, der handelsrechtliche Begriffsinhalt und der steuerliche Begriffsinhalt der verdeckten Gewinnausschüttung nicht deckungsgleich sind, ja vielmehr eine steuerliche Aufrechnung früher erfolgt, als eine Leistung der handelsrechtlichen Rückerstattungspflicht untersteht. Dies könnte dazu führen, dass jede solche Jahresrechnung von der Steuerbehörde genau geprüft wird bzw. im Fall des Hinweises im Bericht eine steuerliche Aufrechnung mit allfälligen steuerstrafrechtlichen Folgen resultiert. Dass dies für die Revisionsstelle zu schwierigen Situationen führt, liegt auf der Hand.

Die hauptsächliche Neuerung besteht in einem umfassenden Vorschlag der Treuhand-Kammer zum Themen-

kreis «verdeckte Gewinnausschüttung» und insbesondere in einer expliziten Stellungnahme zur Aktivierungspflicht des Rückerstattungsanspruchs. Eine Schwierigkeit besteht darin, dass der Prüfer in jedem Fall die Offensichtlichkeit des Missverhältnisses zu beurteilen hat. Es handelt sich um einen Ermessensentscheid, den der Prüfer mit Vorteil angemessen dokumentiert. Die mit verdeckten Gewinnausschüttungen einhergehende Beurteilung der Verstösse gegen Gesetzes- und Statutenbestimmungen ist hingegen nicht neu. Es ist denkbar, dass es im Einzelfall zu einigen Diskussionen mit Kunden kommen wird, welche eine «Praxisänderung» – sechs Jahre nach Einführung des neuen Aktienrechts – möglicherweise kaum verstehen werden. Es ist daher von Vorteil, bereits frühzeitig mit den Kunden das Gespräch zu suchen und auf die Änderungen hinzuweisen. In einigen Fällen kann es sogar angebracht sein, von Mandaten zurückzutreten.

Das Vorgehensschema des HWP stellt eine gangbare Lösung dar, um die Risiken, welche sich aus verdeckten Gewinnausschüttungen ergeben können, zu begrenzen. Natürlich sind damit noch nicht alle Fragen beantwortet. Die Thematik ist Teil einer sich an der Universität St. Gallen (HSG) in Bearbeitung befindlichen Dissertation, welche auf offene Fragen eingeht [51]. Bisher haben sich in der Praxis beispielsweise noch keine Kriterien herausbilden können, welche die Frage beantworten, wann ein Missverhältnis als offensichtlich bejaht werden muss. Dies ist zum grossen Teil auf die fehlende Jurisprudenz zurückzuführen. Ganz im Gegenteil zum Steuerrecht, wo etliche Entscheide existieren, welche sich mit der Frage befassen, wann eine verdeckte Gewinnausschüttung eine Steuerhinterziehung oder einen Steuerbetrug darstellt [52]. Die fehlenden Kriterien für die Quantifizierung der Offensichtlichkeit des Missverhältnisses stellen einen beträchtlichen Unsicherheitsfaktor dar.

Ganz grundsätzlich und unabhängig von der Darstellung im HWP stellt sich die Frage, ob ein Rückerstattungsanspruch nach Art. 678 OR verbucht werden muss. Aus dem Wortlaut von Art.

678 OR ergibt sich nur, dass die Gesellschaft einen Rückerstattungsanspruch und der Begünstigte eine Pflicht zur Rückerstattung hat. Aus dem Artikel können grundsätzlich keine direkten rechtlichen Konsequenzen abgeleitet werden [53]. Diese Frage hatte von den Gerichten bisher unseres Wissens noch nicht beurteilt zu werden. Sie hat aber entscheidenden Einfluss auf die Vorgehensweise des Prüfers.

Im Bereich verdeckter Gewinnausschüttungen hängt ein grosser Teil der Problematik damit zusammen, dass die Steuereinschätzung auf der nach handelsrechtlichen Grundsätzen erstellten Jahresrechnung beruht [54]. Die grössten Risiken ergeben sich für den Prüfer denn auch im Bereich Steuerrecht als Gehilfe zu Steuerhinterziehung und -betrug, wie der oben erwähnte Appenzeller Fall aufgezeigt hat. Auch hier stellt sich die Frage, ob eine allfällige Trennung von handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Buchführungs- und Bewertungsfragen wünschbar wäre [55].

5. Fazit

Es ist einerseits zu hoffen, dass der Prüfer nicht in die Lage kommt, das Entscheidungsschema der Treuhand-Kammer anwenden zu müssen, weil er über Kunden verfügt, welche keine solchen Leistungen erbringen. Andererseits ist aber auch eindringlich davor zu warnen, verdeckte Gewinnausschüttungen stillschweigend zu tolerieren. Es handelt sich um einen Bereich, der sich im Umbruch befindet. Der Prüfer hat sich bewusst zu sein, dass sich die Rechtsprechung ändert und verschärft und sich vielfältige Konsequenzen in aktienrechtlicher, zivilrechtlicher, strafrechtlicher und strafrechtlicher Sicht ergeben können. **==**

Anmerkungen

- 1 Der Artikel konzentriert sich auf die Erläuterung der Problematik bei Aktiengesellschaften.
- 2 Vgl. Änderung der Terminologie in BGE 107 Ib (1981) S. 279. Der Begriff «verdeckte Gewinnausschüttung» wurde fallengelassen, weil er streng genommen die sogenannten «Gewinnvorwegnahmen» nicht abdeckt.

- 3 Vgl. Höhn, Ernst, Waldburger, Robert: Steuerrecht, Band 1: Grundlagen – Grundbegriffe – Steuerarten, 8. A., Bern 1997, S. 511 Rz. 15.
- 4 Vgl. für Beispiele Treuhand-Kammer (Hrsg.): Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998, Band 1–4, Zürich 1998, S. 396 Ziff. 2.38552.
- 5 Vgl. Höhn/Waldburger, a.a.O. (Fn.), S. 512 Rz. 16.
- 6 Das HWP verwendet den Begriff «verdeckte Gewinnausschüttung», vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 395 ff. Ziff. 2.3855. Der Begriff wird aber umfassend im Sinne des Begriffs «geldwerte Leistung» verwendet.
- 7 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 395 f. Ziff. 2.38551.
- 8 Vgl. beispielsweise Neuhaus, Markus R.: Verdeckte Gewinnausschüttungen aus steuerrechtlicher Sicht, in Neuhaus et al., a.a.O. (Fn. 14), S. 51.
- 9 Vgl. beispielsweise BGE 115 Ib (1989) S. 279.
- 10 Vgl. beispielsweise Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 397 f. Ziff. 2.38554.
- 11 Der Gewinn von Kapitalgesellschaften unterliegt in der Schweiz bekanntlich einer zweifachen Besteuerung: einmal der Gewinnsteuer bei der Gesellschaft, im Falle einer Ausschüttung zudem der Einkommenssteuer beim Aktionär. Vgl. zum Konzept der wirtschaftlichen Doppelbelastung beispielsweise Höhn/Waldburger, a.a.O. (Fn. 3), S. 401 f. Rz. 13.
- 12 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 396 f. Ziff. 2.38553.
- 13 Vgl. Kammertagung 1995 Davos, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 140, Zürich 1996, S. 63–96.
- 14 Vgl. Neuhaus et al.: Verdeckte Gewinnausschüttungen, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Bd. 150, Zürich 1997.
- 15 Vgl. Archiv für Schweizerisches Abgaberecht (ASA) 63 S. 208 ff.
- 16 Vgl. ASA 63 S. 145 ff.
- 17 Vgl. SteuerRevue 1/94 S. 25 ff. und STE 1993 BdBSt B 101.3 Nr. 4.
- 18 Vgl. BGE 122 IV (1996) S. 25 ff.
- 19 Vgl. Böckli, Peter: Schweizer Aktienrecht, Zürich 1996, S. 952 f. Rz. 1803a und 1803b. Im Zusammenhang mit der Aufgabe des Verwaltungsrates, solche Leistungen zurückzuerlangen, ist Böckli zudem der Ansicht, dass «(...) auch die Revisionsstelle in diese Verantwortlichkeit hineingezogen werden kann» (Böckli, S. 737 Rz. 1432).
- 20 Vgl. dazu Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 60 ff. Ziff. 3.145.
- 21 Infolge eines redaktionellen Fehlers verwendet Art. 729 Abs. 1 OR den Begriff «Abnahme» anstatt «Genehmigung», vgl. Böckli, a.a.O. (Fn.) S. 963 Rz. 1817 Fn. 194.
- 22 Vgl. auch Forstmoser, Peter, Meier-Hayoz, Arthur, Nobel, Peter: Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, S. 384 Rz. 63 ff. zu § 33.
- 23 Vgl. Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, SR 83.015, S. 188. Dazu gehören die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 662a OR), die Bestimmungen über die Mindestgliederung (Art. 663 und 663a OR), die Vollständigkeit der Angaben im Anhang (Art. 663b OR) und die Bewertungsvorschriften (Art. 664–670 OR), vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 372 Ziff. 4.12081.

- 24 Nach der Botschaft über die Revision des Aktienrechts, a.a.O. (Fn.), S. 188, ist mit «Gesetz» gemäss Art. 729b Abs. 1 OR jedes Gesetz gemeint.
- 25 IFAC: International Standards on Auditing Nr. 250: Consideration of Laws and Regulations in an audit of Financial Statements, in IFAC Handbook 1996, Technical Pronouncements, S. 93–101. Die Treuhand-Kammer hat sich gegenüber der IFAC verpflichtet, die Anwendung ihrer Standards zu unterstützen und diese bei der Ausarbeitung der Grundsätze zur Abschlussprüfung zu berücksichtigen, soweit sie für den schweizerischen Berufsstand von Bedeutung sind (vgl. GzA Nr. 0 Ziff. 1.3 und 4.1).
- 26 Vgl. ISA Nr. 250 Ziff. 2, 15, 19.
- 27 Vgl. zum Normalwortlaut des Berichts der Revisionsstelle Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn.) S. 375 Ziff. 4.1209, und GzA Nr. 17 Beilage 1.
- 28 Vgl. Treuhand-Kammer (Hrsg.): Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA), Ausgabe 1996.
- 29 Vgl. den Normalwortlaut des Berichts der Revisionsstelle Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 375 Ziff. 4.1209, und GzA Nr. 17 Beilage 1.
- 30 Vgl. analog dazu Bourqui, Claude, Honold, Kersten Alexander: Fraude et vérification des comptes annuels, ST 5/97 S. 399–410, insbes. S. 410, die zu dieser Aussage im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen kommen. Auf die Tatsache, dass verdeckte Gewinnausschüttungen ebenfalls deliktische Handlungen, insbes. Buchführungsdelikte darstellen können, kann an dieser Stelle nicht näher eingegangen werden.
- 31 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn.), S. 120 Ziff. 3.24212.
- 32 Bei den inhärenten Risiken handelt es sich um «(...) die Anfälligkeit eines spezifischen Prüffelds für wesentliche Fehler (...), unter der Annahme, es bestehe keine Interne Kontrolle, auf die sich der Prüfer abstützen kann» (Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 121 Ziff. 3.24212).
- 33 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 121 Ziff. 3.24212.
- 34 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 121 Ziff. 3.24212.
- 35 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 123 Ziff. 3.24213.
- 36 Das oben erwähnte Argument von Böckli, dass willentlich durchgeführte und wesentliche verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne von Art. 678 Abs. 2 OR auf jeden Fall der Meldepflicht unterliegen und daher Prüfgegenstand bilden (vgl. Fn. 19), ist somit nur stichhaltig, falls sich die Meldepflicht nach Art. 729b Abs. 1 OR auf Sachverhalte bezieht, die auch der Prüfpflicht von Art. 728 Abs. 1 OR (welche sich auf den Prüfgegenstand bezieht) unterliegen.
- 37 Vgl. zur Erwartungslücke («Expectation Gap») beispielsweise Zünd, André: «Expectation Gap» – Die Revision im Clinch von Erwartung und Auftrag, in: ST 7-8/1992, S. 371–379, Behr, Giorgio: Expectation Gap – Rolle der Rechnungslegung, in: ST 7-8/1996, S. 539–546.
- 38 Vgl. zum folgenden Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn.) S. 60f. Ziff. 3.145.
- 39 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 62 Ziff. 3.145.
- 40 Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR.
- 41 Behnisch, Urs R.: Verdeckte Gewinnausschüttungen und Steuerstrafrecht. Schwerwiegende Sanktionen in einem komplexen Rechtsgebiet, in: ST 5/1993 S. 379–384, insbes. S. 380, geht beispielsweise davon aus, dass verdeckte Gewinnausschüttungen von Gesetzes wegen zu einem aktivierungspflichtigen Rückerstattungsanspruch führen. Neuhaus, Markus R.: Erfahrungen aus steuerlicher Sicht. Kritische steuerliche Aspekte des neuen Aktienrechts, in: ST 11/1994 S. 985–996, insbes. S. 992, verlangt aufgrund des Vorsichtsprinzips eine Aktivierung erst dann, wenn sich ein Recht verwirklicht hat und die Gesellschaft willig und fähig ist, den Anspruch durchzusetzen. Spörri, Beat: Die aktienrechtliche Rückerstattungspflicht. Zivilrechtliche und steuerrechtliche Aspekte. Zürich 1996, S. 356f. ist der Ansicht, der Rückerstattungsanspruch sei im Hinblick auf den Grundsatz der Vollständigkeit zu aktivieren und gegebenenfalls abzuschreiben.
- 42 In der Praxis war bisher nie ein Hinweis auf Art. 678 OR anzutreffen.
- 43 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 384 Ziff. 4.12121.
- 44 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4), S. 385 Ziff. 4.12122.
- 45 Vgl. die weiteren Punkte 5–7.
- 46 Art. 729 Abs. 1 OR.
- 47 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 385 Ziff. 2.38442.
- 48 Vgl. Vorwort zum HWP Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn.), S. 3 Ziff. 1.1.
- 49 Vgl. Treuhand-Kammer, a.a.O. (Fn. 4) S. 11 Ziff. 2.1124.
- 50 Die Frage, ob die Steuerbehörden den Revisionsbericht einverlangen dürfen, wurde unseres Wissens bisher noch nicht gerichtlich entschieden.
- 51 Desax, Barbara: Die Behandlung von Leistungsbeziehungen zu unangemessenen Bedingungen (geldwerte Leistungen) im Rahmen der risikoorientierten Abschlussprüfung. Diss. St. Gallen (erscheint voraussichtlich im Herbst 1999).
- 52 Vgl. die Beispiele bei Höhn/Waldburger, a.a.O. (Fn. 3) S. 457 Rz. 82 und S. 434 Rz. 31 Fn. 21.
- 53 Vgl. auch Neuhaus, a.a.O. (Fn. 14) S. 53.
- 54 Vgl. zum Massgeblichkeitsprinzip beispielsweise Cagianut, Francis, Höhn, Ernst: Unternehmenssteuerrecht. Bern 1993, S. 152ff. Rz. 26ff.
- 55 Eine Andeutung in diese Richtung macht die Expertenkommission «Rechnungslegungsrecht»: Revision des Rechnungslegungsrechtes. Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfer (VZA) vom 29. Juni 1998 zuhanden des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartementes, S. 89 Ziff. 1.2.2.

RÉSUMÉ

Comportement de l'organe de révision face aux distributions dissimulées de bénéfices

Le nouveau Manuel suisse d'audit (MSA) qui vient de sortir contient quelques modifications essentielles. La procédure de l'organe de révision en cas de constatation de distributions dissimulées de bénéfices est par exemple précisée, alors que le Manuel suisse de révision 1992 (MSR) avait pris position

de manière très rudimentaire à ce sujet. Les distributions dissimulées de bénéfices ne concernent pas uniquement la régularité de l'établissement des comptes, mais aussi les droits des actionnaires minoritaires et des créanciers. Elles exercent en outre une influence prépondérante sur la responsabilité de

l'organe de révision. Le présent article a pour but d'exposer les innovations et de sensibiliser la profession à ce propos.

Cet article sera traduit en français et publié dans l'EC 8/99.