

Daniel S. Weber\*

# Die Revisionsstelle zwischen Auskunft-, Anzeige- und Schweigepflicht – Aktuelle Fragen des Revisionsgeheimnisses

## Inhaltsübersicht

- |  |   |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>I. Einleitung</li> <li>II. Ausgewählte Pflichten der Revisionsstelle</li> <li>III. Zivil-, straf- und aufsichtsrechtliche Rechtsfolgen einer Geheimnisverletzung</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>IV. Das Revisionsgeheimnis in den eidgenössischen Prozessordnungen</li> <li>V. Schlussbemerkungen</li> </ul> |
|--|---|

## I. Einleitung

Das Revisionsrecht war und ist noch immer in einer Phase des Um- und Aufbruchs. Im Zuge der Neuregelung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht hin zu einer rechtsformunabhängigen Revision und einem neuen Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren wurde es 2008 vorerst auf den neusten Stand gebracht.<sup>1</sup> Bereits liegt jedoch die nächste Revision des Rechnungslegungsrechts vor,<sup>2</sup> welche von der «grossen» Aktienrechtsrevision abgekoppelt wurde.<sup>3</sup> Am Revisionshimmel leuchten indessen wichtige Fixsterne, welche jede Gesetzesrevision (fast) unangetastet lässt. Ein solcher Fixstern ist das Revisionsgeheimnis: Unter der Marginalie «Auskunft und Geheimhaltung» sieht der neue Art. 730b OR einerseits vor, dass der Verwaltungsrat der Revisionsstelle alle Unterlagen übergibt und ihr die Auskünfte erteilt, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt (Abs. 1).<sup>4</sup> Andererseits wahrt die Revisionsstelle sowohl das Geheimnis über ihre Feststellungen, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur

\* Lic. iur., Rechtsanwalt; Wissenschaftlicher Assistent und Doktorand an der Universität St. Gallen (HSG). Ich danke Dr. iur. et lic. rer. publ. MARTIN PEYER und lic. iur. PATRICK FRIGO, Rechtsanwalt, herzlich für die Durchsicht des Manuskripts und die wertvollen Hinweise.

<sup>1</sup> Vgl. Art. 727 ff. OR; Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG, SR 221.302).

<sup>2</sup> Der Ständerat hat die diesbezüglichen Beratungen in der Wintersession 2009 abgeschlossen. Vgl. AB 2009 S 1188 ff.

<sup>3</sup> Siehe Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Ak-

tenrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008 1589, 1696 ff.

<sup>4</sup> In der Praxis ist eine «Vollständigkeitserklärung» des Verwaltungsrats üblich. Siehe eingehend Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 2, 2. Aufl., Zürich 2009, Ziff. 4.6.3 (zit. HWP II); BSK OR II-REUTER, Art. 730b N 4–10; siehe auch Schweizer Prüfungsstandards (PS) der Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, 2. Aufl., Zürich 2010, PS 580, Rz. 1 ff.

Bekanntgabe verpflichtet ist, als auch die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft bei der Berichterstattung, der Erstattung von Anzeigen und bei der Auskunftserteilung an die Generalversammlung (Abs. 2).

Die vorliegenden Ausführungen konzentrieren sich auf ausgewählte Pflichten der Revisionsstelle, die im Zusammenhang mit dem Revisionsgeheimnis stehen. Der Beitrag gliedert sich in drei Teile: Im ersten Teil (II.) erfolgt eine Darstellung des Schutzzumfangs des Revisionsgeheimnisses, welches unter dem Vorbehalt der gesetzlichen Auskunfts- und Anzeigepflichten der Revisionsstelle steht. In der Folge werden die zivil-, straf- und aufsichtsrechtlichen Konsequenzen einer Geheimnisverletzung aufgezeigt (III.). Abschliessend wird das Revisionsgeheimnis mit Blick auf die neuen eidgenössischen Prozessordnungen von seiner prozesualen Seite her beleuchtet. Die Revisionsstelle hat sowohl in Zivil- wie auch in Strafverfahren grundsätzlich eine Mitwirkungspflicht (IV.).

## II. Ausgewählte Pflichten der Revisionsstelle

### A) Geheimhaltungspflicht gemäss Art. 730b Abs. 2 OR

#### 1. Umfang des Revisionsgeheimnisses

##### a) Verschwiegenheitspflicht

Art. 730 Abs. 2 aOR (Verschwiegenheit) auferlegte den Revisorinnen und Revisoren eine generelle Verschwiegenheitspflicht gegenüber Aktionären oder Dritten in Bezug auf alle Wahrnehmungen, die sie bei der Ausführung ihres Auftrages gemacht haben.<sup>5</sup> Im Zusammenhang mit der Änderung des Obligationenrechts betreffend die Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht stellt der redaktionell angepasste Art. 730b Abs. 2 Satz 1 OR die neue gesetzliche Grundlage für die revisionsrechtliche Verschwiegenheitspflicht dar: Die Revisionsstelle ist verpflichtet, das Geheimnis über ihre Feststellungen zu wahren, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist.<sup>6</sup> Da Art. 730b Abs. 2 OR nur die Geheimhaltungspflicht selbst regelt, ist die Auskunftspflicht gegenüber einem Sonderprüfer gemäss Art. 697d Abs. 2 OR nicht mehr explizit erwähnt.

Die Revisionsstelle hat nur dort ein Auskunftsrecht, wo auch eine gesetzliche Auskunftspflicht besteht.<sup>7</sup> Es ist ihr somit verboten, die im Laufe eines Revisionsmandates gemachten Wahrnehmungen an andere als die im Gesetz vorgesehenen Personen – und diesen nur bezüglich der vorgesehenen Angelegenheiten – wei-

<sup>5</sup> PETER FORSTMOSER/ARTHUR MEIER-HAYOZ/PETER NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N 112. Explizit vorbehalten blieb die Auskunftspflicht gegenüber dem Sonderprüfer.

<sup>6</sup> Botschaft 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 3969, 4031; siehe auch HWP II (Anm. 4), Ziff. 4.6. Das Revisionsgeheimnis gilt qua Verweisung für alle revisionspflichtigen Rechtsformen. Vgl. etwa für die Stiftung Art. 83b Abs. 3 ZGB; dazu DIEGO CAVEGN, Die Revision der Revision von Stiftungen und Vereinen, Zürich 2008, S. 119.

<sup>7</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 4.

terzugeben.<sup>8</sup> Unter die geheim zu haltenden Feststellungen fallen die der Revisionsstelle gestützt auf Art. 730b Abs. 1 OR zur Kenntnis gebrachten Tatsachen wie auch die Resultate ihrer eigenen Prüfungsarbeiten. Die Pflicht trifft generell die Revisionsstelle, die sicherzustellen hat, dass ihre Organe und Mitarbeiter die Verschwiegenheit beachten. Sie gilt sowohl für die Tätigkeit der Revisionsstelle als Organ im Rahmen der ordentlichen Prüfung gemäss Art. 728a bzw. Art. 729a OR wie auch in analoger Weise für die übrigen gesetzlichen Prüfungen.<sup>9</sup> Ferner auferlegen die Standes- und Berufsregeln der Treuhand-Kammer den Mitgliedern ebenfalls ein (verbandsrechtliches) Berufsgeheimnis.<sup>10</sup>

Art. 321 Ziff. 1 Abs. 1 StGB (Verletzung des Berufsgeheimnisses) erfasst die Verschwiegenheitspflicht der Revisionsstelle auch strafrechtlich: Nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichtete Revisoren sowie ihre Hilfspersonen werden auf Antrag (der Gesellschaft) mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bestraft, wenn sie ein Geheimnis offenbaren, das ihnen infolge ihres Berufes anvertraut worden ist, oder das sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben.<sup>11</sup>

Neben dem Obligationenrecht sehen auch weitere Gesetze spezifische Geheimhaltungspflichten für die spezialgesetzlichen Prüfgesellschaften vor<sup>12</sup>: Art. 129 Abs. 1 KAG<sup>13</sup> statuiert ein Prüfgeheimnis, welches explizit auch gegenüber Anlegern gilt, inhaltlich aber nicht über Art. 730b Abs. 2 OR hinausgeht.<sup>14</sup> Es ist der Prüfgesellschaft untersagt, Anlegern oder Dritten Informationen weiterzugeben, die ihr bei ihrer Tätigkeit anvertraut wurden oder die sie dabei wahrgenommen hat. Dabei hängt der Umfang der Schweigepflicht davon ab, aus welchem (Rechts-)Verhältnis zum Geheimnisherren sich die Schweigepflicht ergibt.<sup>15</sup> Speziell zu beachten ist, dass Revisionsstellen bzw. Prüfgesellschaften von

<sup>8</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 12; CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 4. Die Verschwiegenheitspflicht gilt auch gegenüber Gross- und Hauptaktionären. Selbst wenn diese Einsitz im Verwaltungsrat haben, müssen sie sich für Auskünfte an die ordentlichen Informationskanäle halten. Siehe hierzu II.B.

<sup>9</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 15. Entsprechend gilt die Geheimhaltungspflicht bspw. auch für die Prüfung des Gründungsberichts auf Vollständigkeit und Richtigkeit gemäss Art. 635a OR (sog. «spezielle Prüfungen»). Ferner unterliegt auch die Revisionsstelle der Konzernobergesellschaft gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR (früher Konzernprüfer) der Verschwiegenheitspflicht (FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL (Anm. 5), § 34 N 38).

<sup>10</sup> Standes- und Berufsregeln der Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten, Zürich 2007, Ziff. IV.1 (Verschwiegenheit) und die entsprechenden Befreiungsmöglichkeiten in Ziff. IV.2; vgl. DANIEL CHRISTIAN PFIFFNER,

Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich 2008, S. 254 Fn 1558.

<sup>11</sup> Siehe hierzu III.B.

<sup>12</sup> Vgl. zur neuen Terminologie den Anhang zum FINMAG, Ziff. 14 ff.; Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG, SR 956.1).

<sup>13</sup> Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31).

<sup>14</sup> BSK KAG-WATTER/SCHAAD, Art. 129 N 1 ff. Art. 129 KAG entspricht materiell Art. 54 aAFG. Die Prüfgesellschaft hat Einblick in die Geschäftsgeheimnisse der Fondsleitung, des Anlagefonds, der Depotbank und anderer Institute kollektiver Kapitalanlagen.

<sup>15</sup> Dieses Rechtsverhältnis kann gesetzlicher oder vertraglicher Natur sein. FRANZ HASENBÖHLER (Hrsg.), Recht der Kollektiven Kapitalanlagen, Zürich 2007, N 884; siehe auch BSK KAG-WATTER/SCHAAD, Art. 129 N 3 mit dem Hinweis auf das schutzwürdige Geheimhaltungsinteresse.

(Depot-)Banken zusätzlich dem Bankgeheimnis unterliegen (Art. 47 Abs. 1 lit. a BankG<sup>16</sup>).<sup>17</sup> Gleiches gilt für Revisionsstellen bzw. Prüfgesellschaften von Effekthändlern betreffend Börsengeheimnis (Art. 43 Abs. 1 lit. a BEHG<sup>18</sup>).<sup>19</sup>

## b) Wahrung der Geschäftsgeheimnisse

Das Obligationenrecht auferlegt der Revisionsstelle somit eine absolute Geheimhaltungspflicht gegenüber Dritten wie Gläubigern, Anlegern, Aktionären ausserhalb der Generalversammlung<sup>20</sup> und Verwaltungsratsmitgliedern ausserhalb des formellen Kontakts zwischen Verwaltungsrat und Revisionsstelle,<sup>21</sup> die nur in den vom Gesetz vorgesehenen Fällen durchbrochen werden darf bzw. muss.<sup>22</sup> Art. 730b Abs. 2 Satz 2 OR sieht in Ergänzung zur Verschwiegenheitspflicht vor, dass die Revisionsstelle bei ihrer (i.d.R. schriftlichen) Berichterstattung (Art. 728b Abs. 2 OR; Art. 729b Abs. 2 OR), bei der Erstattung von Anzeigen (Art. 728c Abs. 2 OR; Art. 729c OR) und bei der Auskunftserteilung über Durchführung und Ergebnis der Prüfung (Art. 697 Abs. 1 OR) an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft zu wahren hat. Im Rahmen der Generalversammlung hat somit das Kollektiv der Aktionäre Anspruch auf Auskunft über Durchführung und Ergebnis der Prüfung der Revisionsstelle – unter dem Vorbehalt der Geschäftsgeheimnisse.<sup>23</sup>

Es stellt sich folglich die Frage, welche Geheimnisse Geschäftsgeheimnisse darstellen. *Ratio legis* der Bestimmung ist der Schutz derjenigen Geheimnisse, an denen die Gesellschaft ein berechtigtes Interesse hat und deren Offenlegung ihr Schaden zufügen könnte.<sup>24</sup> Zu denken ist z.B. an Informationen über ein Geheimverfahren, ein noch geheim zu haltendes neues Produkt oder eine wichtige Erfindung oder andere für die Gesellschaft wesentliche Informationen wie ein wichtiger Gerichtsprozess; ferner geplante strategische Schritte wie in Vorbereitung stehende Umstrukturierungsprojekte (z.B. Übernahmen oder Abspaltungen).<sup>25</sup> Die Wahrung der Geschäftsgeheimnisse trägt ferner dem Umstand Rechnung, dass die Aktionäre keiner Treue- oder Schweigepflicht unterliegen.<sup>26</sup> Der geheime Charakter einer Tatsache geht indes verloren, wenn sie von der Gesellschaft selbst

<sup>16</sup> Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952.0).

<sup>17</sup> BSK BankG-STRATENWERTH, Art. 47 N 10.

<sup>18</sup> Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG, SR 954.1).

<sup>19</sup> BSK BEHG-LEBRECHT/WITTIBSCHLAGER, Art. 43 N 4 und 12.

<sup>20</sup> PFIFFNER (Anm. 10), N 425 mit Hinweis auf die (sinngemässe) aktienrechtliche Gleichbehandlungspflicht (Art. 717 Abs. 2 OR).

<sup>21</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 14. Bei Publikumsgesellschaften wird der Prüfungs- und Revisionsausschuss (*Audit Committee*) des Verwaltungsrats zum Bindeglied und zur Koordinierungsstelle zwischen dem restlichen Verwaltungsrat und der Revisionsstelle. Vgl. hierzu THOMAS JUTZI, Verwaltungsratsaus-

schüsse im schweizerischen Aktienrecht, Bern 2008, S. 74 ff. m.w.H.; PFIFFNER (Anm. 10), N 426 ff.

<sup>22</sup> Siehe hierzu II.B.

<sup>23</sup> Art. 697 Abs. 1 i.V.m. Art 730b Abs. 2 OR. Siehe FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL (Anm. 5), § 33 N 110; PFIFFNER (Anm. 10), N 425.

<sup>24</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 13. Vgl. dazu im Zusammenhang mit der Auskunftspflicht des Verwaltungsrats den Entscheid 4C.234/2002 des Bundesgerichts vom 4. Juni 2003, E. 4.3.1.

<sup>25</sup> PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich 2009, § 15 N 701; BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 13.

<sup>26</sup> Auf diese Weise wird verhindert, dass bspw. Konkurrenten Geheimnisse zum Schaden der Gesellschaft verwerten; Art. 680 Abs. 1 OR *e contrario*.

öffentlich gemacht wurde oder sonst offenkundig geworden ist.<sup>27</sup> Macht beispielsweise ein Mitglied des Verwaltungsrats oder der Geschäftsleitung im Rahmen einer Generalversammlung oder in der Presse entsprechende Aussagen, so gelten die entsprechenden Tatsachen als publik.<sup>28</sup> Im Sinne einer restriktiven Auslegung wird somit nur der eigentliche Kerngehalt der Geschäftsgeheimnisse absolut vor der Bekanntgabe geschützt.

## 2. Entbindung durch den Verwaltungsrat

Die Gesellschaft als Geheimnisherrin kann die Revisionsstelle von der Geheimhaltung entbinden.<sup>29</sup> Art. 730b Abs. 2 OR gilt jedoch unabhängig davon, wer im konkreten Fall Träger des Geheimhaltungsinteresses ist. Neben der Gesellschaft können dies auch Dritte sein, gegenüber denen die Gesellschaft gesetzlich (z.B. gestützt auf Art. 328 OR oder Art. 47 BankG) oder vertraglich (Art. 162 StGB) zur Geheimhaltung verpflichtet ist.<sup>30</sup> Die i.d.R. schriftliche Entbindung fällt in die Zuständigkeit des Verwaltungsrats, der vollständig informiert entscheidet,<sup>31</sup> wobei ein genereller Verzicht auf den Geheimhaltungsschutz ohne Einschränkung nach zeitlichen Aspekten, sachlichem Zusammenhang oder Informationsadressat nicht möglich ist.<sup>32</sup> Die entsprechende Entbindung muss der Verwaltungsrat ausdrücklich erteilen.<sup>33</sup> Eine amtierende Revisionsstelle darf beispielsweise einer vorgeschlagenen, aber noch nicht gewählten Revisionsstelle ohne Einverständnis des Verwaltungsrats keine Auskunft geben, da diese noch nicht Organ der Gesellschaft ist.<sup>34</sup>

In der Praxis wird die Revisionsstelle insbesondere bei *Due-Diligence*-Prüfungen im Rahmen von Unternehmensübernahmen oder Kapitalmarkttransaktionen von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden, so dass sie bspw. ausstehenden Beratern Auskünfte erteilen kann.<sup>35</sup> Die Revisionsstelle darf jedoch trotz vorliegender Entbindung vom Revisionsgeheimnis – wie z.B. ausländischen Behörden – keine Tatsachen offenlegen, wenn deren Offenbarung den Tatbestand der verbotenen Handlung für einen fremden Staat gemäss Art. 271 StGB oder – insbesondere – des wirtschaftlichen Nachrichtendienstes gemäss Art. 273 Abs. 2 StGB erfüllt.<sup>36</sup>

<sup>27</sup> BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 702. So ist in jedem Handelsregistereintrag einer Gesellschaft ersichtlich, welche Revisionsstelle mandatiert ist (Art. 45 Abs. 1 lit. q HRegV).

<sup>28</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 18.

<sup>29</sup> BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 725; BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 18; HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.4.1.2.

<sup>30</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 16; siehe auch Standes- und Berufsregeln der Treuhänderkammer (Anm. 10), Ziff. IV.2 lit. a.

<sup>31</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 18. Dieser sieht bei richtiger Traktandierung auch eine Zuständigkeit für die Mehrheit der Aktionäre an der Generalversammlung, da diese auch einen anderen Verwaltungsrat wählen könnten. Dieser Auffassung kann

nicht gefolgt werden, denn gerade die Aktionäre unterliegen keiner Treuepflicht, weshalb auf diese Weise jedenfalls keine vollständige Umgehung des Geheimnisschutzes möglich sein darf. Wie hier auch HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.4.1.2.

<sup>32</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 16.

<sup>33</sup> HWP II (Anm. 4), S. 57. Vgl. zur i.d.R. mündlichen Auskunftserteilung an der Generalversammlung Anm. 47.

<sup>34</sup> PS 250 (Anm. 4), Rz. 40A.

<sup>35</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 18.

<sup>36</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 16; siehe hierzu ferner BSK Strafrecht II-HOPF, Art. 273 N 7 sowie RENATE WENNINGER, Die aktienrechtliche Schweigepflicht, Zürich 1983, S. 307 ff.

### 3. Ausblick auf die «grosse Aktienrechtsrevision»

Art. 701*b* Abs. 1 E-OR sieht vor, dass die Generalversammlung an einem Tagungsort im Ausland durchgeführt werden kann, wenn die Statuten dies vorsehen oder die Eigentümer oder Vertreter sämtlicher Aktien damit einverstanden sind.<sup>37</sup> Obwohl die Revisionsstelle einer Geheimhaltungspflicht nur insoweit untersteht, als sie nicht «von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist», versteht es sich von selbst, dass damit nur schweizerische Gesetze gemeint sind. Die Preisgabe von nach schweizerischem Recht geschützten Informationen gestützt auf ausländisches Recht fällt somit ausser Betracht.<sup>38</sup>

Im Rahmen der ständerätlichen Beratungen zu Art. 701*b* E-OR wurden Befürchtungen laut, dass eine an einem ausländischen Tagungsort durchgeführte Generalversammlung seitens der ausländischen Aufsichtsbehörde für einen direkten Zugriff auf die Revisionsstelle bzw. auf die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft missbraucht werden könnte, wodurch das Revisionsgeheimnis gefährdet werde.<sup>39</sup>

Die Revisionsstelle muss grundsätzlich gemäss Art. 731 Abs. 2 OR an der Generalversammlung im Ausland anwesend sein, doch hat sie auch im Ausland das Revisionsgeheimnis zu beachten. In den Beratungen wurden verschiedene Ansätze aufgezeigt, um dieses praktisch wenig bedeutsame Problem zu lösen: Die Revisionsstelle könnte einerseits bei einem Tagungsort im Ausland in Zukunft nur über elektronische Mittel teilnehmen,<sup>40</sup> andererseits könnte der Verwaltungsrat die Revisoren anweisen im Ausland keine sensiblen Unterlagen auf sich zu tragen.<sup>41</sup>

## B) Vorbehalt der gesetzlichen Auskunft- und Anzeigepflichten

### 1. Auskunftspflichten

#### a) Gegenüber Verwaltungsrat und Generalversammlung

Gestützt auf Art. 728*b* Abs. 1 OR erstattet die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision.<sup>42</sup> Im Verhältnis zum Verwaltungsrat ist die Revisionsstelle entsprechend auskunftspflichtig und kann allfällige Probleme direkt adressieren.<sup>43</sup> Einzelne Mitglieder

<sup>37</sup> BBl 2008 1779; BBl 2008 1680 f.

<sup>38</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730*b* N 18.

<sup>39</sup> AB 2009 S 663.

<sup>40</sup> Art. 701*c* E-OR; vgl. BBl 2009 1681 f. Ein Verzicht auf die Teilnahme der Revisionsstelle an der Generalversammlung ist insbesondere bei grösseren Gesellschaften aufgrund Art. 731 Abs. 2 OR (Einstimmigkeit) kaum denkbar.

<sup>41</sup> AB 2009 S 664.

<sup>42</sup> Bei der eingeschränkten Revision gilt Art. 729*a* OR; vgl. eingehend BSK OR II-WATTER/PFIFFNER, Art. 728*b* N 4 ff.; MARTIN PEYER, Das interne Kontrollsystem als Aufgabe des Verwaltungsrats und der Revisions-

stelle, St. Gallen 2009, S. 187 ff. Eine Berichterstattung lediglich an die Mitglieder des *Audit Committees* reicht nicht.

<sup>43</sup> BÖCKLI (Anm. 25), § 15 Fn 1496; CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730*b* N 7; HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.4.2.; BGE 132 III 71 E. 1.3.3, S. 78 ff.; PS 260 (Anm. 4), Rz. 20A. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen sind bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften ferner verpflichtet, ihre Berichterstattung an den Verwaltungsrat nach den Vorgaben des RABRS 1/09 vom 19. Juni 2009 über den umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat auszugestalten. Vgl. hierzu PEYER (Anm. 42), S. 190 Fn 973 m.w.H.

des Verwaltungsrats haben hingegen ausserhalb von Verwaltungsratssitzungen kein direktes Auskunftsrecht gegenüber der Revisionsstelle: Gemäss Art. 715a Abs. 3 OR kann ein Mitglied ausserhalb von Sitzungen grundsätzlich nur von den mit der Geschäftsführung betrauten Personen Auskunft über den Geschäftsgang und – mit Ermächtigung des Präsidenten – über einzelne Geschäfte verlangen.<sup>44</sup> Nicht davon betroffen ist das *Audit Committee*, welchem als Verwaltungsratsausschuss gestützt auf Art. 716a Abs. 2 OR die Vorbereitung und die Ausführung der Verwaltungsratsbeschlüsse oder die Überwachung von Geschäften – etwa Kenntnisnahme aller externen Revisionsberichte – zugewiesen ist.<sup>45</sup>

Gegenüber der Generalversammlung erstattet die Revisionsstelle schriftlich einen zusammenfassenden Bericht entsprechend den gesetzlichen Anforderungen von Art. 728b Abs. 2 OR.<sup>46</sup> Neben der schriftlichen Berichterstattung, welche i.d.R. keine speziellen Probleme betreffend die Wahrung der Geschäftsgeheimnisse aufwirft, hat die Revisionsstelle eine mündliche Auskunftspflicht gegenüber Aktionären anlässlich der (ordentlichen) Generalversammlung,<sup>47</sup> die der Verschwiegenheitspflicht von Art. 730b Abs. 2 OR vorgeht.<sup>48</sup> Es ist in der Praxis üblich, dass der Vorsitzende den in der Generalversammlung anwesenden Vertreter der Revisionsstelle formell anfragt, ob eine mündliche Ergänzung des Revisionsberichts von Nöten ist.<sup>49</sup>

Ist der Revisionsbericht relativ lange vor der Generalversammlung abgeschlossen worden, so ist die Revisionsstelle von sich aus gehalten bei wesentlichen Ereignissen, die für die Aktionäre zur aktualisierten Beurteilung des Revisionsberichtes nötig sind, ausnahmsweise ergänzende Mitteilungen zu machen.<sup>50</sup> Die Anwesenheitspflicht der Revisionsstelle an der Generalversammlung gemäss

<sup>44</sup> Will ein Mitglied somit spezifische Sonderauskünfte von der Revisionsstelle, muss diese an der Verwaltungsratssitzung teilnehmen, so dass die Fragen in Anwesenheit der übrigen Mitglieder gestellt und beantwortet werden können (HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.4.2.); PFIFFNER (Anm. 10), N 426. Vgl. zur extensiven Auslegung des Begriffes «Geschäftsgang» BSK OR II-WERNLI, Art. 715a N 9 ff.

<sup>45</sup> BSK OR II-WATTER/ROTH PELLANDA, Art. 716a N 41; JUTZI (Anm. 21), S. 61. Vgl. auch PFIFFNER (Anm. 10), N 427, wonach im deutschen Recht der leitende Revisor zwingend an jener Sitzung teilnehmen muss, in der die Jahresrechnung besprochen wird (Bilanzsitzung).

<sup>46</sup> Bei der eingeschränkten Revision gilt Art. 729b Abs. 1 OR. Vgl. zum zusammenfassenden Bericht HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.2 ff.; PEYER (Anm. 42), S. 195 ff. und insb. PATRICK SCHACHER, Eingeschränkte Revision: Besonderheiten in der Berichterstattung, TREX 2008, S. 282 ff.

<sup>47</sup> HWP II (Anm. 6), Ziff. 7.4 ff., wobei Auskünfte i.d.R. mündlich, notfalls auch schrift-

lich erteilt werden (Ziff. 7.4.1.3); siehe auch PEYER (Anm. 42), S. 211 Fn. 1093 m.w.H.

<sup>48</sup> PETER V. KUNZ, Das Informationsrecht des Aktionärs in der Generalversammlung, AJP 2001, S. 894 und S. 895, hält fest, dass sich sowohl die Informationspflicht als auch die Anwesenheitspflicht der Revisionsstelle nur auf die ordentliche Generalversammlung bezieht. Dieser Meinung ist zuzustimmen, denn die Anwesenheitspflicht dient nur – aber immerhin – der Sicherstellung der Auskunftsbereitschaft der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision. Mit Blick auf die «speziellen Prüfungen» der Revisionsstelle – z.B. Prüfung der Zwischenbilanz – besteht keine Anwesenheits- und somit auch keine Auskunftspflicht.

<sup>49</sup> Kritisch PFIFFNER (Anm. 10), N 424 m.w.H.

<sup>50</sup> BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 714 mit Hinweis auf die diesbezügliche Weisungsproblematik bei Stimmrechtsvertretungen in Publikums-gesellschaften (Abnahme Jahresrechnung); siehe auch BSK OR II-REUTTER/RASMUSSEN, Art. 731 N 13.

Art. 731 Abs. 2 OR ist eng mit dem individuellen Recht jedes Aktionärs verbunden,<sup>51</sup> die Vertreter der Revisionsstelle gestützt auf Art. 697 Abs. 1 OR ergänzend zum Revisionsbericht zu befragen.<sup>52</sup> Das Fragerecht ist – im Gegensatz zur weitergehenden Auskunftspflicht des Verwaltungsrats – einerseits sachlich auf die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung beschränkt.<sup>53</sup> Andererseits findet es – analog der Auskunftserteilung des Verwaltungsrats – seine Schranke im Schutz der Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft sowie in den allgemeinen Anforderungen an das Auskunftsrecht.<sup>54</sup> Keine Auskunftspflicht der Revisionsstelle besteht gegenüber Gläubigern und Arbeitnehmern.<sup>55</sup> Zu erwähnen bleibt jedoch die Auskunftspflicht der Revisionsstelle gegenüber dem Sonderprüfer gemäss Art. 697d Abs. 2 OR, wonach die Organe diesem Auskunft über alle erheblichen Tatsachen zu erteilen haben.<sup>56</sup>

## b) Gegenüber Behörden

Die Revisionsstelle hat gegenüber verschiedenen Aufsichtsbehörden gesetzlich statuierte Auskunftspflichten. Gestützt auf Art. 13 Abs. 1 RAG (Auskunftspflicht und Zutrittsgewährung) müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen,<sup>57</sup> ihre Mitarbeitenden und die Personen, die sie für Revisionsdienstleistungen beziehen sowie die geprüften Gesellschaften der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) alle Auskünfte erteilen und Unterlagen herausgeben, die diese für die Erfüllung ihrer Aufgabe benötigt.<sup>58</sup> Die RAB darf allerdings nur Informationen erheben, die sie für ihre Aufsichtstätigkeit tatsächlich braucht,<sup>59</sup> wobei die Auskunft über konkrete Revisionsdienstleistungen wie auch über das Revisionsunternehmen als solches zu erteilen ist.

<sup>51</sup> Für Partizipanten müssen die Statuten ein Auskunftsrecht vorsehen. Im Übrigen bleibt ihnen der Weg via Art. 656c Abs. 3 OR: Stellung eines schriftlichen Begehrens um Auskunft zuhanden der Generalversammlung.

<sup>52</sup> BGE 132 III 71 E. 1.3.3 ff., S. 78 ff.; HWP II (Anm. 4), Ziff. 7.4.1.5. Werden die Bestimmungen über die Anwesenheit der Revisionsstelle missachtet, so sind die gefassten Beschlüsse anfechtbar (Art. 731 Abs. 3 i.V.m. Art. 706 OR); vgl. BSK OR II-REUTTER/RASMUSSEN, Art. 731 N 9 f. m.w.H.; relativierend BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 713.

<sup>53</sup> BSK OR II-WEBER, Art. 697 N 5. Generelle Fragen zum Inhalt der Jahresrechnung soll der Verwaltungsrat beantworten, wohingegen die Revisionsstelle Fragen über ihre Prüfungstätigkeit beantwortet. Ebenfalls erfasst sind Einschränkungen bei der Abnahme der Jahresrechnung oder Hinweise auf Gesetzesverstöße. Siehe auch BGE 109 II 48. Vgl. aber PIFFNER (Anm. 10), N 423, wonach die Erörterung der Jahresrechnung der Revisionsstelle übertragen werden soll.

<sup>54</sup> Siehe vorstehend II.A.1.b. Verlangt ist bspw. ein aktuelles Rechtsschutzinteresse.

Vgl. eingehend hierzu BSK OR II-WEBER, Art. 697 N 7 ff. und differenzierend FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL (Anm. 5), § 33 N 116.

<sup>55</sup> BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 716 m.w.H. zur Schutzfunktion der Tätigkeit der Revisionsstelle für die Wirtschaftsteilnehmer.

<sup>56</sup> Vgl. zur Erheblichkeit einer Tatsache BSK OR II-WEBER, Art. 697d N 10. Der Sonderprüfer ist seinerseits gemäss Art. 697d Abs. 4 OR zur Verschwiegenheit verpflichtet.

<sup>57</sup> Art. 7 ff. RAG. Nur diese unterstehen der staatlichen Aufsicht.

<sup>58</sup> BBl 2004 4072. Dies ermöglicht der RAB Referenzprüfungen bzw. Einsicht in Unterlagen, die beim staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen nicht (mehr) vorhanden sind. Vgl. zur Strafbarkeit der Auskunftsverweigerung Art. 40 Abs. 1 lit. b RAG.

<sup>59</sup> An die Notwendigkeit der Auskünfte für die Aufsichtstätigkeit darf gemäss Botschaft jedoch keine zu strengen Anforderungen gestellt werden. Die einverlangten Informationen müssen im Zusammenhang mit der gesetzlichen Aufgabe stehen.

Auch die Revisionsstelle einer Stiftung hat gegenüber der jeweiligen Aufsichtsbehörde eine Auskunftspflicht. Art. 83c ZGB verpflichtet sie zur Übermittlung einer Kopie des Revisionsberichts sowie aller erfolgten wichtigen Mitteilungen an die Stiftung.<sup>60</sup>

Für den Banken- und Effektenhändlerbereich sieht Art. 29 Abs. 1 FINMAG (Auskunfts- und Meldepflicht) bzw. als *lex specialis* im Bereich der kollektiven Kapitalanlagen Art. 139 KAG (Auskunftspflicht) eine Aufhebung der Verschwiegenheitspflicht bzw. eine Auskunftserteilung an die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) vor.<sup>61</sup> Selbstregulierungsvorschriften – wie z.B. Art. 6 des Kotierungsreglements (KR) der SIX Swiss Exchange – beruhen zwar i.d.R. auf einer gesetzlichen Grundlage, jedoch werden sie m.E. von Art. 730b Abs. 2 OR nicht erfasst.<sup>62</sup> Folglich bedingt die Auskunftserteilung eine Entbindung durch den Verwaltungsrat.<sup>63</sup>

Gegenüber Gerichtsbehörden ist die Revisionsstelle als Partei oder als Drittperson i.d.R. ebenfalls auskunftspflichtig.<sup>64</sup> Verfolgt die Revisionsstelle Ansprüche gegen die revidierte Gesellschaft, darf sie das jeweils Nötige zur Anspruchsdurchsetzung offenlegen.<sup>65</sup>

## 2. Anzeigepflichten

### a) Gegenüber Verwaltungsrat und Generalversammlung

Die Verschwiegenheitspflicht der Revisionsstelle wird ferner durch verschiedene gesetzliche Anzeigepflichten der Revisionsstelle durchbrochen (Vorbehalt in Art. 730b Abs. 2 OR). Unproblematisch unter dem Gesichtspunkt des Revisionsgeheimnisses ist die schriftliche Anzeigepflicht gegenüber dem Verwaltungsrat gemäss Art. 728c Abs. 1 OR, wenn die Revisionsstelle Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement feststellt.<sup>66</sup>

Die Revisionsstelle muss jedoch von Gesetzes wegen die Generalversammlung informieren, wenn die Verstösse gegen Gesetz und Statuten wesentlich sind oder der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung gemäss

<sup>60</sup> CHK-EISENRING, Art. 83c N 1 i.f. Vgl. zum Spezialfall der Unternehmensstiftung (Art. 83a Abs. 2 ZGB i.V.m. Art. 697h OR) CAVEGN (Anm. 6), S. 119 i.f.

<sup>61</sup> Die in den Art. 29 Abs. 1 FINMAG und Art. 139 KAG aufgeführten Personen müssen der FINMA alle Auskünfte erteilen und Unterlagen herausgeben, die diese zur Erfüllung ihrer Aufgabe benötigt. Bei juristischen Personen sind die Organe Adressaten der Auskunfts- und Meldepflicht. Vgl. der Vollständigkeit halber auch die Auskunftspflicht gegenüber der Nationalbank gemäss Art. 15 Abs. 2 NBG (Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über die Schweizerische Nationalbank, Nationalbankgesetz, NBG, SR 951.11).

<sup>62</sup> A.M. wohl BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 16.

<sup>63</sup> Siehe vorstehend II.A.2. Das alte KR sah in Art. 71b aKR noch explizit vor, dass die Auskunftserteilung der Revisionsstelle die Zustimmung der Gesellschaft braucht. Das neue KR enthält zwar keine solche Regelung mehr, m.E. muss aber auch heute noch eine Entbindungserklärung eingeholt werden.

<sup>64</sup> Siehe nachstehend IV.B.

<sup>65</sup> Denkbar ist jener Fall, in dem die Gesellschaft die Kosten der Prüfung nicht bezahlt. Vgl. BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 17 i.f.

<sup>66</sup> Siehe vorstehend bei II.B.1.a. Diese Anzeigepflichten gelten nur bei der ordentlichen, nicht aber bei der eingeschränkten Revision (Art. 729c OR). Durch die Aufführung des Organisationsreglements werden auch Verstösse gegen Corporate-Governance-Vorschriften erfasst. Vgl. auch PFIFFNER (Anm. 10), N 435.

Abs. 1 keine angemessenen Massnahmen ergriffen hat (Art. 728c Abs. 2 OR).<sup>67</sup> Die Anzeigepflicht erfasst auch Verstösse, welche die Revisionsstelle ausserhalb ihrer Prüfungsaufgaben wahrnimmt, jedoch trifft sie keine eigentliche Nachforschungspflicht.<sup>68</sup> Zwar hat die Revisionsstelle auch bei ihren Anzeigen die Geschäftsgeheimnisse zu wahren, jedoch muss die Interessenabwägung zwischen dem Bedürfnis der Aktionäre nach Information und dem Bedürfnis der Gesellschaft nach dem Schutz ihrer Geschäftsgeheimnisse klar zu Gunsten der Offenlegung ausgehen, wenn die Anzeige gerade Umstände betrifft, die ein Geschäftsgeheimnis schützen soll.<sup>69</sup> Verunmöglicht der Verwaltungsrat der Revisionsstelle, die Generalversammlung zu informieren, so muss sie diese – als Ausnahmefall – gestützt auf Art. 699 Abs. 1 OR selber einberufen.<sup>70</sup>

## b) Gegenüber Behörden

Ist die Gesellschaft ferner offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat pflichtwidrig die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle das Gericht (Art. 725 Abs. 2 i.V.m. Art. 728c Abs. 3 bzw. Art. 729c OR).<sup>71</sup> Die Revisionsstelle muss – soweit es für die Zwecke der Überschuldungsanzeige notwendig ist – dem Gericht alle Informationen offenlegen, wobei vertrauliche Informationen als solche zu kennzeichnen und gegebenenfalls durch prozessuale Schutzvorkehrungen zu sichern sind.<sup>72</sup>

Art. 14 Abs. 2 lit. c RAG (Meldungen an die Aufsichtsbehörde) statuiert für staatliche beaufsichtigte Revisionsunternehmen eine schriftliche Meldepflicht, wenn es zu einer vorzeitigen Auflösung oder zu einem Verzicht auf die Verlängerung eines Revisionsauftrages gekommen ist.<sup>73</sup> Ferner müssen gemäss Art. 29 Abs. 2 FINMAG die Beaufsichtigten – wozu gemäss Art. 3 lit. c FINMAG auch die spezialgesetzlichen Prüfgesellschaften zählen – der FINMA unverzüglich alle Vorkommnisse melden, die für die Aufsicht von wesentlicher Bedeutung sind.

<sup>67</sup> Vgl. eingehend zu den Anzeigepflichten PASCAL MONTAVON, Die Anzeige- und Einberufungspflichten der Revisionsstelle, TREX 2009, S. 95 ff.; BSK OR II-WATTER/MAIZAR, Art. 728c N 9 ff. Bei Vereinen und Stiftungen können die Anzeigepflichten nur in modifizierter Form zur Anwendung gelangen (CAVEGN (Anm. 6), S. 117 f.).

<sup>68</sup> BGE 129 III 130 E. 7.1 m.w.H.; BBI 2004 4025; vgl. auch SUSANNE GRAU SCHÄR, Deliktische Handlungen und Anzeige durch den Abschlussprüfer. Unter besonderer Berücksichtigung der Anzeigepflichten gemäss Art. 728c OR, ST 2009, S. 608 ff.; PFIFFNER (Anm. 10), N 435. Die banken-, börsen- und kollektivanlagegesetzlichen Prüfgesellschaften sind hin-

gegen zur Anzeige an die FINMA verpflichtet (vgl. Art. 29 Abs. 2 FINMAG).

<sup>69</sup> M.E. zu streng BSK OR II-WATTER/MAIZAR, Art. 728c N 28 a.i.; BÖCKLI (Anm. 25), § 15 N 703 i.f. mit Hinweis auf den Kern der Geschäftsgeheimnisse.

<sup>70</sup> BSK OR II-DUBS/TRUFFER, Art. 699 N 3 ff.

<sup>71</sup> Zur Überschuldungsanzeige ausführlich BSK OR II-WATTER/MAIZAR, Art. 728c N 29 ff. m.w.H.; MONTAVON (Anm. 67), S. 98 f.

<sup>72</sup> CHK-OERTLI/HÄNNI, Art. 730b N 12.

<sup>73</sup> BBI 2004 4073. Es ist für die Erfüllung der Aufgaben der Aufsichtsbehörde erforderlich, dass sie erfährt, warum ein der Aufsicht unterstehendes Revisionsverhältnis (unerwartet) beendet wurde.

### III. Zivil-, straf- und aufsichtsrechtliche Rechtsfolgen einer Geheimnisverletzung

#### A) Aktienrechtliche Verantwortlichkeit gemäss Art. 755 OR

Art. 755 Abs. 1 OR regelt die aktienrechtliche Revisionshaftung, wonach alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder der Kapitalherabsetzung befassten Personen sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und den Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich sind, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursacht haben.<sup>74</sup> Aufgrund der rechtsformneutralen Ausgestaltung gilt die Revisionshaftung qua Verweis für alle revisionspflichtigen Rechtsformen.<sup>75</sup>

Die Verletzung des Revisionsgeheimnisses gehört nicht zu den typischen Pflichtverletzungen einer Revisionsstelle, die eine Verantwortlichkeit auslösen können.<sup>76</sup> Nichtsdestotrotz führt eine Verletzung der Schweigepflicht bzw. die Preisgabe von Geschäftsgeheimnissen zu einer allfälligen Schadenersatzpflicht.<sup>77</sup> Aufgrund der Nachwirkung des Revisionsgeheimnisses haftet die ehemalige Revisionsstelle auch dann, wenn sie nach Beendigung ihrer Tätigkeit vertrauliche Tatsachen offenbart.<sup>78</sup> In vielen Fällen dürfte es allerdings schwierig sein, den durch die Geheimnisverletzung entstandenen Schaden zu substantiieren.<sup>79</sup>

Gestützt auf den Verweis in Art. 39 BankG untersteht auch die bankengesetzliche Prüfgesellschaft dem Haftungsregime von Art. 755 OR, obwohl sie als aufsichtsrechtliche Revisionsstelle – als «verlängerter Arm» der FINMA – weit über die Abschlussprüfung hinaus Aufgaben eines «*Regulatory Audit*» erfüllt.<sup>80</sup> In Art. 19 Abs. 1 FINMAG findet sich – z.B. für die börsengesetzliche Prüfgesellschaft eines Effektenhändlers – die Parallelbestimmung: Die Verantwortlichkeit der privatrechtlich eingesetzten Prüfgesellschaften richtet sich nach den Bestimmungen des Aktienrechts. Für die kollektivanlagenrechtlichen Prüfgesellschaften wurde mit Art. 145 Abs. 1 lit. h KAG indes eine eigenständige Verantwortlichkeitsregelung geschaffen.<sup>81</sup>

<sup>74</sup> Art. 755 OR beschränkt sich auf die Verantwortlichkeit der Revisionsstelle als Gesellschaftsorgan. Tätigkeiten, welche die Revisionsstelle ausserhalb der gesetzlich geregelten Revisionsfunktion erbringt, fallen nicht darunter, sondern unterliegen i.d.R. der Haftung aus Auftrag (vgl. BGE 112 II 258 ff.).

<sup>75</sup> Eingehend zur Revisionshaftung statt vieler BSK OR II-WIDMER/GERICKE/WALLER, Art. 755 N 2 ff.

<sup>76</sup> Siehe zu den typischen Pflichtverletzungen statt vieler BÖCKLI (Anm. 25), § 18 N 404 ff.

<sup>77</sup> Vgl. IRENE EGGMANN, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Zürich 1996, S. 164; WENNINGER (Anm. 36), S. 279 ff., S. 281.

<sup>78</sup> BSK OR II-REUTTER, Art. 730b N 19.

<sup>79</sup> BSK KAG-WATTER, Art. 129 N 2.

<sup>80</sup> BÖCKLI (Anm. 25); § 18 N 164 und 167 f., mit dem Hinweis, dass die banken- und die börsengesetzliche Prüfgesellschaft nicht Organ der Gesellschaft ist; BSK OR II-WIDMER/GERICKE/WALLER, Art. 755 N 4; siehe auch BSK BankG-BERTSCHINGER, Art. 39 N 18 ff.; SJZ 1999, S. 558.

<sup>81</sup> Vgl. zur Abgrenzung zu Art. 755 OR BSK KAG-VON PLANTA/BÄRTSCHI, Art. 145 N 7. Art. 145 Abs. 4 KAG verweist für die Verantwortlichkeit der Organe der Fondsleitung, der SICAV und SICAF ins Aktienrecht (vgl. BSK KAG-VON PLANTA/BÄRTSCHI, Art. 145 N 63).

## B) Strafrechtliche Verantwortlichkeit gemäss Art. 321 StGB

Art. 321 Ziff. 1 Abs. 1 StGB (Verletzung des Berufsgeheimnisses) stellt die Offenbarung von Geheimnissen der nach Obligationenrecht – und somit gesetzlich – zur Verschwiegenheit verpflichteten Revisoren unter Strafe,<sup>82</sup> welche diesen oder ihren Hilfspersonen infolge ihres Berufes anvertraut worden sind oder welche sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben. Die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht ist explizit auch nach dem Rücktritt oder der Abberufung bzw. Nicht-Wiederwahl des Revisors strafbar. Das Antragsdelikt sieht analog der Verletzung des Bank- und Börsengeheimnisses eine Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder eine Geldstrafe vor.<sup>83</sup> Allerdings ist – im Gegensatz zu Art. 47 Abs. 2 BankG bzw. Art. 43 Abs. 2 BEHG – nur die vorsätzliche Offenbarung eines Geheimnisses strafbar.<sup>84</sup>

Im Zusammenhang mit der Strafbarkeit ist immer von natürlichen Personen die Rede, welche die Revisionsfunktion ausüben.<sup>85</sup> Alle Revisoren jener Rechtsformen, die der Revisionspflicht gemäss Art. 727 ff. OR direkt oder indirekt unterliegen, sind von Art. 321 Ziff. 1 StGB erfasst. Nicht erfasst sind hingegen Revisoren von Personengesellschaften oder Einzelfirmen sowie andere bankengesetzlich oder rein vertraglich zur Geheimhaltung verpflichtete Personen.<sup>86</sup>

Als Geheimnis gilt jede Tatsache, die nur einem beschränkten Personenkreis bekannt ist und an deren Geheimhaltung die Gesellschaft als Geheimnisherrin ein schützenswertes Interesse hat.<sup>87</sup> Die Tathandlung besteht in der irgendwie gearbeteten Offenbarung des Geheimnisses an eine nicht berechtigte Drittperson.<sup>88</sup>

Der Umfang des Revisionsgeheimnisses für den aktienrechtlichen Revisor bestimmt sich nach Art. 730b Abs. 2 OR. Das Aktien- und nicht das Strafrecht entscheidet somit, inwieweit der Revisor im Rahmen seiner Berichterstattung bzw. seiner Auskunftspflicht und Anzeigepflichten an sich geheimnisgeschützte Interna der Gesellschaft preisgeben darf bzw. muss.<sup>89</sup>

<sup>82</sup> *Ratio legis* dieses echten Sonderdeliktes ist der Schutz der erwähnten Berufsgattungen als Vertrauenspersonen.

<sup>83</sup> Siehe Art. 47 Abs. 1 BankG, Art. 43 Abs. 1 BEHG, Art. 148 Abs. 1 lit. k KAG. Entsprechend unterstehen die banken-, börsen- und kollektivanlagerechtlichen Revisoren zusätzlich den entsprechenden Strafbestimmungen (BSK BankG-STRATENWERTH, Art. 47 N 10; vgl. zu den Konkurrenzen BSK BEHG-LEBRECHT/WITTIBSCHLAGER, Art. 43 N 55). Die vorerwähnten Bestimmungen gehen als *leges speciales* Art. 321 StGB vor.

<sup>84</sup> PFIFFNER (Anm. 10), N 436; BSK KAG-LEBRECHT/REUTTER, Art. 148 N 46.

<sup>85</sup> NIKLAUS SCHMID, Zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Revisors, ST 1996, S. 194.

<sup>86</sup> BGE 83 IV 194, 197.

<sup>87</sup> BSK Strafrecht II-OBERHOLZER, Art. 321 N 10 ff.; Grundlegend WALTER MÜLLHAUPT, Berufsgeheimnis und Zeugnisverweigerungsrecht der aktienrechtlichen Revisionsstelle, St. Gallen 1974, S. 21 ff. und eingehend UWE BRUGGMANN, Die Verantwortlichkeit der aktienrechtlichen Revisionsstelle im Strafrecht, Zürich 1996, S. 118 ff.

<sup>88</sup> BSK Strafrecht II-OBERHOLZER, Art. 321 N 15. Es kann sich dabei einerseits um eine direkte Weiterleitung von geheimhaltungspflichtigen Unterlagen oder Informationen handeln, andererseits kann auch bereits eine unzureichende Aufbewahrung von Akten genügen.

<sup>89</sup> SCHMID (Anm. 85), S. 198.

Von der Strafbarkeit ist jener Täter ausgenommen, welcher das Geheimnis aufgrund einer Einwilligung des Berechtigten<sup>90</sup> oder einer auf Gesuch erteilten Bewilligung der vorgesetzten Behörde oder Aufsichtsbehörde offenbart hat (Art. 321 Ziff. 2 StGB). Mit Blick auf die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ist dies die RAB bzw. die FINMA.<sup>91</sup> Vorbehalten bleiben ferner die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnispflicht und über die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde gemäss Art. 321 Ziff. 3 StGB.<sup>92</sup> Revisoren können deshalb im Zivil- und Strafprozess i.d.R. kein Zeugnisverweigerungsrecht beanspruchen, soweit ihnen die anwendbaren (bisher kantonalen) Prozessgesetze nicht ein solches einräumten.<sup>93</sup>

Gestützt auf Art. 46 FINMAG (Pflichtverletzungen der Prüfgesellschaften oder der Beauftragten) macht sich ferner strafbar, wer – vorsätzlich oder fahrlässig – aufsichtsrechtliche Bestimmungen grob verletzt.<sup>94</sup> Ob darunter noch die Verletzung des Revisionsgeheimnisses subsumiert werden kann, erscheint jedenfalls zweifelhaft.<sup>95</sup> Art. 321 StGB kommt nicht zur Anwendung, weil es sich z.B. bei der Prüfgesellschaft des Anlagefonds um keinen nach Obligationenrecht zur Verschwiegenheit verpflichteten Revisor handelt.<sup>96</sup>

### C) Aufsichts- und standesrechtliche Folgen

Regelmässig wird eine ungerechtfertigte Geheimnisoffenbarung der Revisionsgesellschaft Sanktionen der RAB zur Folge haben.<sup>97</sup> Die RAB entzieht gestützt auf Art. 17 Abs. 2 RAG einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen befristet oder unbefristet die Zulassung, wenn es gesetzliche Vorschriften – worunter auch Art. 730b Abs. 2 OR fällt – wiederholt oder in grober Weise verletzt.<sup>98</sup> Verletzt eine natürliche Person, welche für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so stehen der RAB die Massnahmen nach Art. 18 Abs. 1 RAG zu.<sup>99</sup>

Die das Revisionsgeheimnis verletzende Revisionsstelle muss schliesslich allfällige standesrechtliche Sanktionen vergewärtigen.<sup>100</sup> Die Standeskommission

<sup>90</sup> Siehe vorstehend II.A.2.

<sup>91</sup> Art. 13 Abs. 1 und Art. 40 Abs. 1 lit. b RAG.

<sup>92</sup> Parallelbestimmungen finden sich in Art. 47 Abs. 4 BankG, Art. 43 Abs. 5 BEHG und Art. 129 Abs. 2 KAG.

<sup>93</sup> Siehe nachstehend IV. zur Rechtslage unter den neuen eidgenössischen Prozessordnungen.

<sup>94</sup> BSK KAG-LEBRECHT/REUTTER, Art. 148 N 37 ff. (ehemals Art. 148 Abs. 1 lit. i aKAG).

<sup>95</sup> Vgl. noch explizit Art. 148 Abs. 1 lit. i i.f. aKAG (hierzu BSK KAG-LEBRECHT/REUTTER, Art. 148 N 37 i.f.), in dem die Pflichten noch enumerativ («namentlich») aufgezählt wurden.

<sup>96</sup> Siehe noch zum alten Recht MANFRED KÜNG/MARKUS BÜCHI, AFG. Materialien zum

Bundesgesetz über die Anlagefonds vom 18. März 1994, Zürich 1995, Art. 54, S. 347.

<sup>97</sup> BSK KAG-WATTER/SCHAAD, Art. 129 N 2 i.f.; BBl 2004 4076 f.

<sup>98</sup> Nur die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen unterliegen der Aufsicht durch die RAB.

<sup>99</sup> Schriftlicher Verweis, bei groben und wiederholten Verstössen befristetes oder unbefristetes Verbot der Tätigkeitsausübung und als *ultima ratio* Entzug der Zulassung nach Art. 17 Abs. 1 RAG.

<sup>100</sup> Die Sanktionen, welche von der Standeskommission ausgesprochen werden können, reichen von der Ermahnung über den Verweis und Konventionalstrafen bis zum Ausschluss aus der Treuhand-Kammer.

der Treuhand-Kammer ist zuständig für die Behandlung von Anzeigen betreffend erhebliche Verstösse gegen die Grundsätze der Standes- und Berufsregeln.<sup>101</sup>

#### IV. Das Revisionsgeheimnis in den eidgenössischen Prozessordnungen

Die Revisionsstelle prüft, analysiert und beurteilt als Organ wirtschaftliche Vorgänge und Sachverhalte, welche in gerichtlichen Verfahren gegen Gesellschaftsorgane oder gegen die Gesellschaft selbst von Relevanz sein können. Die Parteien und das Gericht interessieren sich deshalb in einem zivil- oder strafrechtlichen Verfahren für die Feststellungen, welche die Revisionsstelle bei der Ausübung ihres Mandates machte.<sup>102</sup> Ob die Revisionsstelle bzw. ihre Organe und Angestellten eine Mitwirkungspflicht gegenüber gerichtlichen Behörden trifft, beurteilt sich ab 1. Januar 2011 nach der eidgenössischen Zivil- bzw. Strafprozessordnung.

##### A) Zivilprozessuale Mitwirkungspflichten des Revisors

Gestützt auf Art. 160 ZPO<sup>103</sup> sind Parteien und Dritte zur Mitwirkung bei der Beweiserhebung verpflichtet.<sup>104</sup> Ist die Revisionsstelle selbst Prozesspartei, sieht zwar Art. 163 Abs. 1 lit. b ZPO ein Verweigerungsrecht für die Berufe von Art. 321 StGB vor, die Revisoren sind jedoch explizit von diesem Geheimnisschutz ausgenommen. Gleiches gilt, wenn die Revisionsstelle als Drittperson (z.B. als Auskunftsperson) im Prozess auftritt (Art. 166 Abs. 1 lit. b ZPO).<sup>105</sup> Die Trägerinnen und Träger des Revisionsgeheimnisses sind somit vom Verweigerungsrecht nach Art. 163 Abs. 1 lit. b und Art. 166 Abs. 1 lit. b ZPO ausgeschlossen, was – sich am wirtschaftlich orientierten Charakter des Revisionsgeheimnisses orientierend – herrschender Lehre und Praxis entspricht.<sup>106</sup>

Für die Parteien sieht Art. 163 Abs. 2 ZPO bzw. für Dritte Art. 166 Abs. 2 ZPO indessen vor, dass die Trägerinnen und Träger anderer gesetzlich geschützter Geheimnisse die Mitwirkung verweigern können, wenn sie glaubhaft machen können, dass das Geheimhaltungsinteresse das Interesse an der Wahrheitsfindung überwiegt.<sup>107</sup> Der Ständerat hat das Revisionsgeheimnis als durch Art. 730b OR gesetzlich geschütztes Geheimnis in seinen Beratungen diesen «anderen gesetz-

<sup>101</sup> Standes- und Berufsregeln der Treuhand-Kammer (Anm. 10), Ziff. VIII i.V.m. Ziff. IV.1.

<sup>102</sup> NIKLAUS SCHMID, Der Revisor als Zeuge, 1. Teil, ST 1987, S. 1.

<sup>103</sup> Schweizerische Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 (Zivilprozessordnung, ZPO).

<sup>104</sup> Unter die zivilprozessualen Mitwirkungspflichten fällt bspw. die Pflicht zur Edition von Unterlagen.

<sup>105</sup> Die anderen Verweigerungsrechte stehen der Revisionsstelle sowohl als Prozesspartei

wie auch als Drittperson selbstverständlich auch zu.

<sup>106</sup> Siehe Botschaft vom 28. Juni 2006 zur Schweizerischen Zivilprozessordnung (ZPO), BBl 2007 7221, 7318 m.w.H.; YVES RÜEDI, Materiell rechtswidrig beschaffte Beweismittel im Zivilprozess, St. Gallen 2009, N 346; siehe auch Ausführungen bei Anm. 118.

<sup>107</sup> Es kommt somit zu einer «fallweisen Güterabwägung». Vgl. hierzu CHRISTOPH WINZELER, Rechtsentwicklungen um das Bankkündengeheimnis, AJP 2010, S. 159 f.

lich geschützten Geheimnissen» und damit insbesondere dem Bankgeheimnis gleichgestellt.<sup>108</sup> Abschliessend ist deshalb festzuhalten, dass die Revisionsstelle – wie die Bank – im Zivilprozess grundsätzlich mitwirkungs- und auskunftspflichtig ist,<sup>109</sup> sofern sie nicht überwiegende Interessen plausibel machen kann.<sup>110</sup>

## B) Strafprozessuale Zeugnispflicht des Revisors

Bis anhin beurteilte es sich nach den kantonalen Strafprozessordnungen, ob der Revisor als Berufsgeheimnisträger i.S.v. Art. 321 StGB eine Zeugnispflicht bzw. eine Verpflichtung zur Aktenherausgabe gegenüber den Strafverfolgungsbehörden traf.<sup>111</sup> Art. 171 Abs. 1 StPO<sup>112</sup> (Zeugnisverweigerungsrecht auf Grund eines Berufsgeheimnisses) räumt den Geheimnisträgern gemäss Art. 321 StGB das Recht ein, dass Zeugnis über Geheimnisse zu verweigern, die ihnen aufgrund ihres Berufes anvertraut worden sind oder die sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben. Nicht aufgeführt in Abs. 1 sind allerdings die Revisoren,<sup>113</sup> weshalb sich ein allfälliges Zeugnisverweigerungsrecht neu nach Art. 173 Abs. 2 StPO (Zeugnisverweigerung bei weiteren Geheimhaltungspflichten) richten muss.<sup>114</sup>

Art. 321 Ziff. 3 StGB behält die kantonalen und die eidgenössischen Bestimmungen über die Zeugnispflicht ausdrücklich vor. Als Norm des materiellen Bundesstrafrechts stellt dieser Vorbehalt klar, dass nicht bestraft werden kann, wer aufgrund zwingender Normen des eidgenössischen Rechts Berufsgeheimnisse preisgeben muss. Das Bundesgericht hat in einem Grundsatzurteil – entgegen der überwiegenden Lehrmeinung – entschieden, dass die Revisoren aus dem (bundesrechtlichen) Art. 321 StGB keine (kantonalrechtlichen) strafprozessualen Zeugnis- und Editionsverweigerungsrechte ableiten können.<sup>115</sup> Der (nun bundesrechtliche) Art. 173 Abs. 2 StPO trägt dieser Rechtsprechung Rechnung, indem die Trägerinnen und Träger anderer gesetzlich geschützter Geheimnisse grundsätzlich zur Aussage verpflichtet sind. Die Verfahrensleitung kann die Revisoren

<sup>108</sup> AB 2007 S 515; a.M. wohl RÜEDI (Anm. 106), N 346, wonach dem Revisionsgeheimnis das «Schlusslicht» aller Geheimnisse gehört und dessen Träger und Trägerinnen vom Verweigerungsrecht gänzlich ausgeschlossen sind; wie hier § 160 Abs. 1 ZPO ZH i.V.m. § 145 ZPO ZH.

<sup>109</sup> DOMINIK GASSER/BRIGITTE RICKLI, Schweizerische Zivilprozessordnung (ZPO), Kurzkomentar, Zürich 2010, Art. 166 N 9.

<sup>110</sup> Dies unter der Voraussetzung, dass prozessuale (Schutz-)Massnahmen nach Art. 158 ZPO nicht in Betracht kommen.

<sup>111</sup> So sah bspw. § 128 StPO ZH i.V.m. §§ 129, 130 StPO ZH *e contrario* eine Zeugnispflicht für den Revisor vor. Grundlegend zum Revisor als Zeugen SCHMID (Anm. 102), S. 1 ff. und DERSELBE, Der Revisor als Zeuge, 2. Teil, ST 1987, S. 69 ff. Verschiedene Kantone sahen für alle Berufsgeheimnisträger i.S.v. Art. 321 StGB ein ausdrückliches Zeugnisver-

weigerungsrecht vor: AI, AG, NW, SO sowie AR, FR, NE, SH, TG, VD und UR.

<sup>112</sup> Schweizerische Strafprozessordnung vom 5. Oktober 2007 (Strafprozessordnung, StPO).

<sup>113</sup> Siehe Botschaft vom 21. Dezember 2005 zur Vereinheitlichung des Strafprozessrechts, BBl 2006 1085, 1201.

<sup>114</sup> Siehe NIKLAUS SCHMID, Schweizerische Strafprozessordnung (StPO), Praxiskommentar, Zürich/St. Gallen 2009, Art. 173 N 4 f. Art. 173 Abs. 2 sei gleichsam ein Zeugnisverweigerungsrecht «dritter Klasse».

<sup>115</sup> Urteil des Bundesgerichts vom 31. Januar 1996, E. 3c f. m.w.H auf die verschiedenen Lehrmeinungen (1P460/1995 = Pra 85 (1996) Nr. 198); siehe zum Urteil MARC FORSTER, Zur strafprozessualen Zeugnis- und Aktenherausgabepflicht der Revisoren, ST 1996, S. 491–496 und die Urteilsbesprechung von PETER NOBEL, SZW 1995, S. 138.

indessen von der Zeugnis- bzw. Herausgabepflicht befreien, wenn sie glaubhaft machen, dass ihr Geheimhaltungsinteresse das Interesse an der Wahrheitsfindung überwiegt. Dies dürfte bei den wirtschaftlich orientierten Geheimnispflichten kaum je der Fall sein.<sup>116</sup> Durch diese Interessenabwägung wird m.E. nicht von der bisherigen Praxis abgewichen, welche bei vorwiegend wirtschaftlich orientierten Geheimnispflichten – wie dem Revisions- oder Bankgeheimnis – ein Zeugnisverweigerungsrecht ablehnt.<sup>117</sup> Den Revisoren generell das Zeugnisverweigerungsrecht abzusprenken, schießt in dieser absoluten Form indessen über das Ziel hinaus.<sup>118</sup>

Im Rahmen eines strafrechtlichen Verfahrens darf die Revisionsstelle somit Aussagen machen, ohne das Revisionsgeheimnis zu verletzen, sofern sie eine gesetzliche Pflicht hierzu trifft.<sup>119</sup> Die Revisionsstellen und Prüfungsgesellschaften bzw. die für sie handelnden Organe und Angestellten, sind – ungeachtet der gesetzlich statuierten Schweigepflichten in OR, BankG, BEHG und KAG – Privatpersonen, welche eine Zeugnis- oder Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde trifft, gleichgestellt, wenn sie keine überwiegenden Interessen plausibel machen können.

## V. Schlussbemerkungen

Ziel der vorstehenden Ausführungen war es, einen aktuellen Überblick über die verschiedenen rechtlichen Aspekte des Revisionsgeheimnisses zu schaffen.

Das Obligationenrecht sieht mit Art. 730b Abs. 2 OR eine nuancierte Geheimhaltungspflicht für die Revisionsstelle vor, wobei die Auskunfts-, die Anzeige- und die Verschwiegenheitspflicht nur scheinbar widersprüchlich sind: Anlässlich der Generalversammlung hat die Revisionsstelle auf Anfrage von Aktionären – immer unter Wahrung des Kerns der Geschäftsgeheimnisse – Auskünfte über die Durchführung und das Ergebnis ihrer Prüfung zu erteilen bzw. ihren gesetzlichen Anzeigepflichten nachzukommen. Ausserhalb der Generalversammlung unterliegt sie aber einer generellen Verschwiegenheitspflicht – solange sie gesetzlich nicht zur Auskunft oder Anzeige verpflichtet ist. Diese Verschwiegenheitspflicht verbietet ihr ausdrücklich, gegenüber Aktionären, Gläubigern und anderen Dritten Auskunft zu erteilen oder andere Angaben zu machen – abgesehen vom Verwaltungsrat. Somit ist die landläufige Ansicht vieler Aktionäre zu korrigieren, wonach der Vertreter der Revisionsstelle eine umfassende Informationsquelle für

<sup>116</sup> SCHMID (Anm. 114), Art. 173, N 5. Vgl. eingehend zur Güterabwägung STEFAN HEIMGARTNER, Strafprozessuale Zugriffe auf Bankunterlagen de lege lata und de lege ferenda, in: Jürg-Beat Ackermann/Wolfgang Wohlers (Hrsg.), Finanzmarkt ausser Kontrolle? Selbstregulierung – Aufsichtsrecht – Strafrecht, Basel/Zürich/Genf 2009, S. 237 ff.

<sup>117</sup> Siehe BGE 123 IV 166; 119 IV 174, E. 3; SJZ 1999, S. 558. Gl. M. WINZELER (Anm. 107), S. 159 f.

<sup>118</sup> So aber die Botschaft BBl 2006 1205; Wie hier SCHMID (Anm. 114), Art. 173 N 5. Vertragliche Geheimhaltungspflichten führen hingegen in keinem Fall zu einem Zeugnisverweigerungsrecht.

<sup>119</sup> Art. 730b Abs. 2 OR i.V.m. Art. 321 Ziff. 3 StGB.

zusätzliche Informationen ist. Immerhin sollte die Abwägung zwischen Auskunft und Vertraulichkeit im Sinne einer die Aktionärsinteressen fördernden Transparenz im Zweifel zugunsten der Berichterstattungs- und Auskunftspflicht ausfallen. Entsprechend ist auch die strafrechtlich abgesicherte Geheimhaltungspflicht der Revisionsstelle eher zurückhaltend zu interpretieren.

Mit Blick auf die prozessuale Rangordnung des Revisionsgeheimnisses ist betreffend die Mitwirkungs- und Verweigerungsrechte festzuhalten, dass der Revisor in zivil- und strafrechtlichen Verfahren sowohl als Partei wie auch als Drittperson grundsätzlich unbeschränkt zur Mitwirkung verpflichtet ist. Insbesondere besteht von Bundesstrafrechts wegen keinerlei strafprozessuales Zeugnis- und Editionsverweigerungsrecht für Mitarbeitende von banken- und aktienrechtlichen Prüf- bzw. Revisionsgesellschaften. Das Spannungsverhältnis zwischen strafrechtlichem Berufsgeheimnisschutz und prozessualen Mitwirkungspflichten wurde von den vereinheitlichten Prozessordnungen in praktischer Weise durch eine Interessenabwägung gelöst: Das Revisionsgeheimnis schützt – anders als die «klassischen» Berufsgeheimnisse von Anwalt, Arzt und Geistlichen – vorwiegend wirtschaftliche Informationen im Sinne von Geschäftsgeheimnissen, weshalb sich die Revisionsstellen mit einem Berufsgeheimnis «dritter Klasse» zufrieden geben müssen. Das öffentliche Interesse an der Wahrheitsfindung wird im Strafprozess grundsätzlich höher eingestuft als im Zivilprozess, welcher in erster Linie der Wahrung privater Interessen dient. An das überwiegende Interesse der Revisoren an der Geheimhaltung sind deshalb – gerade im Strafprozess – hohe Anforderungen zu stellen.