

zu 01.082

Botschaft

zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren

vom 23. Juni 2004

Sehr geehrte Herren Präsidenten,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir unterbreiten Ihnen die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren und beantragen Ihnen, den beiliegenden Gesetzesentwürfen zuzustimmen. Die Vorlage ist aus normtechnischen Gründen als Zusatzbotschaft zur Revision des Rechts des GmbH (01.082) ausgestaltet.

Ferner beantragen wir Ihnen, die folgenden parlamentarischen Vorstösse abzuschreiben:

- | | | | |
|------|---|---------|--|
| 2002 | P | 02.3489 | Rechnungslegung und Revision
(N 13.12.02, Leutenegger Oberholzer)
nur die Ziffer 6 |
| 2002 | M | 02.3646 | Unabhängigkeit des Revisors
(N 04.06. 03, Kommission für Rechtsfragen NR (02.405)
[Minderheit Randegger] S 02.10.03) |

Wir versichern Sie, sehr geehrte Herren Präsidenten, sehr geehrte Damen und Herren, unserer vorzüglichen Hochachtung.

23. Juni 2004

Im Namen des Schweizerischen Bundesrates

Der Bundespräsident: Joseph Deiss

Die Bundeskanzlerin: Annemarie Huber-Hotz

Übersicht

Verschiedene Ereignisse in der ausländischen und der schweizerischen Wirtschaft haben die Bedeutung der Rechnungslegung und der Revision aufgezeigt. Mit dem vorliegenden Entwurf will der Bundesrat die geltenden Vorschriften zur Revision verbessern, verschiedene Mängel beseitigen und für sämtliche Rechtsformen des Privatrechts ein aktuelles und ausgewogenes Konzept der Revision schaffen. Es gilt, eine qualitativ gute Rechnungsprüfung zu gewährleisten und das Vertrauen in die Revisionsstelle zu festigen. Besonders zu berücksichtigen sind die Bedürfnisse der kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) und die neusten internationalen Entwicklungen.

Der Entwurf sieht eine neue Umschreibung der Revisionspflicht für alle Rechtsformen vor. Die Aufgaben der Revisionsstelle werden präzisiert. Neu definiert sind auch die fachlichen Anforderungen an die Revisorinnen und Revisoren. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird eingehend geregelt und verschärft, um Interessenkollisionen – so weit wie möglich – zu verhindern. Die Neuregelung bringt damit einen wichtigen Beitrag zur Sicherstellung einer guten Unternehmenskontrolle (Corporate Governance).

Für KMU sieht der Entwurf angemessene Erleichterungen insbesondere bei der Revisionspflicht und beim Umfang der Revision vor. Der bisherige, auf die Rechtsform abgestützte Ansatz wird durch ein rechtsformneutrales Konzept ersetzt, das nach den konkreten sachlichen Gegebenheiten differenziert.

Die Neuordnung wird durch vier klar festgelegte Schutzziele bestimmt: Bei Publikumsgesellschaften dient die Revision vorab dem Investorenschutz. Bei allen weiteren wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen ist der Schutz öffentlicher Interessen massgebend. In Privatgesellschaften kann der Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen oder der Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger eine Revision erforderlich machen. Die neu zu schaffenden gesetzlichen Vorgaben müssen sich an diesen Zielsetzungen orientieren; sie sollen sich aber auch auf diese beschränken.

Der Entwurf trägt den verschiedenen Prüfungsbedürfnissen in kleinen und grossen Unternehmen im Rahmen der unterschiedlichen Schutzziele Rechnung. Wo eine ordentliche Revision der Jahresrechnung nicht erforderlich ist, soll eine eingeschränkte genügen; unter bestimmten Voraussetzungen darf eine Prüfung auch unterbleiben.

Die Vorschriften zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und im Zivilgesetzbuch sind durch ein neues Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz) zu ergänzen. Eine staatliche Aufsichtsbehörde wird mit einem Zulassungssystem sicherstellen, dass Revisionsdienstleistungen nur von Fachpersonen erbracht werden, die hierfür genügend qualifiziert sind. Die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften werden zudem einer griffigen Aufsicht unterstellt.

Für eine ausführlichere Zusammenfassung der Botschaft siehe Ziffer 1.4.

Inhaltsverzeichnis

Übersicht	3970
1 Allgemeiner Teil	3975
1.1 Ausgangslage	3975
1.1.1 Bedeutung und Aufgabe der Revisionsstelle	3975
1.1.2 Revision des Aktienrechts von 1991	3976
1.1.3 Handlungsbedarf	3977
1.2 Ergebnisse des Vorverfahrens	3980
1.2.1 Erarbeitung des Vorentwurfs	3980
1.2.2 Vernehmlassungsverfahren	3982
1.2.3 Erarbeitung des Entwurfs	3983
1.2.3.1 Vorgaben des Bundesrates	3983
1.2.3.2 Aufteilung des Vorentwurfs zum RRG	3983
1.2.3.3 Anhörungen von Experten und Fachverbänden	3985
1.3 Erledigung parlamentarischer Vorstösse	3986
1.3.1 Postulat Walker betreffend Corporate Governance und Anlegerschutz	3986
1.3.2 Motion Leutenegger Oberholzer betreffend Rechnungslegung und Revision	3987
1.3.3 Motion Rechtskommission des Nationalrates, Minderheit Randegger, betreffend Unabhängigkeit des Revisorats	3988
1.3.4 Motion Bühler betreffend Überwachung der Revisionsgesellschaften	3988
1.4 Überblick über den Entwurf	3989
1.4.1 Neuordnung der Revisionspflicht	3989
1.4.1.1 Publikumsgesellschaften	3990
1.4.1.2 Wirtschaftlich bedeutende Unternehmen	3991
1.4.1.3 Kleine und mittlere Unternehmen (KMU)	3992
1.4.1.4 Hauptsächliche Unterschiede zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision	3994
1.4.1.5 Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften	3995
1.4.2 Präzisierung der Aufgaben der Revisionsstelle	3996
1.4.3 Fachliche Anforderungen an die Revisionsstelle	3997
1.4.4 Unabhängigkeit der Revisionsstelle	3999
1.4.4.1 Ordentliche Revision	3999
1.4.4.2 Eingeschränkte Revision	3999
1.4.4.3 Freiwillige Revision	4000
1.4.5 Zusammenfassung: Revisionspflicht in zwei Kategorien in Verbindung mit einem Opting-System	4001
1.4.6 Externe Qualitätssicherung durch eine staatliche Revisionsaufsicht	4003
1.4.6.1 Probleme in der Rechtsanwendung im geltenden Recht	4003
1.4.6.2 Internationale Entwicklungen in der Revisionsaufsicht	4004
1.4.7 Neue Terminologie	4006
1.4.8 Verhältnis zur Revision des Rechts der GmbH	4008
	3971

1.4.9 Wahlrecht zwischen einer Revision und einer persönlichen Haftung der Gesellschafterinnen und Gesellschafter	4009
2 Besonderer Teil: Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen	4011
2.1 Aktienrecht	4011
2.1.1 Revisionspflicht	4011
2.1.1.1 Ordentliche Revision	4011
2.1.1.2 Eingeschränkte Revision	4014
2.1.2 Anforderungen an die Revisionsstelle	4016
2.1.2.1 Bei ordentlicher Revision	4016
2.1.2.2 Bei eingeschränkter Revision	4017
2.1.3 Ordentliche Revision	4018
2.1.3.1 Unabhängigkeit der Revisionsstelle	4018
2.1.3.2 Aufgaben der Revisionsstelle	4022
2.1.3.2.1 Gegenstand und Umfang der Prüfung	4022
2.1.3.2.2 Revisionsbericht	4024
2.1.3.2.3 Anzeigepflichten	4024
2.1.4 Eingeschränkte Revision (Review)	4025
2.1.4.1 Unabhängigkeit der Revisionsstelle	4025
2.1.4.2 Aufgaben der Revisionsstelle	4026
2.1.4.2.1 Gegenstand und Umfang der Prüfung	4026
2.1.4.2.2 Revisionsbericht	4027
2.1.4.2.3 Anzeigepflicht	4028
2.1.5 Gemeinsame Bestimmungen	4028
2.1.5.1 Wahl der Revisionsstelle	4029
2.1.5.2 Amtsdauer der Revisionsstelle	4030
2.1.5.3 Auskunft und Geheimhaltung	4031
2.1.5.4 Abnahme der Rechnung und Gewinnverwendung	4032
2.1.5.5 Besondere Bestimmungen	4032
2.2 Änderungen anderer Bestimmungen des Obligationenrechts	4033
2.2.1 Allgemeine Bestimmungen	4033
2.2.2 Die einzelnen Vertragsverhältnisse	4034
2.2.3 Aktienrecht	4034
2.2.4 Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung	4038
2.2.5 Recht der Genossenschaft	4041
2.2.6 Handelsregisterrecht	4046
2.2.7 Wertpapierrecht	4046
2.3 Übergangsbestimmungen	4047
2.4 Änderung bisherigen Rechts	4048
2.4.1 Zivilgesetzbuch	4048
2.4.1.1 Vereinsrecht	4048
2.4.1.2 Stiftungsrecht	4052
2.4.1.3 Schlusstitel	4056
2.4.2 Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über die Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz)	4056
2.4.3 Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht (IPRG)	4058
2.4.4 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben	4058

2.4.5 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer	4058
2.4.6 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden	4058
2.5 Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz)	4059
2.5.1 Gegenstand und Begriffe	4059
2.5.2 Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen	4062
2.5.3 Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften	4065
2.5.4 Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen	4069
2.5.5 Zulassung und Aufsicht	4074
2.5.6 Amts- und Rechtshilfe	4078
2.5.7 Organisation der Aufsichtsbehörde, Verfahren und Rechtsschutz	4083
2.5.8 Strafbestimmungen	4089
2.5.9 Schlussbestimmungen	4091
2.5.10 Änderungen bisherigen Rechts	4094
2.5.10.1 Bundesgesetz über die Eidgenössische Finanzkontrolle	4094
2.5.10.2 Börsengesetz	4095
3 Auswirkungen	4096
3.1 Finanzielle und personelle Auswirkungen	4096
3.1.1 Auswirkungen auf den Bund	4096
3.1.1.1 Aufsichtsbehörde	4096
3.1.1.2 Auswirkungen im Bereich der Steuern	4097
3.1.2 Ausgabenbremse	4097
3.1.3 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden	4097
3.2 Auswirkungen auf die Informatik	4097
3.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen	4097
3.3.1 Notwendigkeit staatlichen Handelns	4097
3.3.2 Auswirkungen auf die einzelnen gesellschaftlichen Gruppen	4098
3.3.2.1 KMU-Verträglichkeit	4098
3.3.2.2 Mittlere und grosse, nicht börsennotierte Unternehmen	4100
3.3.2.3 Publikumsgesellschaften	4101
3.3.2.4 Neu zu gründende Gesellschaften	4101
3.3.2.5 Gesellschafterinnen und Gesellschafter	4101
3.3.2.6 Investorinnen und Investoren, Gläubigerinnen und Gläubiger	4102
3.3.2.7 Revisorinnen und Revisoren	4102
3.3.3 Auswirkungen auf die Gesamtwirtschaft	4102
3.3.4 Alternative Regelungen	4103
3.3.4.1 Zulassungsverfahren	4103
3.3.4.2 Aufsichtsbehörde	4103
3.3.5 Zweckmässigkeit im Vollzug	4105
4 Legislaturplanung	4105
5 Verhältnis zum europäischen Recht	4105

6 Rechtliche Grundlagen	4111
6.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit	4111
6.2 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen	4111
6.2.1 Delegationsnormen an den Bundesrat	4111
6.2.2 Delegationsnormen an die Aufsichtsstelle	4112
7 Schematische Darstellungen	4113
7.1 Rechnungslegungspflicht gemäss geltendem Schweizer Recht	4113
7.2 Rechtsvergleich mit der EU	4114
Obligationenrecht (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) (Entwurf)	4117
Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Entwurf)	4139

Botschaft

1 Allgemeiner Teil

1.1 Ausgangslage

1.1.1 Bedeutung und Aufgabe der Revisionsstelle

Seit der Einführung der Aktiengesellschaft und der Kommanditaktiengesellschaft auf Bundesebene im Jahre 1881 sieht der Gesetzgeber für diese Rechtsformen zwingend ein Gesellschaftsorgan für die Rechnungsprüfung vor. Mit der Totalrevision des Obligationenrechts (OR; SR 220) von 1936¹ wurde die Pflicht zur Bezeichnung einer Revisions- oder Kontrollstelle² auf die Genossenschaften ausgedehnt. Für die neu eingeführte Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) wurde dagegen eine Revisionsstelle nur fakultativ vorgesehen³.

Das Erfordernis der Revision der Jahresrechnung ist im Kontext der Ziele der Rechnungslegung zu verstehen. Buchführung und Rechnungslegung dienen in erster Linie der Selbstinformation des Unternehmens und damit der Förderung der Interessen der Betriebsangehörigen (Kapitalgeberinnen und Kapitalgeber, Management, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer). Sie bilden eine zentrale Grundlage für die Entscheidungsfindung der Gesellschaftsorgane und erfüllen damit die Funktion eines Führungsinstrumentes⁴.

Buchführung und Rechnungslegung bilden zudem eine wichtige Voraussetzung für die Ausübung verschiedener Schutzrechte durch die Gesellschafterinnen und Gesellschafter. Nur wer einen verlässlichen Überblick über die Jahresrechnung einer Unternehmung hat, kann eressen, ob das von ihm in die Gesellschaft eingeschossene Kapital erhalten bleibt und ob beispielsweise der Antrag auf die Gewinnverteilung angemessen ist.

Den Aktionärinnen und Aktionären steht grundsätzlich kein Recht auf Einsicht in die Bücher ihrer Gesellschaft zu, so dass sie sich über die Richtigkeit der in der Jahresrechnung enthaltenen Zahlen und Angaben nicht vergewissern können. Die gesetzliche Revisionsstelle ersetzt daher funktional das den Eigenkapitalgeberinnen und Eigenkapitalgebern nicht bzw. nur unter erschwerten Bedingungen zustehende Einsichts- und Kontrollrecht in finanziellen Belangen⁵. Zudem verfügt die Revisionsstelle über das den Eigenkapitalgeberinnen und Eigenkapitalgebern oftmals fehlende Fachwissen.

Rechnungslegung und Revision sind allerdings nicht bloss Einrichtungen zur gesellschaftsinternen Selbstkontrolle. Beide Instrumente kommen nicht nur den direkt Beteiligten zugute, sondern dienen auch den Interessen Dritter, die in einem Ver-

1 Bundesgesetz vom 18. Dezember 1936; AS 53 185.

2 Im Genossenschaftsrecht und im Recht der GmbH wird *de lege lata* noch der Begriff «Kontrollstelle» verwendet. *De lege ferenda* soll nur noch der Ausdruck «Revisionsstelle» benutzt werden (s. hinten Ziff. 1.4.7).

3 S. Art. 819 Abs. 2 OR.

4 S. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 796.

5 Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 843; Arthur Meier-Hayoz / Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, § 16 N 390.

tragsverhältnis zur geprüften Gesellschaft stehen oder in vertragliche Beziehungen zu dieser treten möchten (so insbesondere den Fremdkapitalgeberinnen und Fremdkapitalgebern sowie den Lieferantinnen und Lieferanten). Mit Blick auf den Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger stellen sowohl die Rechnungslegung als auch die Rechnungsprüfung durch die Revisionsstelle letztlich Korrelate zum Fehlen einer persönlichen Haftung der Gesellschafterinnen und Gesellschafter dar⁶: Eine zuverlässig geprüfte Jahresrechnung soll Aufschluss über das Haftungssubstrat der Gesellschaft geben. Die geprüften Informationen zur Vermögenslage der Gesellschaft werden daher unter bestimmten Umständen für Dritte zugänglich gemacht⁷.

Rechnungslegung und Revision liegen aber insbesondere auch im wirtschaftspolitischen Interesse der Allgemeinheit⁸ an der Sicherung der erforderlichen Verlässlichkeit im Geschäftsverkehr sowie an der internen Kontrolle der Wirtschaftssubjekte. Die geprüfte Rechnungslegung stellt zudem eine zentrale Voraussetzung der externen Marktkontrolle in Publikumsgesellschaften dar.

Die Pflicht zur Rechnungslegung und Revision dient schliesslich auch den Behörden, so beispielsweise als Grundlage der Steuerveranlagung.

Die Informationsbedürfnisse der verschiedenen Adressatinnen und Adressaten der Rechnungslegung und Revision sind teilweise unterschiedlich. Im Kern sind sie aber auf eine getreue Darstellung der wirtschaftlichen Lage, insbesondere der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, des Unternehmens ausgerichtet, die eine zuverlässige Beurteilung durch Dritte erlaubt.

Das Vertrauen aller Beteiligten und Interessierten in die Korrektheit des Jahresabschlusses einer Unternehmung beruht letztlich auf der Verlässlichkeit und der Glaubwürdigkeit einer unabhängigen Revision der Rechnungslegung. Der Arbeit der Revisionsstelle kommt daher grundlegende Bedeutung als Element des rechtlichen Rahmens wirtschaftlicher Tätigkeit zu.

1.1.2 Revision des Aktienrechts von 1991

An der beschriebenen Grundkonzeption hat sich anlässlich der Revision des Aktienrechts im Jahre 1991⁹ nichts geändert. Allerdings war erkannt worden, dass die Vorschriften zur Revisionsstelle von 1936 Mängel aufwiesen, die es zu beheben galt. Als wesentlichste Neuerungen sind die folgenden Punkte zu nennen:

⁶ S. Hanspeter Kläy, Die Vinkulierung, Diss. Basel und Frankfurt a.M. 1997, 5.

⁷ Art. 697h OR und Art. 64 Kotierungsreglement der Schweizer Börse SWX.

⁸ Urteil 4C.13/1997 der I. Zivilabteilung des Bundesgerichtes in Sachen X AG gegen Y AG vom 19.12.1997 (nicht veröffentlicht) = Praxis 87 (1997), Nr. 121, 681 ff., abgedruckt in: AJP 1998, 1235 ff.; BGE 122 IV 25 ff., 28, Gl. A. Harald Bärtschi, Verantwortlichkeit im Aktienrecht, Diss. Zürich 2001, 296 ff.; Irene C. Eggmann, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Diss. Zürich 1997, 14; Peter Widmer/Oliver Banz, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Obligationenrecht, Obligationenrecht II, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 755 N 18. A.A. Alain Hirsch, La responsabilité des réviseurs envers les investisseurs, SZW 1999, 48 ff., 50 f. Differenziert Peter Forstmoser, Den Letzten beißen die Hunde, Zur Haftung der Revisionsstelle aus aktienrechtlicher Verantwortlichkeit, in: Festschrift für Niklaus Schmid, Zürich 2001, 483 ff., 497 ff.

⁹ Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991, in Kraft getreten seit 1. Juli 1992; AS 1992 733.

- Die Revision der Jahresrechnung ist eine technische Aufgabe, die nur Fachleuten mit entsprechenden Fähigkeiten übertragen werden kann. Vor 1991 verlangte das Gesetz für diese Tätigkeit weder bestimmte Kenntnisse noch besondere Erfahrung (sog. «Laienrevision»). Seit der Reform von 1991 kann als Revisorin oder Revisor für Aktiengesellschaften nur noch tätig sein, wer über die notwendige fachliche Befähigung verfügt (s. Art. 727a OR). Die erforderlichen Kenntnisse wurden allerdings nicht konkret festgelegt; sie hängen von der Art und der Grösse der zu prüfenden Gesellschaft ab (zu den damit verbundenen Nachteilen s. Ziff. 1.1.3 und 1.4.6.1).
- Die Anforderungen an die fachliche Befähigung der Revisorin und des Revisors nehmen mit der Grösse der zu prüfenden Gesellschaft und mit der Komplexität von deren Geschäftstätigkeit zu. Zur Beurteilung einer mittelgrossen oder grossen und damit wirtschaftlich bedeutsamen Gesellschaft muss die Revisionsstelle daher über eine besondere fachliche Befähigung verfügen (s. Art. 727b OR). Der Bundesrat hat die diesbezüglichen Anforderungen in der Folge detailliert festgelegt¹⁰. Eine besondere fachliche Befähigung wurde zudem auch für gewisse spezielle Bestätigungen¹¹ verlangt, so beispielsweise bei der Herabsetzung des Aktienkapitals.
- Weiter wurden die Prüfungsaufgaben der Revisionsstelle im Gesetz klarer umschrieben (Art. 728 ff. OR).
- Eine vertrauenswürdige Revision setzt Objektivität und Neutralität voraus. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit wurden deshalb konkretisiert (Art. 727c OR).
- Die Organstellung der Revisionsstelle wurde verstärkt, um ihr das Gewicht zu verleihen, das sie braucht, um sich den anderen Gesellschaftsorganen gegenüber durchzusetzen.
- Schliesslich wurde der Verwaltungsrat mit der Reform von 1991 verpflichtet, die Revisionsstelle ins Handelsregister eintragen zu lassen (Art. 641 Ziff. 10 OR). Damit sollte sichergestellt werden, dass tatsächlich eine Revisionsstelle bezeichnet wird. Fehlt diese, so muss das Handelsregisteramt und, auf dessen Antrag, das Gericht einschreiten (Art. 727f OR).

1.1.3 Handlungbedarf

Eine Reihe von Ereignissen in der ausländischen und schweizerischen Wirtschaft, aber auch internationale Entwicklungen und ein grundsätzliches Überdenken der heutigen Ordnung haben in der Regelung der Revisionspflicht und der Revisionsstelle verschiedene Mängel, Nachteile und Lücken aufgezeigt. Zu nennen sind insbesondere die folgenden:

- Das geltende Recht macht die Revisionspflicht im Wesentlichen von der Rechtsform abhängig. Ein Zusammenhang zwischen der Revisionspflicht und der Rechtsform besteht jedoch nicht oder zumindest nur insoweit, als die Haftungsverhältnisse verschieden ausgestaltet sind. Eine adäquate Diffe-

¹⁰ Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

¹¹ S. Art. 653f, 653i, Art. 732 Abs. 2 und Art. 745 Abs. 3 OR.

renzierung der gesetzlichen Regelung der Revision sollte im Hinblick auf die verfolgten Schutzziele (s. dazu Ziff. 1.4.1) grundsätzlich nicht anhand der Rechtsform vorgenommen werden, sondern nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmen¹². Die unterschiedliche Behandlung beispielsweise der Aktiengesellschaft (AG) und der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) findet vor dem Hintergrund der Haftungsfrage sachlich keine überzeugende Erklärung. Sie liesse sich höchstens dadurch rechtfertigen, dass die beiden Rechtsformen bewusst für einen unterschiedlichen Gläubigerschutz ausgestaltet werden, wobei das Label «GmbH» auf ein höheres Risiko hinweist. Die Unterschiede zwischen dem Konzept der Rechtsform der AG und demjenigen der GmbH sind aber bewusst anders ausgerichtet: So wird die GmbH nach dem Entwurf des Bundesrates vom 19. Dezember 2001 gezielt als personenbezogene Kapitalgesellschaft für einen kleineren Personenkreis ausgestaltet, während die AG als kapitalbezogene Gesellschaftsform für einen grösseren Personenkreis mit weniger engen Beziehungen der Beteiligten zur Gesellschaft zur Verfügung steht (s. dazu die Botschaft zur Revision des GmbH-Rechts¹³). Durch eine Differenzierung des Kapital- und Gläubigerschutzes wird die GmbH einerseits zur Rechtsform «zweiter Güte». Andererseits wird die Wahl der Rechtsform in der Praxis durch die Kostenfolgen der Revisionsstelle in nicht sachgerechter Art präjudiziert. Wird für Kleinunternehmen in der Rechtsform der GmbH auf die Revisionspflicht verzichtet, so muss für dieselben Unternehmen in der Rechtsform der AG unter Berücksichtigung der identischen materiellen Interessenlage grundsätzlich dasselbe gelten. Vorbehalten bleibt jedoch in beiden Rechtsformen eine Revisionspflicht, die im Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen begründet liegt.

- Das geltende Recht sieht für die derzeit rund 19 400 Stiftungen¹⁴ keine gesetzliche Revisionspflicht vor. In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass die Kontrolltätigkeit der Stiftungsaufsichtsbehörden verbreitet auf die Prüfungsarbeiten einer Revisionsstelle angewiesen ist. Mit einer parlamentarischen Initiative Schiesser zur Revision des Stiftungsrechts¹⁵ wurde daher unter anderem die Einführung einer Revisionspflicht angestrebt.
- Die Abschaffung der so genannten «Laienrevision» wurde mit der Aktienrechtsrevision von 1991 nur formell erreicht (s. vorne Ziff. 1.1.2). In der Praxis haben die vagen fachlichen Anforderungen an die Revisorinnen und Revisoren (s. Art. 727a OR) und der Verzicht auf ein behördliches Zulassungsverfahren zur Folge, dass «Laienrevisionen» nach wie vor stattfinden und dass die Revision häufig moderne Anforderungen nicht erfüllt. Faktisch führen viele Revisorinnen und Revisoren nur eine eingeschränkte Revision durch, was weder den Erwartungen des Gesetzgebers noch jenen von Drittparteien entspricht. Die gesetzliche Regelung der Revision des Jahresabschlusses macht jedoch nur dann Sinn, wenn diese durch fachlich hinrei-

¹² Groupe de réflexion «Gesellschaftsrecht», Schlussbericht vom 24.9.1993, S. 11 f. und 81 (zur Rechnungslegung, aber auch für die Revision zutreffend); Bezugsquelle: Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern; Art.-Nr. 407.020.d.

¹³ Ziff. 1.4.8, BBl 2001 3154.

¹⁴ Stand: 31. Dezember 2003. Quelle: SHAB Nr. 22 vom 3. Februar 2004, S. 30.

¹⁵ 00.461s Palv Revision des Stiftungsrechts (Schiesser).

chend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden.

- Bilanzskandale und Unternehmenszusammenbrüche werfen Fragen der rechtzeitigen Erkennbarkeit von Manipulationen und von negativen Entwicklungen auf. Obwohl sich die Wirtschaftsprüfung in den letzten Jahren enorm gewandelt hat und vermehrt risikoorientiert ausgerichtet wurde, ist eine Lücke zwischen den Erwartungen einer breiteren Öffentlichkeit und den tatsächlichen Möglichkeiten der Revisionsstelle auszumachen (sog. «Expectation Gap»). Die generalklauselhafte Umschreibung der Prüfungsaufgabe im geltenden Recht (Art. 728 OR) hat in der Praxis zu falschen Erwartungen, zu Abgrenzungsschwierigkeiten und zu offenen Fragen geführt. Der Prüfauftrag der Revisionsstelle ist daher im Gesetz genauer zu umschreiben und sektoriell zu erweitern.
- Der Wert einer Revision hängt nicht nur von der fachlichen Kompetenz der Revisorinnen und Revisoren ab, sondern auch von deren Objektivität und Glaubwürdigkeit. Abhängigkeiten und Interessenkollisionen sind daher zu vermeiden. Die geltenden gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit (Art. 727c OR) und auch die Selbstregulierung des Berufsstandes haben sich als zu wenig zielführend erwiesen. Es muss daher konkreter und auch restriktiver als bisher definiert werden, was unter Objektivität sowie Unabhängigkeit zu verstehen ist und für welchen Personenkreis diese Vorschriften gelten.
- Für den Berufsstand der Revisorinnen und Revisoren kam der Selbstregulierung und der Selbstkontrolle bisher eine vorrangige Bedeutung zu. Von Seiten des Kapitalmarktes wird eine reine Selbstregulierung mit Blick auf die Rolle der Wirtschaftsprüfung jedoch zunehmend als ungenügend beurteilt. Eine breite Öffentlichkeit versteht heute nicht mehr, weshalb Personen und Unternehmen mit einer Schlüsselfunktion im Hinblick auf die Gewährleistung der Verlässlichkeit wirtschaftlicher Informationen keiner staatlichen Aufsicht unterstehen.
- Ein Handlungsbedarf besteht auch auf Grund internationaler Entwicklungen: Aus der Umsetzung des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Acts ergibt sich mit Blick auf die Revisionsstellen von Schweizer Unternehmen, deren Aktien in den USA kotiert sind, eine erhöhte Dringlichkeit für eine gesetzliche Neuregelung, so namentlich in der Frage der Beaufsichtigung der Revisionsstellen. Die Entwicklung in der Europäischen Union geht in dieselbe Richtung (s. dazu hinten Ziff. 1.4.6.2 und Ziff. 5).

Die angesprochenen Unregelmässigkeiten in der Wirtschaft im In- und Ausland haben den Wert einer glaubwürdigen Revision klar aufgezeigt. Es erscheint daher vordringlich, die zahlreichen und teilweise bedeutenden Mängel und Nachteile des geltenden Rechts zu beheben. Es sei aber darauf hingewiesen, dass die festgestellten Probleme keineswegs nur mit Mängeln in der Revision zusammenhängen, sondern dass sämtliche an der Unternehmensführung und an den Kapitalmärkten beteiligten Gruppen für eine positive wirtschaftliche Entwicklung in der Verantwortung stehen.

1.2 Ergebnisse des Vorverfahrens

1.2.1 Erarbeitung des Vorentwurfs

Nach Abschluss der Aktienrechtsrevision von 1991 setzte das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) im Januar 1993 eine Groupe de réflexion «Gesellschaftsrecht» ein, die mit der Überprüfung des weiteren Handlungsbedarfs im Bereich des Gesellschafts- und Rechnungslegungsrechts betraut wurde. In ihrem Schlussbericht regte diese Arbeitsgruppe u.a. die Schaffung eines besonderen Rechnungslegungs- und Publizitätsgesetzes sowie eines Zulassungssystems für besonders befähigte Revisoren an¹⁶.

In der Folge hat das EJPD 1995 eine breit abgestützte Expertenkommission unter dem Vorsitz von Dr. Peider Mengiardi (nachfolgend «Expertenkommission») damit beauftragt, zur Frage der Rechnungslegung und Berichterstattung (Publizität) sowie zur Frage der fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren jeweils einen Entwurf auszuarbeiten und einen Begleitbericht zu verfassen.

Der Expertenkommission gehörten an: Dr. iur. Peider Mengiardi, Basel/Oberwil (Präsident); Prof. Dr. Dr. Ann-Kristin Achleitner, St. Gallen/Oestrich-Winkel (D); Prof. Dr. iur. Giorgio Behr, Rechtsanwalt, dipl. Wirtschaftsprüfer, St. Gallen/Schaffhausen; lic. oec. Peter Bertschinger, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich; Ancillo Canepa, dipl. Wirtschaftsprüfer, dipl. Betriebsökonom, Zürich; lic. rer. pol. Angelo Digeronimo, Experte für Steuerfragen EStV, Bern; Prof. Dr. iur. Jean Nicolas Druey, St. Gallen; Prof. Dr. oec. Carl Helbling, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich; lic. sc. pol. Beat Kappeler, Wirtschaftsjournalist, Herrenschwanden; Dr. iur. Arnold Knechtle, Rechtsanwalt, Industrie-Holding, Bern; lic. iur. Daniel Lehmann, Schweizerischer Gewerbeverband, Bern; Prof. Dr. iur. Georges Muller, avocat-conseil, Lausanne; Prof. Dr. oec. Alfred Stettler, Ecole des HEC, Lausanne.

Die Expertenkommission legte am 29. Juni 1998 die Vorentwürfe zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (VE RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VE VZA) vor¹⁷.

Die angestrebte Neuregelung sollte die Transparenz der Rechnungslegung verbessern und das schweizerische Rechnungslegungsrecht – soweit sinnvoll – dem Anforderungsniveau der massgebenden Richtlinien der EU angleichen.

Im Bereich der Revision machte die Expertenkommission die folgenden Vorschläge:

- Die Revisionspflicht sollte für alle buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Organisationen grundsätzlich unabhängig von der Rechtsform geregelt werden, da die Revision als Instrument der Gewährleistung der Qualität der Rechnungslegung in keinem relevanten Zusammenhang mit der Rechtsform steht.

¹⁶ Groupe de réflexion «Gesellschaftsrecht», Schlussbericht vom 24.9.1993, S. 12 und 81.

¹⁷ Der Expertenbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfer (VZA) vom 29. Juni 1998) kann beim Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern, bezogen werden.

- Unternehmen sollten ihren Einzelabschluss durch eine Abschlussprüferin oder einen Abschlussprüfer prüfen lassen, wenn sie an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen zwei der nachfolgenden Grössen erreichen:
 - Bilanzsumme von 4 Millionen Franken;
 - Umsatzerlös von 8 Millionen Franken;
 - Arbeitnehmer für 50 vollzeitige Stellen im Durchschnitt des Geschäftsjahres.

Als Variante wurde zur Diskussion gestellt, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften generell, d.h. unabhängig von den erwähnten Grössenkriterien, zu verpflichten, ihren Einzelabschluss revidieren zu lassen (s. Art. 43 VE RRG).

Der Konzernabschluss sollte in beiden Varianten der Revisionspflicht unterliegen.

- Eine Ausdehnung der Aufgaben der Revisionsstelle auf eine Prüfung der Geschäftsführung wurde abgelehnt (Art. 54 VE RRG).
- Das Fehlen eines Zulassungssystems für besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren stellt für die Betroffenen eine unzumutbare Rechtsunsicherheit dar, weil sie oft nicht wissen, ob beispielsweise ihre praktische Erfahrung den rechtlichen Anforderungen genügt. Dies kann sich jedoch als problematisch herausstellen, da die Übernahme von Aufgaben ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen Verantwortlichkeitsfolgen nach sich ziehen kann. Die Expertenkommission sah sowohl aus diesem Grund als auch zur besseren Durchsetzung der Anforderungen an besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren ein Zulassungssystem vor. Die Zulassungskriterien folgten dabei weitgehend der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (SR 221.302). Für kleine Unternehmen sollten die Anforderungen an die Revisionsstelle in Anlehnung an Art. 727a OR umschrieben werden (Art. 44 Abs. 1 VE RRG, Variante II).
- Die Unabhängigkeitskriterien wurden gegenüber dem geltenden Aktienrecht präzisiert und etwas anders gelagert. Vorgeschlagen wurde die Einführung eines zweistufigen Systems: Die Verletzung der Objektivitätspflicht durch den Revisor oder die Revisorin oder durch Personen, welche die Wahl der Revisionsstelle veranlasst haben, sollte die Folgen des Verantwortlichkeitsrechts auslösen. Das Vorliegen eines Unvereinbarkeitsgrundes sollte dagegen mit dem Amt einer Revisorin oder eines Revisors von vornherein inkompatibel sein (Art. 48 und 49 VE RRG). Eine abschliessende Regelung der Abhängigkeitsgründe wurde als nicht realistisch betrachtet und die Konkretisierung der Unabhängigkeitsvorschriften dem Gericht überlassen.
- Schliesslich wurden Bestimmungen über die Kapital- und Führungsstrukturen von Revisionsunternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft aufgestellt (Art. 50 VE RRG).

1.2.2 Vernehmlassungsverfahren

Mit Beschluss vom 21. Oktober 1998 beauftragte der Bundesrat das EJPD, die beiden Vorentwürfe unverändert in die Vernehmlassung zu geben. Die Vernehmlassung dauerte von Oktober 1998 bis Ende April 1999. Insgesamt wurden 76 Stellungnahmen eingereicht¹⁸. Die wesentlichen von der Expertenkommission vorgeschlagenen Neuerungen wurden folgendermassen kommentiert:

- Das Konzept einer einheitlichen Regelung für alle Rechtsformen wurde grundsätzlich begrüsst. Verschiedentlich wurde jedoch eingewendet, dass die Interessen an der Rechnungslegung und der Revision je nach Grösse, Rechtsform und Art der Tätigkeiten des Unternehmens sehr unterschiedlich sein können. Die Wertung der Konsequenzen für Stiftungen und Vereine fiel unterschiedlich aus.
- Verschiedene Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer wiesen darauf hin, der Vorentwurf RRG führe infolge Überreglementierung zu einem unverhältnismässigen administrativen Aufwand für KMU. Es wurde daher verlangt, Erleichterungen für die KMU auch den Kapitalgesellschaften zu gewähren und die Anforderungen an die Qualität der Rechnungslegung und Revision dem Markt zu überlassen. Andere Stimmen hingegen nahmen die gegenteilige Haltung ein und bemängelten die bei Kleinunternehmen fehlende Transparenz.
- Die Schaffung eines Zulassungssystems wurde mehrheitlich positiv gewertet. Teilweise wurde vertreten, dass die im Vorentwurf VZA vorgesehenen Zulassungsvoraussetzungen die Mitglieder der Treuhandkammer bevorzugen.
- Die im Vergleich zum geltenden Recht erheblich ausführlicheren Bestimmungen zur Regelung der Unabhängigkeit wurden im Grundsatz nicht bestritten; bezüglich der Unvereinbarkeitsgründe forderten einzelne Vernehmlassungsteilnehmerinnen und -teilnehmer mehr oder weniger weit gehende Formulierungen.
- Zur Frage der Kapital- und Führungsstrukturen von Revisionsunternehmen in der Rechtsform einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft wurde nur vereinzelt inhaltlich Stellung genommen. So wurde darauf hingewiesen, dass vielen Treuhandgesellschaften die Erfüllung dieser Vorschriften auf Grund der zunehmenden Nachfrage nach multidisziplinären Dienstleistungen schwer fallen würde.
- Nur vereinzelt wurde gefordert, dass die Revisionsstelle auch die Geschäftsführung in ihre Prüfung einbeziehen solle. Einige Stimmen wiesen ferner darauf hin, dass der Ansatz einer risikoorientierten Prüfung nicht berücksichtigt worden sei.

Weitere wichtige Einwendungen betrafen die Neuregelung der Rechnungslegung. Da die vorliegende Botschaft auf die Revision beschränkt bleibt (s. dazu hinten Ziff. 1.2.3.2), wird hier auf eine Wiedergabe der entsprechenden Stellungnahmen verzichtet.

¹⁸ Die Zusammenstellung der Vernehmlassungen kann beim Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern, bezogen werden.

1.2.3 Erarbeitung des Entwurfs

1.2.3.1 Vorgaben des Bundesrates

Der Bundesrat hat die Ergebnisse des Vernehmlassungsverfahrens mit Entscheid vom 4. Dezember 2000 zur Kenntnis genommen. Auf Grund der fundamentalen Kritik, die in der Vernehmlassung insbesondere gegenüber den Vorschlägen zur Rechnungslegung geäußert worden war, mussten die Vorentwürfe in der Folge grundsätzlich überdacht werden.

Eine Reihe von Ereignissen in der in- und ausländischen Wirtschaft haben jedoch die Notwendigkeit einer gesetzlichen Neuregelung der Rechnungslegung und Revision in den letzten zwei Jahren nochmals verdeutlicht. Der Bundesrat beauftragte daher das EJPD am 29. Januar 2003, die beiden Vorentwürfe zu überarbeiten. Dabei wurden folgende drei Vorgaben gemacht:

- Die jüngsten internationalen Entwicklungen im Bereich des Rechnungslegungs- und Revisionsrechts sind zu beachten (insbesondere in den USA und der EU, vgl. hinten Ziff. 1.4.6.2 und Ziff. 5).
- Der Situation der KMU und insbesondere dem Kosten/Nutzen-Verhältnis neuer Regelungen ist besondere Beachtung zu schenken.
- In Zusammenarbeit mit dem Eidg. Finanzdepartement soll ein steuerneutraler Regelungsvorschlag für das Verhältnis zwischen Rechnungslegungsrecht und Steuerrecht geschaffen werden, der dennoch das Ziel einer verbesserten Transparenz berücksichtigt. Das zentrale Problem bildet dabei das Verhältnis der neuen Rechnungslegungsvorschriften zum Steuerrecht. Solange dieses Problem nicht gelöst ist, erscheint die Vorlage nicht als konsensfähig.

1.2.3.2 Aufteilung des Vorentwurfs zum RRG

Nach der ursprünglichen Planung hätte die Botschaft zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision im Frühjahr 2004 vorgelegt werden sollen.

Obschon damit ein an sich sehr ambitionierter Zeitplan vorgegeben war, musste später auf Grund der weiteren Entwicklungen im In- und Ausland ein neues, noch schnelleres Vorgehen gewählt werden:

- Im Rahmen der Beratungen der Revision des GmbH-Rechts¹⁹ setzte sich die Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates zum Ziel, die Revisionsstelle nicht nur für die GmbH neu zu regeln, sondern ein aktualisiertes und harmonisiertes Gesamtkonzept der Revisionsstelle für sämtliche Rechtsformen des Privatrechts zu schaffen (Sitzungen vom 20.1.2003, 31.3.2003 und vom 28./29.4.2003). Die Beratungen des an sich sehr gut aufgenommenen neuen GmbH-Rechts wurden daher von der Kommission unterbrochen, bis dem Parlament mit einer Zusatzbotschaft Vorschläge für eine integrale Neuregelung der Revisionsstelle im Gesellschaftsrecht vorgelegt werden.

¹⁹ 01.082 Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3148.

- Auf internationaler Ebene ergab sich aus der Umsetzung des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Acts im Hinblick auf die Revisionsstellen von Schweizer Unternehmen, deren Aktien in den USA kotiert sind, eine erhöhte Dringlichkeit für eine gesetzliche Neuregelung, so namentlich in der Frage der Beaufsichtigung der Revisionsstellen (s. dazu hinten Ziff. 1.4.6.2).

Das EJPD beschloss am 25. März 2003 aus den genannten Gründen, die Neuordnung der Revisionsstelle aus dem Projekt für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision herauszulösen, mit der Frage der Revisionsaufsicht zu ergänzen und so rasch wie möglich eine Botschaft dazu vorzulegen.

Dieses neue Vorgehen führt zu einer Aufteilung des bisherigen Projekts in zwei inhaltlich neu orientierte Teilvorlagen:

- Die vorliegende Botschaft regelt die Revisionspflicht, die Anforderungen an die fachliche Befähigung und an die Unabhängigkeit der Revisorinnen und Revisoren sowie deren Zulassung und Beaufsichtigung.
- Eine zweite Vorlage wird eine zeitgemässe Erneuerung der materiellen Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften bringen. Dieses zweite Gesetzgebungsprojekt wird sich infolge der Priorisierung der Vorlage zur Revisionsstelle allerdings verzögern. Eine beschränkte Zurückstellung ist insbesondere im Hinblick auf die noch zu lösenden Probleme (namentlich betreffend das Verhältnis von Rechnungslegungs- und Steuerrecht) sachlich vertretbar. Zudem gelten für Publikumsgesellschaften auf Grund der Zulassungsbestimmungen der Schweizer Börse SWX schon heute strenge internationale Regeln. Viele nicht kotierte Unternehmen wenden die Swiss GAAP FER freiwillig an und gehen damit ebenfalls deutlich über die gesetzlichen Vorgaben hinaus. Zudem bestehen zahlreiche spezialgesetzliche Rechnungslegungsvorschriften für bestimmte Branchen.

Das Bundesamt für Justiz hat Prof. Dr. Giorgio Behr, St. Gallen/Schaffhausen, damit beauftragt, für beide Teilvorlagen Regelungsvorschläge zu erarbeiten. Für die Erfüllung seiner Aufgabe hat Prof. Behr folgende Experten beigezogen: Dr. Jakob Bär, Zürich; Daniel Egger, Genf; Prof. Dr. Edgar Fluri, Basel.

Die Vorschläge der Experten zur Revisionspflicht und Revisionsstelle wurden vom Bundesamt für Justiz unter Rücksprache mit den Experten in verschiedener Hinsicht eingehend überarbeitet und materiell ergänzt.

Der vorliegende Entwurf trägt wichtigen Kritikpunkten aus dem Vernehmlassungsverfahren (s. vorne Ziff. 1.2.2) Rechnung:

- Die Revisionspflicht wird den Verhältnissen in den KMU angepasst. In Rechtsformen, die keine persönliche Haftung der Beteiligten vorsehen, müssen sie grundsätzlich eine eingeschränkte Revision ihres Jahresabschlusses durchführen. Soweit es der Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen erlaubt, wird es Kleinunternehmen aber ermöglicht, ganz auf eine Revision zu verzichten. Personengesellschaften sind von jeder Art von Revision dispensiert, weil deren Gesellschafterinnen und Gesellschafter persönlich unbeschränkt und solidarisch für Verbindlichkeiten des Unternehmens haften.
- Bei der Zulassung zur Revision wurden weitere Berufsdiplome in die Liste der verschiedenen möglichen Fachausbildungen aufgenommen.

- Die Vorschriften zur Unabhängigkeit wurden im Licht der internationalen Entwicklungen und mit Blick auf konkrete Vorfälle in der Wirtschaft überarbeitet, konkretisiert und zum Teil verschärft.
- Der Ansatz der risikoorientierten Prüfung wurde in den Prüfauftrag der ordentlich prüfenden Revisionsstelle aufgenommen.

Anders als im Vorentwurf RRG wurde auf ein eigenständiges Bundesgesetz über die Revision verzichtet. Die Revisionsstelle ist sachlich dem Organisationsrecht der verschiedenen Rechtsformen zuzurechnen und daher grundsätzlich im Obligationenrecht (OR) zu regeln. Die vorliegende Botschaft enthält daher einen Entwurf für eine ordentliche Revision der Vorschriften zur Revisionsstelle der Aktiengesellschaft, während bei den übrigen Rechtsformen – soweit sachlich sinnvoll – Verweisungen auf das Aktienrecht erfolgen.

Für die Regelungen der Zulassung zur Revision und Aufsicht über die Revisorinnen und Revisoren von Publikumsgesellschaften wird aus zwei Gründen vorgeschlagen, ein eigenes Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz; RAG) zu schaffen: Zum einen sind die Regelungen zu umfangreich, um ins OR eingefügt zu werden. Zum anderen handelt es sich um eine teilweise hoheitliche Materie, die im OR als einer Kodifikation des Privatrechts sachlich nicht zutreffend eingeordnet wäre.

Die Vorschriften für ein Zulassungssystem waren im Expertenentwurf auf der Verordnungsstufe normiert (Vorentwurf VZA, s. dazu vorne Ziff. 1.2.1). Das war mit Blick auf die ursprünglich vorgesehene einfache Zulassungsstelle (s. Art. 4 VE VZA) gerechtfertigt. Artikel 164 Bundesverfassung (SR 101) statuiert demgegenüber, dass wichtige rechtsetzende Bestimmungen in der Form des Bundesgesetzes zu erlassen sind. Neu sieht der Entwurf eine Revisionsaufsichtsbehörde vor, die einen deutlich breiteren Aufgabenkatalog zu erfüllen hat und die über eine Reihe von weit reichenden Aufsichtsinstrumenten verfügt (s. dazu hinten Ziff. 1.4.6 und die Ausführungen zu Art. 1 ff. E RAG). Aus diesem Grund muss auf eine Normierung in einer Verordnung verzichtet werden.

1.2.3.3 Anhörungen von Experten und Fachverbänden

Das Bundesamt für Justiz hat den beteiligten Experten und den interessierten Fachverbänden am 21. Oktober 2003 die Gelegenheit geboten, in Form einer Anhörung zu den Entwürfen Stellung zu nehmen, die kurz zuvor in die Ämterkonsultation gegeben worden waren. Alle angehörten Parteien begrüßten die Entwürfe grundsätzlich und signalisierten Unterstützung für das Gesetzgebungsvorhaben. Einwände wurden mehrheitlich in technischen Belangen formuliert und waren von beschränkter Tragweite. In der Folge wurden insbesondere präzisere Formulierungen für die Prüfaufgaben in Bezug auf das interne Kontrollsystem und die Riskobeurteilung (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 und 5, Art. 663b Ziff. 12 E OR) sowie für das Prüfhema und die Prüfschärfe der eingeschränkten Revision (Art. 729a E OR) erarbeitet.

1.3 Erledigung parlamentarischer Vorstösse

Im Anschluss an verschiedene Ereignisse in der Wirtschaft wurden in den vergangenen zwei Jahren mehrere parlamentarische Vorstösse eingereicht, die sich mit der Rolle der Revisionsstelle befassen:

1.3.1 Postulat Walker betreffend Corporate Governance und Anlegerschutz

In Ergänzung seiner Motion «Corporate Governance in der Aktiengesellschaft»²⁰ reichte Nationalrat Felix Walker am 20. März 2002 das Postulat «Corporate Governance/Anlegerschutz»²¹ ein. Der Vorstoss verlangt vom Bundesrat, dem Parlament zu berichten, wie der Anlegerschutz bei börsenkotierten Unternehmen verbessert werden könnte. Beurteilt werden sollen insbesondere folgende Anliegen:

- die Verlässlichkeit, die Relevanz und die Transparenz der Jahresrechnung sowie des Revisionsberichts;
- eine Verstärkung des Erfordernisses der Unabhängigkeit der Revisionsstelle;
- Massnahmen zur Qualitätssicherung der Revisionstätigkeit;
- eine Ausdehnung der Revisionspflicht auf die Frage der Angemessenheit der organisatorischen und personellen Voraussetzungen für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit (analog Art. 3 Bankengesetz).

Der Vorstoss wurde am 21. Juni 2002 vom Nationalrat überwiesen.

Der vorliegende Entwurf enthält verschärfte Zulassungs- und Unabhängigkeitsvorschriften für Revisorinnen und Revisoren. Zudem sieht er eine Aufsichtsbehörde für die Revisionsdienstleister von Publikumsgesellschaften vor (s. dazu im Detail hinten Ziff. 1.4 ff.). Die Verlässlichkeit des Revisionsberichts, die Unabhängigkeit der Revisionsstelle und die Qualität der Revisionstätigkeit werden dadurch gewährleistet.

Die Ausweitung der Revisionspflicht auf eine Prüfung der organisatorischen und personellen Voraussetzungen einer einwandfreien Geschäftstätigkeit erscheint jedoch nicht angezeigt. Sie könnte im Ergebnis zu einer unerwünschten Übertragung der Organisationsverantwortung des Verwaltungsrates auf die Revisionsstelle führen. Es ist die Aufgabe von Verwaltungsrat und Geschäftsführung, die personellen und organisatorischen Voraussetzungen einer einwandfreien Geschäftstätigkeit zu schaffen. Die Revisorin oder der Revisor dürfte oftmals auch fachlich nicht in der Lage sein, alle diesbezüglichen Strukturen, Entscheide und Fragen zu beurteilen. Würde die Revisionsstelle vom Gesetz in die Organisationsverantwortung involviert, so könnte sich dies in der Folge nachteilig auf ihre Unabhängigkeit auswirken.

Wenn auch eine zwingende Ausweitung der Revisionsaufgaben auf personelle und organisatorische Sachverhalte nicht opportun erscheint, räumt das Gesetz doch die Möglichkeit ein, die Aufgaben der Revisionsstelle je nach den konkreten Bedürfnissen in den Statuten zu erweitern (s. Art. 627 Ziff. 13 OR und Art. 731a E OR). Daneben steht es der Generalversammlung aber auch offen, durch einen Beschluss

²⁰ N 01.3329; AB 2001 N 1436, 2002 S 310 ff.

²¹ N 02.3086; AB 2002 N 1128.

die Aufgaben der Revisionsstelle im Einzelfall auszudehnen (Art. 731a E OR; s. hinten den Kommentar zu dieser Bestimmung).

Der Entwurf äussert sich nicht zur Frage der Verlässlichkeit, der Relevanz und der Transparenz der Jahresrechnung. Dieser Punkt des Postulats Walker wird Gegenstand der Vorlage über die Rechnungslegung bilden (s. vorne Ziff. 1.2.3.2). Der Vorstoss kann daher noch nicht abgeschrieben werden.

1.3.2 Motion Leutenegger Oberholzer betreffend Rechnungslegung und Revision

Mit der Motion «Rechnungslegung und Revision» vom 25. September 2002²² fordert Nationalrätin Susanne Leutenegger Oberholzer den Bundesrat auf, dem Parlament ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision zu unterbreiten. Was die Thematik der Revision betrifft, sollen insbesondere folgende Punkte Berücksichtigung finden:

- die Schaffung eines Zulassungsverfahrens für Revisorinnen und Revisoren;
- die Festsetzung von Qualitätsstandards und Unabhängigkeitsregeln für Abschlussprüfer;
- die namentliche Nennung der Verantwortlichen für Verstösse gegen die Rechnungslegungsvorschriften in Unternehmen mit kotierten Aktien;
- die Überprüfung der Haftung der Abschlussprüfer unter gleichzeitiger Verschärfung der Voraussetzungen für die Haftung der Geschäftsleitung, des Verwaltungsrats, der Banken und der Analysten.

Der Vorstoss wurde am 13. Dezember 2002 vom Nationalrat als Postulat überwiesen.

Im Sinne des Postulats sieht der Entwurf ein Zulassungsverfahren für Revisorinnen und Revisoren vor. Er bringt deutlich verschärfte Unabhängigkeitsregeln, wobei die Anforderungen an die Unabhängigkeit nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesellschaften differenziert werden (s. dazu hinten Ziff. 1.4). Weiter werden auch Qualitätsstandards für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen festgelegt (s. dazu die Ausführungen zu Art. 12 E RAG). Was die nicht beaufsichtigten Revisorinnen und Revisoren angeht, so folgen aus den detaillierten Vorschriften des neuen Rechts ebenfalls zahlreiche Vorgaben, die der Sicherung der Qualität der Revision dienen.

Eine Neuregelung der Haftungsverhältnisse ist nicht Gegenstand dieser Vorlage. Die Haftung der Revisionsstelle wird im gesellschaftsrechtlichen Kontext der Verantwortlichkeit aller Gesellschaftsorgane zu analysieren sein. Einer einlässlichen Prüfung des Revisionsbedarfs im Rahmen einer Vernehmlassung darf in dieser Frage nicht vorgegriffen werden. Bezüge zur Verantwortlichkeit und Haftung werden sich im Gesetzgebungsprojekt zur Corporate Governance ergeben, das derzeit in Ausarbeitung steht.

Der Bundesrat beantragt die Abschreibung des Postulats, soweit es die Revision betrifft (Ziff. 6).

²² N 02.3489; AB 2002 N 2159.

1.3.3

Motion Rechtskommission des Nationalrates, Minderheit Randegger, betreffend Unabhängigkeit des Revisorats

Im Zusammenhang mit der Behandlung der parlamentarischen Initiative Strahl «Unabhängigkeit des Revisorats im Gesellschaftsrecht»²³ hat eine Minderheit der Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates unter der Führung von Nationalrat Johannes Randegger am 18. November 2002 die Motion «Unabhängigkeit des Revisorats»²⁴ eingereicht. Im Gegensatz zur parlamentarischen Initiative Strahl wurde die Motion der Kommissionsminderheit Randegger vom Nationalrat am 4. Juni 2003 und vom Ständerat am 2. Oktober 2003 überwiesen.

Mit dem Vorstoss wird der Bundesrat beauftragt, unabhängig vom geplanten Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (s. vorne Ziff. 1.2) bis Ende 2003 neue Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle vorzulegen (für die Aktiengesellschaft und allenfalls auch für andere Gesellschaftsformen).

Mit dem vorliegenden Entwurf unterbreitet der Bundesrat dem Parlament Vorschläge zur Konkretisierung und Verschärfung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Die Durchsetzung der neuen Vorschriften wird durch die Schaffung einer staatlichen Aufsichtsbehörde für die Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften abgesichert.

Der Bundesrat beantragt, die Motion abzuschreiben.

1.3.4

Motion Bühler betreffend Überwachung der Revisionsgesellschaften

Mit der am 20. März 2003 von Nationalrat Gerold Bühler eingereichten Motion «Überwachung der Revisionsgesellschaften»²⁵ wird der Bundesrat eingeladen, bis Ende 2003 eine Botschaft betreffend eine staatliche Zulassungs- und Überwachungsbehörde für Revisionsgesellschaften vorzulegen. In organisatorischer Hinsicht soll angestrebt werden, diese Aufsichtsbehörde in die neu zu schaffende integrierte Finanzmarktaufsicht (FINMA) einzugliedern.

Der Entwurf schlägt im neuen Revisionsaufsichtsgesetz ein Zulassungsverfahren für Revisorinnen und Revisoren vor. Die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften sollen zudem einer dauernden staatlichen Aufsicht unterstellt werden. Die Aufgaben der Zulassung und der Aufsicht werden sinnvollerweise derselben Behörde übertragen.

Mit Blick auf die organisatorische Einordnung der Aufsichtsbehörde strebt die Motion zwar die Integration in die zukünftige Finanzmarktaufsicht an, doch wird in dieser Frage keine verbindliche Vorgabe gemacht. Der Entwurf schlägt die Schaffung einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt vor (Art. 29 E RAG). Über die Opportunität einer allfälligen Einordnung in die künftige Finanzmarktaufsichtsbehörde kann erst bei deren Realisierung entschieden werden.

²³ N 02.405; AB 2003 N 797 ff.

²⁴ N 02.3646; AB 2003 N 797 ff., S 2003 1018.

²⁵ N 03.3113.

Der Bundesrat hat dem Parlament am 16. Juni 2003 die Umwandlung der Motion in ein Postulat beantragt. Der Vorstoss wurde von den Räten bisher noch nicht behandelt.

1.4 Überblick über den Entwurf

1.4.1 Neuordnung der Revisionspflicht

Der Entwurf sieht eine umfassende Neuordnung der Revisionspflicht für die Aktiengesellschaft, die Kommanditaktiengesellschaft, die GmbH, die Genossenschaft, den Verein und die Stiftung vor.

Die bisherige, an die Rechtsform anknüpfende Regelung wird für wirtschaftlich tätige Körperschaften durch ein weitgehend rechtsformunabhängiges Konzept ersetzt, das nach konkreten sachlichen Gegebenheiten differenziert. Die Rechtsform bleibt für die Frage der Revision sachlich ohne jede Bedeutung, soweit bei juristischen Personen eine Beschränkung der Haftung auf deren Vermögen gegeben ist. Die Ordnung der Revisionspflicht ist daher für die verschiedenen Rechtsformen zu harmonisieren; anders als im geltenden Recht muss sie aber in allen Rechtsformen nach der Unternehmensgrösse und anderen relevanten Umständen differenziert werden. Massgebend sind dabei die folgenden Schutzziele:

- Bei *Publikumsgesellschaften* dient die Revision vorab dem Investorenschutz. Sie ist aber auch Voraussetzung für eine funktionierende Marktkontrolle der Effizienz der Unternehmensführung über die Börse.
- Bei allen weiteren *wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen* erfordern öffentliche Interessen ebenfalls eine qualifizierte Revision. Eine nachhaltige wirtschaftliche Entwicklung und eine langfristige Sicherung der Arbeitsplätze setzen eine hinreichende Unternehmensüberwachung voraus. Die Revision stellt ein wichtiges Element dieser Unternehmensüberwachung dar und liegt daher im gesamtwirtschaftlichen Interesse.
- In *Privatgesellschaften* kann die Revision zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen erforderlich sein. Sie stellt ein minimales Fairplay bei der jährlichen Berichterstattung an die Eigentümerinnen und Eigentümer eines Unternehmens sicher. Je nach den konkreten sachlichen und persönlichen Verhältnissen ist eine Revision insbesondere da wichtig, wo in der Unternehmensführung tätige Personen, welche die Mehrheit der Gesellschaftsanteile besitzen, Minderheiten gegenüber stehen, die nicht an der Unternehmensführung teilhaben.
- Für *Rechtsformen, bei denen die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt ist*, dient die Revision auch dem Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger: Eine zuverlässig geprüfte Jahresrechnung soll einen verlässlichen Aufschluss über das Haftungssubstrat der Gesellschaft geben.

Die neuen Vorschriften zur Revision müssen sich an diesen vier Zielsetzungen orientieren; sie sollen sich aber auch auf diese beschränken. Sowohl die Definition der Revisionspflicht als auch die Ausgestaltung der Revision müssen sich einerseits an den dargestellten Schutzziele ausrichten, andererseits aber im Rahmen einer Interessenabwägung auch den Belastungen durch Aufwand und Kosten Rechnung tragen, die sich für die Unternehmen ergeben. Im Rahmen dieser Interessenabwä-

gung kommt dem Ziel des Gläubigerschutzes bei *kleinen* Unternehmen, bei denen die Verhältnisse relativ transparent sind, kein absoluter Vorrang zu: Wer mit einer Gesellschaft, die nur über ein kleines Eigenkapital verfügt, in vertragliche Beziehungen tritt, weiss über das beschränkte Haftungssubstrat Bescheid (auf Grund der Eintragung im Handelsregister besteht die erforderliche Transparenz). Während die Revisionsstelle genau besehen nur sehr beschränkt eine Absicherung bringt, stehen in der Praxis andere Vorkehren zur Verfügung, die den Gläubigerinnen und Gläubigern ebenso guten oder sogar besseren Schutz gewähren. Dazu gehören eine eigene Beurteilung des Zahlungsverhaltens der Gesellschaft sowie Auskünfte durch Dritte über die Bonität oder die Erbringung von Sicherheiten. Bedeutenden Gläubigerinnen und Gläubigern steht es zudem im Rahmen der Ausgestaltung der vertraglichen Beziehungen offen, eine Revision zu verlangen, die den situationsbedingten Anforderungen genügt. Auf Grund dieser Interessenabwägung, aber auch rechtsvergleichend betrachtet erscheint daher bei Kleingesellschaften ein Verzicht auf ein gesetzliches Obligatorium einer Revision als vertretbar; eine ordentliche Revisionspflicht wäre demgegenüber überschüssend.

Mit der Neuordnung des Entwurfs wird die Frage der Revisionspflicht für die Wahl der Rechtsform eines Unternehmens unerheblich. In allen Rechtsformen sollen für KMU grundsätzlich dieselben Erleichterungen bestehen. Die Wahl geeigneter rechtlicher Unternehmensstrukturen wird daher nicht mehr durch eine sachlich falsche Kostenrelevanz dieses Entscheides beeinflusst.

Die Regelung der Revisionsstelle erfolgt gemäss dem bisherigen Konzept des Gesellschaftsrechts im Rahmen der Vorschriften zur Aktiengesellschaft (dies weil ein allgemeiner Teil des Gesellschaftsrechts fehlt und dem Aktienrecht punktuell diese Funktion zukommt). Zur Gewährleistung einer einheitlichen Ordnung werden im Recht der GmbH, der Genossenschaft, des Vereins und der Stiftung so genannte dynamische Verweisungen²⁶ auf das Aktienrecht aufgenommen (s. Art. 818 und 906 E OR sowie Art. 69b und 83b E ZGB). Soweit abweichende Vorschriften sachlich angezeigt sind, enthalten die Regelungen der Rechtsformen die entsprechenden Bestimmungen.

1.4.1.1 Publikumsgesellschaften

Durch eine Reihe von Vorfällen in der Wirtschaft im In- und Ausland hat das Vertrauen der Investorinnen und Investoren in die Revision erheblichen Schaden genommen. Die Prüfungsbestätigung der Revisionsstelle dient als Absicherung der Beurteilung des finanziellen Zustandes einer Gesellschaft und kann somit für Investitionsentscheide relevant sein. Gesellschaften, die den Kapitalmarkt in Anspruch nehmen und zu diesem Zweck Beteiligungspapiere an der Börse kotieren oder Anleiensobligationen ausgeben, müssen sich daher einer ordentlichen Revision durch eine besonders qualifizierte Revisionsstelle unterziehen.

Die Revision dient aber insbesondere auch als Systemschutz der externen Marktkontrolle der Effizienz der Unternehmensführung über die Börse: Der Informationsgehalt des Börsenkurses der Unternehmensanteile und Anleiensobligationen beruht

²⁶ S. dazu Heinrich Koller/Hanspeter Kläy, Das Mittel der gesetzlichen Verweisung im Gesellschaftsrecht, in: Aktienrecht 1992–1997 Versuch einer Bilanz, Festschrift Rolf Bär, Bern 1998, S. 193 ff.

auf der Verlässlichkeit der zur Verfügung stehenden Informationen. Die Revisionsstelle hat diese Verlässlichkeit im Rahmen ihres Prüfungsauftrages zu gewährleisten.

1.4.1.2 Wirtschaftlich bedeutende Unternehmen

Weitgehend ähnlich ist die Revisionspflicht für andere grosse, wirtschaftlich bedeutende Unternehmen zu werten: Das öffentliche Interesse an einer ordentlichen Revision besteht hier im gleichen Masse wie bei Publikumsgesellschaften.

Der Entwurf nimmt die Qualifikation als wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen anhand der Kennzahlen von Bilanzsumme, Umsatzerlös und Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt vor (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 E OR). Dieselben Kriterien werden bereits im geltenden Obligationenrecht (vgl. Art. 663e Abs. 2 und Art. 727b Abs. 1 OR) und im Fusionsgesetz (vgl. Art. 2 Bst. e FusG²⁷) verwendet; sie dienen auch in EU-Richtlinien der Differenzierung gesellschaftsrechtlicher Anforderungen²⁸.

Ein wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen liegt nach dem Entwurf vor, wenn zwei der drei nachfolgenden Grössen an zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden:

- eine Bilanzsumme von 6 Millionen Franken;
- ein Umsatzerlös von 12 Millionen Franken;
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Eine Statistik zur Bilanzsumme ist nicht verfügbar. Für den Umsatzerlös bestehen folgende Zahlen:

Umsatz pro Unternehmen	in absoluten Zahlen	in Prozenten
0–999 999 Franken	220 329	73,6 %
1 Mio.– 4,99 Mio. Franken	58 641	19,6 %
5 Mio.– 9,99 Mio. Franken	9 520	3,2 %
10 Mio.–19,99 Mio. Franken	5 079	1,7 %
20 Mio.–29,99 Mio. Franken	1 855	0,6 %
30 Mio.–39,99 Mio. Franken	934	0,3 %
40 Mio.–49,99 Mio. Franken	566	0,2 %
50 Mio.–74,99 Mio. Franken	763	0,3 %
75 Mio.–99,99 Mio. Franken	365	0,1 %
mehr als 100 Mio. Franken	1 365	0,4 %
Total	299 417	100 %

Quelle: Eidgenössische Steuerverwaltung, Die Mehrwertsteuer in der Schweiz 2000, Resultate und Kommentare, Bern/Neuchâtel 2003

²⁷ SR 221.301; AS 2004 2617, 2618.

²⁸ S. Art. 11 und 27 der Richtlinie 78/660/EWG; Abl. Nr. L 222 vom 14.8.1978, S. 11 ff.

Zur Anzahl der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer pro Unternehmen ergibt sich statistisch das Folgende:

Arbeitnehmer/innen	in absoluten Zahlen	in Prozenten	Betriebsgrössenklasse
0– 9	269 742	87,9 %	Kleinst- und Kleinunternehmen: 97,83 %
10– 49	30 472	9,93 %	
50–249	5 593	1,82 %	mittlere Unternehmen
mehr als 250	1 064	0,35 %	grosse Unternehmen
Total	306 871	100 %	

Quelle: Betriebszählung des Bundesamts für Statistik 2001

1.4.1.3 Kleine und mittlere Unternehmen (KMU)

Im Unterschied zu Publikumsgesellschaften und zu wirtschaftlich bedeutsamen Gesellschaften (s. vorstehend Ziff. 1.4.1.1 und 1.4.1.2) ist das öffentliche Interesse an einer Revisionsstelle bei kleinen und mittelgrossen Unternehmen (KMU) nicht entscheidend. Eine Revision dient hier vorab den privaten Interessen der Beteiligten und dem Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger. Die Schutzbedürfnisse sind daher bei KMU anderer Natur und weniger absolut als bei grösseren Unternehmen. Umgekehrt wirkt sich die durch eine Revision entstehende Belastung an Aufwand und Kosten bei kleinen Unternehmen proportional stärker aus als in grösseren Gesellschaften.

Der Entwurf verlangt daher für KMU grundsätzlich nur eine eingeschränkte Revision (s. dazu Ziff. 1.4.1.4), die zwar von einer Fachperson durchgeführt werden muss, für die aber weniger hohe Anforderungen gelten als für die Revisionsstelle von grösseren Gesellschaften.

Bei Kleinunternehmen ist zu beachten, dass die Revisionspflicht nur eine von verschiedenen Möglichkeiten zum Schutz von Gläubigerinnen und Gläubigern darstellt: Kapitalgeberinnen und Kapitalgeber sowie Lieferantinnen und Lieferanten können sich insbesondere vertraglich in verschiedener Weise absichern, so namentlich durch Personal- und Realsicherheiten, durch die Überprüfung des Zahlungsverhaltens und durch An- und Vorauszahlungen. Verbreitet sind auch vertragliche Vorgaben zur Rechnungslegung und zur Revision, dies insbesondere im Kreditgeschäft der Banken. Die gesetzliche Regelung der Revision ist daher für den Schutz von Gläubigerinnen und Gläubigern von KMU in der Praxis nur von sekundärer Bedeutung.

Für eine bedürfnisgerechte Regelung der Revisionsstelle in KMU ist weiter dem Umstand Rechnung zu tragen, dass Kleinunternehmen teilweise kein Fremdkapital benötigen. Die Revision dient in diesem Fall ausschliesslich dem Schutz der an einem Unternehmen beteiligten Personen. Da es sich aber bei kleinen Betrieben verbreitet um Einpersonunternehmen handelt oder wenige Beteiligte gemeinsam im Unternehmen arbeiten, ist auch das Ziel des Schutzes von Personen mit Minderheitsbeteiligungen je nach den Umständen nur theoretischer Natur.

Eine Situations- und Interessenanalyse ergibt somit für Kleinbetriebe ein wesentlich anderes Bild als in grösseren Gesellschaften. Der Entwurf sieht aus diesen Gründen für Kleinunternehmen in der Frage der Revisionspflicht ein Opting-out vor: Mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafterinnen und Gesellschafter soll auf eine Revision verzichtet werden dürfen. Zum Schutz der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer muss diese Möglichkeit aber auf Kleinbetriebe beschränkt werden. Der Entwurf sieht daher eine Schranke von zehn Vollzeitstellen vor. Es sei darauf hingewiesen, dass diese Regelung mit den Anforderungen der Europäischen Union an die Revision vereinbar ist.

Zusammenfassend werden im Entwurf für KMU die folgenden Erleichterungen vorgesehen:

- Beschränkung des Prüfungsumfangs und der Prüfungsintensität auf eine eingeschränkte Revision;
- weniger weit gehende Anforderungen an die Revisionsstelle betreffend die fachlichen Voraussetzungen (Fachpraxis);
- weniger weit gehende Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle;
- Möglichkeit des Verzichts auf eine Revisionsstelle in Kleinbetrieben.

Der Entwurf berücksichtigt damit die Interessen der KMU in sachlich angemessener Weise. Er sieht aber umgekehrt auch eine Schutzregelung für Personen mit Minderheitsbeteiligungen vor. Minderheiten sind gerade in kleinen und mittleren Unternehmen auf einen hinreichenden gesetzlichen Schutz angewiesen, da hier bei allenfalls auftretenden Problemen kaum eine Möglichkeit zur Veräusserung der Anteile auf einem Markt besteht.

Personen mit Minderheitsbeteiligungen laufen Gefahr, dass die Mehrheitsbeteiligten, die oft auch die Mehrheit im Verwaltungsorgan stellen, bei der Rechnungslegung ihre eigenen bilanzpolitischen Interessen verfolgen. Eine unabhängige und umfassende Überprüfung der Ordnungsmässigkeit von Buchführung und Rechnungslegung kann sich daher zum Schutz der Minderheiten als unabdingbar erweisen²⁹.

Aus diesem Grund sieht der Entwurf vor, dass Gesellschafterinnen und Gesellschafter einer AG, GmbH oder Genossenschaft, die zusammen mindestens 10 % des Grundkapitals vertreten, eine ordentliche Revision verlangen können (s. Art. 727a Abs. 2, Art. 818 Abs. 1 und Art. 906 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 E OR; vgl. die Regelung für den Verein in Art. 69b Abs. 1 Ziff. 3 E ZGB). Korrespondierend zur Möglichkeit eines Opting-out für Kleinunternehmen wird also zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen auch eine Opting-up-Regelung vorgesehen.

Eines besonderen Schutzes bedürfen auch Personen, die in einer GmbH, einer Genossenschaft oder einem Verein durch eine persönliche Haftung oder durch Nachschusspflichten mit besonderen finanziellen Risiken belastet sind. Auch diesen Personen steht das Recht zu, eine ordentliche Revision zu verlangen (s. Art. 818 Abs. 2 und Art. 906 Abs. 2 Ziff. 3 E OR sowie Art. 69b Abs. 1 Ziff. 2 E ZGB).

²⁹ Vgl. dazu Kersten Alexander Honold, *Wirtschaftsprüfung und das Konzept der «Levels of Assurance»*, Diss. St. Gallen 2003, 30 f.

Eine Erhöhung der Anforderungen an die Revision in KMU wird sich in der Praxis aber oft auch auf Grund der Marktbedingungen ergeben. So steht es etwa Banken offen, eine Kreditzusage von einer ordentlichen Revision des Jahresabschlusses abhängig zu machen. Die dadurch entstehenden Zusatzkosten sind nicht als administrative Mehrbelastung, sondern als Teil der Refinanzierungskosten zu betrachten.

Zur Frage der KMU-Verträglichkeit des Entwurfs wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.3.2.1 verwiesen.

1.4.1.4 Hauptsächliche Unterschiede zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision

Mit der eingeschränkten Revision führt der Entwurf eine neue Form der Abschlussprüfung in das Schweizer Gesellschaftsrecht ein. Allerdings wird diese Variante der Prüfung in der Praxis bereits heute vorgenommen, wo meist von «prüferischer Durchsicht» oder «Review» die Rede ist. Entsprechende Berufsstandards existieren sowohl auf internationaler wie nationaler Ebene³⁰.

Im Vergleich mit einer ordentlichen Revision erlaubt die eingeschränkte Revision Erleichterungen im Umfang und in der Intensität der Prüfung sowie betreffend die fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle. Daraus ergeben sich ein vergleichsweise tieferer Aufwand und vergleichsweise tiefere Kosten gegenüber der ordentlichen Revision.

Mit dem Institut einer eingeschränkten Revision kann dem Wunsch der KMU nach finanzieller Entlastung entsprochen und dennoch gewährleistet werden, dass der geprüfte Abschluss frei von erheblichen Fehlern ist.

Für die Verlässlichkeit der Revision für Dritte ist jedoch unabdingbar, dass in der Praxis eine klare Abgrenzung zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision gemacht wird und dass im Revisionsbericht ausdrücklich darauf hingewiesen wird, wenn nur eine eingeschränkte Revision vorgenommen wurde (s. dazu Art. 729b Abs. 1 Ziff. 1 E OR).

Die wesentlichen Unterschiede zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision können der nachstehenden Tabelle entnommen werden:

³⁰ Vgl. dazu die International Standards on Auditing, Engagements to Review Financial Statements (ISA 910) und die Grundsätze zur Abschlussprüfung der Treuhand-Kammer, Ausgabe 2001, S. 145 ff. (GzA 20). Die GzA 20 entsprechen inhaltlich den ISA 910. Die GzA sollen per 31. Dezember 2004 durch die neuen Schweizer Prüfungsstandards (PS) ersetzt werden. Im Entwurf der Treuhand-Kammer vom September 2003 ist die prüferische Durchsicht den ISA 910 entsprechend als PS 910 geregelt.

Kriterium	ordentliche Revision	eingeschränkte Revision
fachliche Anforderungen	strenge Anforderungen (Art. 4 E RAG): Durchführung durch zugelassene Revisions-expertinnen oder zugelassene Revisionsexperten	weniger strenge Anforderungen in Bezug auf Fachpraxis (Art. 5 E RAG): Durchführung durch zugelassene Revisorinnen oder zugelassene Revisoren, aber auch durch zugelassene Revisionsexpertinnen oder zugelassene Revisionsexperten
Unabhängigkeit	hohe Anforderungen (Art. 728 E OR) Rotation der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 E OR)	reduzierte Anforderungen im Falle der Mitwirkung bei der Buchführung und bei der Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft (Art. 729 E OR) keine Rotation der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 E OR)
Prüfungsumfang	weit gehend (Art. 728a E OR)	weniger weit gehend (Art. 729a E OR)
Prüfungsschärfe	umfassend	summarisch; auf bestimmte Prüfungshandlungen beschränkt (Art. 729a Abs. 2 E OR)
Berichterstattung	umfassender Revisionsbericht an Verwaltungsrat und zusammenfassender Revisionsbericht an Generalversammlung (Art. 728b E OR)	nur zusammenfassender Revisionsbericht an Generalversammlung (Art. 729b E OR)
Anzeigepflichten	Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement und im Falle der Überschuldung (Art. 728c E OR)	nur im Falle der Überschuldung (Art. 728c E OR)

1.4.1.5 Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Im geltenden Recht unterstehen Einzelunternehmen sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften grundsätzlich einer Verpflichtung zur Buchführung, jedoch keiner Revisionspflicht (s. Art. 957 i.V.m. Art. 934, 552 f. und 594 Abs. 3 OR).

Der Vorentwurf RRG sah vor, Einzelunternehmen sowie Kollektiv- und Kommanditgesellschaften, die im Handelsregister eingetragen oder zur Eintragung verpflicht-

tet sind, beim Überschreiten bestimmter Grenzwerte (Bilanzsumme: 4 Mio. Fr.; Umsatzerlös: 8 Mio. Fr.; 50 Vollzeitstellen) zwingend einer Revision zu unterstellen³¹.

Die Gesellschafterinnen und Gesellschafter einer Kollektiv- oder Kommanditgesellschaft haben jederzeit die Möglichkeit, sich über den finanziellen Zustand der Gesellschaft zu informieren (s. Art. 557 Abs. 2 und 598 Abs. 2 i.V.m. Art. 541 OR; Art. 600 Abs. 3 OR). Eine Revision ist daher im internen Verhältnis nicht erforderlich. Aber auch im Aussenverhältnis drängt sich die Einführung einer Revisionspflicht nicht auf: Der Umfang der Geschäftstätigkeit ist in diesen Rechtsformen meist beschränkt. Dem Schutz der Gläubiger dient zudem die bestehende persönliche Haftung zumindest einzelner Gesellschafter besser als eine Revisionspflicht. Im Rahmen der Marktbedingungen können Kreditgeber stets eine qualifizierte Rechnungslegung und Revision verlangen, soweit dies konkret erforderlich erscheint. Ein gesetzgeberischer Handlungsbedarf hat sich in der Praxis nicht gezeigt. Der Entwurf verzichtet aus diesen Gründen auf die Einführung einer obligatorischen Revision.

1.4.2 Präzisierung der Aufgaben der Revisionsstelle

Gemäss geltendem Recht hat die Revisionsstelle zu prüfen, ob die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen (Art. 728 Abs. 1 OR).

Diese etwas generalklauselhafte Umschreibung der Prüfungsaufgabe hat in der Praxis zu offenen Fragen und Abgrenzungsschwierigkeiten geführt. In der breiteren Öffentlichkeit haben die wenig klaren Konturen des Prüfungsauftrags zudem nicht selten übertriebene Erwartungen an die Prüfung durch die Revisionsstelle geweckt (sog. «Expectation Gap»). Oftmals wird selbst in Wirtschaftskreisen davon ausgegangen, dass die Revisionsstelle im Rahmen ihres Auftrags das ganze Unternehmen durchleuchtet und dass ein vorbehaltloser Revisionsbericht eine Art Gütesiegel für eine lebensfähige, korrekt geführte Gesellschaft bildet³².

Der Prüfungsbericht bietet zwar in einem gewissen Rahmen Gewähr dafür, dass Bilanz und Erfolgsrechnung ein adäquates Bild der finanziellen Lage des Unternehmens zeichnen. Der Auftrag der Revisionsstelle ist jedoch begrenzt:

- Die Revision befasst sich ausschliesslich mit der Buchführung und der Jahres- bzw. der Konzernrechnung, wobei diese Unterlagen einzig unter dem Gesichtspunkt der Vereinbarkeit mit Gesetz und Statuten und gegebenenfalls mit einem (privaten) Regelwerk geprüft werden (s. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 und Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 E OR). Beispielsweise wird nicht die objektiv richtige Bewertung der Aktiven, sondern nur die Einhaltung der gesetzlichen und statutarischen Bewertungsgrundsätze überprüft. Da das Gesetz Unterbewertungen zulässt und zum Teil sogar erzwingt, kann auch aus einer in jeder Hinsicht gesetzesmässigen Jahresrechnung nicht einfach auf den Unternehmenswert geschlossen werden. Mit dem Rechtsetzungsprojekt zur

³¹ S. Art. 43 VE RRG, in: Revision des Rechnungslegungsrechtes, Vorentwürfe und Begleitbericht vom 29.6.1998 (Bezugsquelle: Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern).

³² S. dazu und zum Folgenden an Stelle vieler Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N 33 ff.

Rechnungslegung (s. vorne Ziff. 1.2.3.2) soll später diese Diskrepanz verkleinert und die Rechnungslegung der True and Fair View angenähert werden.

- Soweit nicht die Gefahr einer Überschuldung besteht, muss die Revisionsstelle kein Urteil über die finanzielle Lage der Gesellschaft abgeben und ebenso wenig die Vermögensstruktur – etwa hinsichtlich der Liquidität, des Verhältnisses von Eigen- und Fremdkapital oder von Anlage- und Umlaufvermögen – analysieren.
- Schliesslich obliegt der Revisionsstelle keine allgemeine Pflicht zur Überwachung der Geschäftsführung. Es ist grundsätzlich nicht Sache der Revisionsstelle, die Qualität der Unternehmensführung zu beurteilen; es fehlt ihr dazu häufig auch das in der Sache erforderliche Know-how (s. dazu auch Ziff. 1.3.1).

Der Verwaltungsrat ist für seine Geschäftsführung den Eigentümerinnen und Eigentümern des Unternehmens verantwortlich. Sind diese mit der Geschäftsführung nicht zufrieden, so haben sie über die Generalversammlung den Verwaltungsrat in Pflicht zu nehmen und wenn notwendig zu ersetzen.

Dies schliesst jedoch nicht aus, dass die Revisionsstelle, wenn sie im Rahmen ihrer Prüfungsaufgaben Mängel feststellt, diese zu melden hat (s. Art. 728c und Art. 729c E OR). Man darf von ihr in dieser Hinsicht aber nichts erwarten, was sie aus Gründen der Sachkompetenz nicht zu leisten vermag.

Aus dem Dargelegten folgt, dass aus dem Bericht der Revisionsstelle nicht ohne weiteres auf die Gesundheit des Unternehmens, die Qualität der Geschäftsführung oder die Zukunftschancen der Gesellschaft geschlossen werden kann.

Der Entwurf sieht eine erheblich präzisere Definition der Prüfungsaufgaben vor, greift aber aus sachlichen Gründen nicht in die Zuordnung der Funktionen in der Gesellschaft ein. Die Verantwortung für die Rechnungslegung, die Offenlegung und die Berichterstattung verbleibt weiterhin beim Verwaltungsrat. Die präzisere Umschreibung der Aufgaben der Revisionsstelle dient einerseits einer besseren Abgrenzung der Verantwortlichkeitskreise und in der Folge der Vermeidung sachlich nicht gerechtfertigter Verantwortlichkeitsklagen; sie nimmt die Revisionsstelle aber andererseits in ihrem Aufgabenbereich auch klarer in die Pflicht.

Zu den Prüfungsaufgaben der Revisionsstelle im Einzelnen wird auf die Ausführungen im Besonderen Teil verwiesen (bei der ordentlichen Revision s. die Ausführungen zu Art. 728a E OR, bei der eingeschränkten Revision zu Art. 729a E OR).

1.4.3 Fachliche Anforderungen an die Revisionsstelle

Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsstelle vorschreibt, muss es auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisorinnen und Revisoren festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten. Der Entwurf differenziert die Voraussetzungen nach der Art der Revision und der Bedeutung der zu prüfenden Gesellschaft:

- Für die ordentliche Revision wird im Allgemeinen der Beizug einer zugelassenen Revisionsexpertin oder eines zugelassenen Revisionsexperten verlangt (Art. 727b Abs. 2 E OR).
- Für die ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften muss ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen beigezogen werden (Art. 727b Abs. 1 E OR). Die fachlichen Anforderungen an staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen entsprechen denjenigen an zugelassene Revisionsexpertinnen und -experten (Art. 9 Bst. a E RAG). Zusätzlich erforderlich ist die Einreichung ausführlicher Unterlagen über das Revisionsunternehmen (Art. 10 E RAG) sowie dessen Eintragung im Handelsregister (Art. 2 Bst. b E RAG). Der entscheidende Unterschied zwischen zugelassenen Revisionsexpertinnen und -experten einerseits und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen andererseits liegt in der Beaufsichtigung der Letzteren durch eine Aufsichtsbehörde (Art. 17 ff. E RAG) sowie in besonderen Pflichten im Interesse dieser Aufsicht (Art. 11 ff. E RAG).
- Für die eingeschränkte Revision ist eine zugelassene Revisorin oder ein zugelassener Revisor erforderlich. Die fachlichen Anforderungen an die Ausbildung sind grundsätzlich mit denjenigen für zugelassene Revisionsexpertinnen und -experten identisch, doch wird über die entsprechenden Diplome hinaus nur eine kurze Fachpraxis verlangt (Art. 5 E RAG). Der nötige Sachverstand muss aber auch von zuzulassenden Revisorinnen und Revisoren durch einen Ausbildungsabschluss belegt werden.
- Unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen Gesellschaften auf eine Revisionsstelle verzichten dürfen (s. Art. 727a Abs. 2 E OR), können sie auch eine Revisorin oder einen Revisor bezeichnen, die oder der die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllt, so z.B. eine Person ohne Fachausbildung (s. dazu die Ausführungen zu einem Opting-down in Ziff. 1.4.5).

Die fachlichen Anforderungen an zugelassene Revisionsexpertinnen und -experten sowie an zugelassene Revisorinnen und Revisoren werden im neuen Revisionsaufsichtsgesetz festgelegt (s. Art. 4 ff. E RAG). Der Entwurf umschreibt die Zulassungsvoraussetzungen mit Blick auf die Heterogenität der Nachfrage nach Revisionsdienstleistungen so weit wie sachlich vertretbar. Die faktische Schaffung eines Berufsmonopols für die Inhaberinnen und Inhaber bestimmter Diplome ist zu vermeiden. Weniger spezifische Ausbildungen können ebenfalls eine hinreichende Fachkompetenz garantieren, wenn die beschränkte Ausbildungstiefe im relevanten Bereich durch eine längere praktische Erfahrung ausgeglichen wird. Der Entwurf orientiert sich für die Anforderungen an Ausbildung und Erfahrung an den entsprechenden Regelungen der Europäischen Union (s. dazu hinten Ziff. 5) und unserer Nachbarstaaten; mit Rücksicht auf die Vielfalt der Ausbildungen in der Schweiz beschränkt er sich aber auf ein Minimum der rechtsvergleichend geltenden Anforderungen.

Gegenüber der Ordnung der Anforderungen an besonders befähigte Revisorinnen und besonders befähigte Revisoren im geltenden Recht³³ wird der Kreis der zugelassenen Ausbildungen geringfügig erweitert.

³³ Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

1.4.4 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

1.4.4.1 Ordentliche Revision

Soll die Revision die Verlässlichkeit der Jahresrechnung sicherstellen, müssen die Neutralität und die Objektivität der Revisorin oder des Revisors gewährleistet sein. Zwar handelt es sich bei der Unabhängigkeit genau besehen um einen inneren, psychischen Sachverhalt, der letztlich einer Normierung nur beschränkt zugänglich ist³⁴. Dennoch hat das Gesetz offensichtliche Abhängigkeiten zu unterbinden. Normierungsobjekt der gesetzlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit ist aber vorab der äussere Tatbestand der Unabhängigkeit aus der Sicht Dritter, während der rein subjektive und daher schwer überprüfbare Tatbestand der Unvoreingenommenheit und der Unbeeinflussbarkeit das Endziel der Normen bildet. Für Dritte ist die erforderliche Unabhängigkeit dann gegeben, wenn jeder äussere Anschein der Befangenheit fehlt. Die Revision und die Rechnungslegung sind für Dritte nicht verlässlich, wenn der Anschein der Abhängigkeit der Revisorin oder des Revisors besteht. Es muss daher verlangt werden, dass die Revisionsstelle alles unterlässt, was ihre Unabhängigkeit tatsächlich oder dem Anschein nach in irgendeiner Art in Frage stellen könnte (s. Art. 728 Abs. 1 E OR und die Ausführungen zu dieser Bestimmung).

Das geltende Recht verzichtet auf einlässliche Vorschriften zur Unabhängigkeit (s. Art. 727c OR) und überlässt die weitere Konkretisierung der Selbstregulierung der Branche und der Rechtsprechung. Dieser Ansatz vermochte sich allerdings in der Praxis nicht überall zu bewähren. Die Entwicklungen im In- und Ausland haben aufgezeigt, dass in der Frage der Unabhängigkeit zumindest für grössere Gesellschaften eingehendere Vorschriften geschaffen werden müssen.

Der Entwurf listet in nicht abschliessender Weise eine Reihe von Sachverhalten auf, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind (s. Art. 728 Abs. 2 E OR), da sie in jedem Fall zumindest den Anschein der Abhängigkeit entstehen lassen. Das erhebliche öffentliche Interesse an einer verlässlichen Revision rechtfertigt für die ordentliche Revision strenge Anforderungen an die Unabhängigkeit. Aus der gesetzlichen Regelung ergibt sich für die Beurteilung der Unabhängigkeit daher auch für nicht ausdrücklich aufgeführte Tatbestände ein strenger Massstab.

Die Umschreibung der gesetzlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit war im geltenden Recht durch die Rücksichtnahme auf die Verhältnisse in kleinen Unternehmen gekennzeichnet. Mit der Neuregelung können die Anforderungen für die ordentliche, die eingeschränkte und die freiwillige Revision bis zu einem gewissen Grad differenziert werden, was eine adäquatere Regelung erlaubt.

1.4.4.2 Eingeschränkte Revision

Auch eine eingeschränkte Revision kann ihren Zweck nur dann erfüllen, wenn die Revisionsstelle unabhängig ist und ihr Prüfungsurteil objektiv bildet. Auf eine Konkretisierung der Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit (vgl. Art. 728

³⁴ S. etwa auch Günther Schultz, Fachliche Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision, Der Schweizer Treuhänder, 1991, 546 ff., 548.

E OR für die ordentliche Revision) wird jedoch verzichtet. Der Situation von KMU wird zudem mit einer Sondernorm Rechnung getragen (Art. 729 Abs. 2 E OR). Soll die Revision für Dritte ihren Wert nicht einbüßen, darf aber auch bei der eingeschränkten Revision kein Tatbestand vorliegen, der den Anschein der Abhängigkeit oder Voreingenommenheit der Revisionsstelle erweckt.

1.4.4.3 **Freiwillige Revision**

Für KMU ist im Rahmen des vorgesehenen Opting-out (s. Art. 727a Abs. 2 E OR) eine erhebliche Erleichterung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle möglich: Soweit Unternehmen auf eine Revision verzichten können, steht es ihnen offen, zwar eine Revision durchzuführen, damit aber eine Revisorin oder einen Revisor zu betrauen, die oder der nicht alle Anforderungen an die Unabhängigkeit erfüllt (Opting-down, s. dazu hinten Ziff. 1.4.5). Dies ist für kleinere Unternehmen von grosser praktischer Bedeutung, da sie die Revisionsstelle verbreitet bereits für die Beratung bei der Rechnungslegung heranziehen.

Für Aktiengesellschaften ergibt sich daraus eine wesentliche Verbesserung gegenüber dem geltenden Recht: Nach Artikel 727c Absatz 1 OR darf die Revisionsstelle keine Arbeiten für die zu prüfende Gesellschaft ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Dieses Verbot zielt insbesondere auf die Klarstellung, dass die Revisorinnen und Revisoren die Buchhaltung der Gesellschaft nicht selber führen dürfen³⁵.

In der Praxis zeigt sich allerdings, dass dieses Verbot infolge der nicht selten mangelhaften Buchführung des zu prüfenden Unternehmens kaum durchsetzbar ist. Eine Studie der Universität St. Gallen aus dem Jahr 2001 ergab, dass rund 85 % der befragten Revisorinnen und Revisoren zumindest gelegentlich bei der Buchführung und/oder bei der Erstellung des Abschlusses der zu revidierenden Gesellschaft mitwirken (sog. «Embedded Audit»). Rund 60 % wirken bei der Buchführung und/oder der Abschlusserstellung mit, ohne dabei auf eine personelle und organisatorische Trennung für die Erbringung dieser beiden Dienstleistungen zu achten. Der «Embedded Audit» kommt hauptsächlich bei KMU vor, bei grösseren oder börsenkotierten Gesellschaften dagegen nur vereinzelt. Nach diesen Ergebnissen zu schliessen, ist die Revision in der Schweiz segmentiert: Während bei Publikumsgesellschaften und bei anderen grösseren Gesellschaften eine unabhängige Abschlussprüfung gegeben ist, liegen bei KMU verbreitet «Embedded Audits» vor³⁶.

Im Rahmen der Regelung des Opting-outs wird es künftig den Bedürfnissen der Praxis entsprechend zulässig sein, Beratungsdienstleistungen im Bereich der Buchführung, der Abschlusserstellung (Compilation) und der eingeschränkten Revision (Review) in eine Hand zu geben. Der Entwurf trägt damit dem Umstand Rechnung, dass viele KMU aus personellen oder fachlichen Gründen nicht in der Lage sind, ihre Buchführung oder ihren Jahresabschluss selbständig und ohne Unterstützung zu erstellen. Der Beizug zusätzlicher Beraterinnen oder Berater hätte jedoch bedeutende Kostenfolgen, die für Kleinunternehmen ins Gewicht fallen würden. Eine Hilfestellung durch die Revisorin oder den Revisor ist demgegenüber effizienter und

³⁵ S. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 1792.

³⁶ Kersten Alexander Honold, Wirtschaftsprüfung und das Konzept der «Levels of Assurance», Diss. St. Gallen 2003, 267 ff., 273 ff., 285 ff.

günstiger. Die sich daraus ergebende Beeinträchtigung der Unabhängigkeit der Revision erscheint vertretbar, wenn sie auf kleine Unternehmen beschränkt bleibt.

1.4.5 **Zusammenfassung: Revisionspflicht in zwei Kategorien in Verbindung mit einem Opting-System**

Zusammenfassend ergibt sich für die Revisionspflicht Folgendes:

Grundsätzlich werden alle Aktiengesellschaften, GmbH und Genossenschaften einer Revisionspflicht unterstellt. Für die Art und den Umfang der Revision bestehen zwei Kategorien:

- *Publikumsgesellschaften* und *wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften* müssen eine *ordentliche Revision* vornehmen lassen. Als Revisionsstelle müssen Publikumsgesellschaften ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen bezeichnen, die übrigen wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten.
- *Alle andern Unternehmen* können sich auf eine *eingeschränkte Revision* beschränken. Als Revisionsstelle müssen sie eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor bezeichnen.

Mit Blick auf die konkreten Umstände und Bedürfnisse soll von dieser Grundregelung abgewichen werden dürfen, soweit dies mit den aufgezeigten Schutzzielen der Revision (s. vorne Ziff. 1.4.1) vereinbar ist. Die allgemeine Revisionspflicht in zwei Kategorien wird daher mit einem Optionen-System verbunden. Es stehen die folgenden Möglichkeiten zur Verfügung:

- *Opting-up*: Wenn die Gesellschaft vom Gesetz nur zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet ist, können Minderheiten, die 10 Prozent des Gesellschaftskapitals vertreten, eine ordentliche Revision durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten verlangen (s. Art. 727a Abs. 2, Art. 818 Abs. 1 und Art. 906 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 E OR; vgl. zudem die Regelung beim Verein, Art. 69b Abs. 1 Ziff. 3 E ZGB). Das gleiche Recht auf ein Opting-up steht auch jeder Gesellschafterin und jedem Gesellschafter zu, die oder der einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt (s. Art. 818 Abs. 2 und Art. 906 Abs. 2 Ziff. 3 E OR sowie für den Verein Art. 69b Abs. 1 Ziff. 2 E ZGB). Im Rahmen dieser gesetzlich eingeräumten Schutzrechte sind die wahlrechtbegünstigten Gesellschafterinnen und Gesellschafter in der Ausgestaltung der konkreten Opting-Lösung frei: Sie können eine ordentliche Revision gemäss der gesetzlichen Regelung verlangen oder sich beispielsweise mit einer ordentlichen Revision durch eine Person begnügen, die nicht als Revisionsexpertin oder -experte zugelassen ist.
- *Opting-out*: In Gesellschaften, die nur zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, darf mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafterinnen und Gesellschafter auf eine Revision verzichtet werden, sofern die Gesellschaften nicht mehr als 10 Vollzeitstellen aufweisen (s. Art. 727a Abs. 2, Art. 818 Abs. 1 und Art. 906 Abs. 1 E OR). In Gesellschaften mit mehr Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie in Gesellschaften, in welchen kein einvernehmliches Handeln der Gesellschafterinnen und Gesellschafter vorliegt, ist zumindest eine eingeschränkte Revision zum Schutz der Arbeitnehmerinnen

und Arbeitnehmer bzw. zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen unabdingbar. Mit dieser Regelung steht es rund 88 Prozent der Unternehmen offen, auf eine Revision zu verzichten (s. die Tabelle unter Ziff. 1.4.1.2). Die Voraussetzung der Zustimmung sämtlicher Gesellschafterinnen und Gesellschafter ist weniger einschneidend, als es auf den ersten Blick erscheinen mag: Da der Grossteil der kleineren Gesellschaften Einpersonunternehmen sind oder nur über drei bis fünf Beteiligte verfügen, bildet ein einvernehmliches Vorgehen durchaus die Regel. Was die ordentliche Revision betrifft, so ist ein Opting-out ausgeschlossen, da die Revision in wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen im öffentlichen Interesse liegt.

- *Opting-down*: Soweit Gesellschaften nach der gesetzlichen Regelung ein Opting-out ergreifen können, steht ihnen auch die Möglichkeit eines Opting-down zur Verfügung: Statt gänzlich auf eine Revision zu verzichten, ist es zulässig, unter den gleichen Voraussetzungen bloss einzelne gesetzliche Vorgaben ausser Acht zu lassen. So kann etwa am Grundsatz einer zumindest eingeschränkten Revision festgehalten werden, aber als Revisionsstelle eine Person bezeichnet werden, welche die Voraussetzungen für zugelassene Revisorinnen und Revisoren nicht erfüllt. Weiter ist es insbesondere auch möglich, die Revisionsstelle entgegen den allgemeinen Unabhängigkeitsvorschriften für Dienstleistungen bei der Buchführung und bei der Erstellung des Jahresabschlusses heranzuziehen.
- *Opting-in*: Auf Grund der Marktbedingungen, namentlich für Fremdkapital, werden zahlreiche Unternehmen, die nach der vorgeschlagenen Regelung auf eine Revisionsstelle verzichten können, in der Praxis dennoch eine Revision vornehmen müssen, weil Gläubigerinnen oder Gläubiger dies im Rahmen vertraglicher Beziehungen verlangen. Es kommt zu einer Art Opting-in durch Gläubigerinnen und Gläubiger. Die genaue Ausgestaltung der Revision bleibt dabei der individuellen vertraglichen Regelung überlassen. Ein entsprechendes Opting-in setzt allerdings eine hinreichend starke Verhandlungsposition voraus, wie sie insbesondere Banken, Vermieterinnen und Vermietern von Geschäftliegenschaften und wichtigen Lieferantinnen und Lieferanten zukommen kann. Anderen Gläubigerinnen und Gläubigern stehen jedoch weitere Mittel zur Absicherung ihrer Geschäftsbeziehungen zur Verfügung (s. dazu Ziff. 1.4.1).

Unter Berücksichtigung aller relevanten Schutzziele gewährt das vorliegende Konzept eine optimale Gestaltungsfreiheit. Es erlaubt, die Revisionspflicht mit Rücksicht auf die daraus entstehenden Kosten zu beschränken und dennoch den Schutz der betroffenen Interessen zu gewährleisten.

Die Möglichkeiten eines Opting-out oder eines Opting-down bleiben auf die Prüfung der Jahresrechnung durch die Revisionsstelle beschränkt. In anderen Bereichen, in denen das Gesetz eine Prüfung oder Bestätigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten, eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor verlangt (s. z.B. Art. 732 Abs. 2 E OR betr. Prüfung der Kapitalherabsetzung einer AG; vgl. die Ausführungen zu Art. 2 E RAG), ist im Hinblick auf die betroffenen gesetzlich geschützten Interessen ein Verzicht auf die verlangte Prüfung oder Bestätigung ausgeschlossen.

Für den Verein und die Stiftung gilt eine den besonderen Gegebenheiten angepasste Regelung der Revisionspflicht (s. Art. 69b und 83b E ZGB): Im Vereinsrecht wird die Revisionspflicht auf Grossvereine beschränkt. Für Stiftungen wird zwar von einer generellen Revisionspflicht ausgegangen, der Aufsichtsbehörde aber die Möglichkeit eingeräumt, auf eine Revisionsstelle zu verzichten.

Zur Frage der KMU-Verträglichkeit des Opting-Systems wird auf die Ausführungen unter Ziffer 3.3.2.1 verwiesen.

1.4.6 Externe Qualitätssicherung durch eine staatliche Revisionsaufsicht

1.4.6.1 Probleme in der Rechtsanwendung im geltenden Recht

Die Abschaffung der sog. «Laienrevision» wurde mit der Aktienrechtsrevision von 1991 nur formell erreicht (s. vorne Ziff. 1.1.2). Einerseits erwies sich die Formulierung der gesetzlichen Anforderungen an die Qualifikationen der Revisorinnen und Revisoren für die Rechtsanwendung als zu unbestimmt (Art. 727a OR: «Die Revisoren müssen befähigt sein, ihre Aufgabe bei der zu prüfenden Gesellschaft zu erfüllen»). Andererseits fehlte es an einem effizienten Instrument zur Durchsetzung der gesetzlichen Anforderungen. Das Abberufungsverfahren durch das Zivilgericht auf Klage von Gläubigerinnen, Gläubigern, Aktionärinnen und Aktionären (s. Art. 727e Abs. 3 OR) ist in der Praxis wenig tauglich und hat sich nicht bewährt.

Erhebliche Schwierigkeiten ergaben sich in der Praxis auch bei der Umsetzung der Anforderungen an sog. besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren (Art. 727b OR³⁷). Für diese fehlt eine Behörde, die (aussergerichtlich) verbindlich über die Erfüllung der fachlichen Voraussetzungen entscheiden kann. Namentlich in der Frage der notwendigen praktischen Erfahrung entstand für viele Fachleute eine schwer zumutbare Rechtsunsicherheit, weil eine autoritative Beurteilung der Frage, ob sie die Voraussetzungen erfüllen, nur im Streitfall im Rahmen eines richterlichen Verfahrens möglich war.

Die erheblichen Probleme bei der Durchsetzung der Anforderungen an die Unabhängigkeit wurden bereits aufgezeigt (s. vorne Ziff. 1.4.4).

Weiter genügt die Intensität der Revision in der Praxis nicht immer den gesetzlichen Vorgaben. Während das geltende Recht an sich eine ordentliche Revision verlangt, wird faktisch verschiedentlich nur eine eingeschränkte Revision durchgeführt.

Die Aufsicht über Revisorinnen und Revisoren beruht im geltenden Recht im Wesentlichen auf den Prinzipien der Selbstregulierung und der Selbstkontrolle der Branchenverbände. Auf Grund der aufgezeigten Schwierigkeiten in der Rechtsdurchsetzung und infolge verschiedener Vorfälle im In- und Ausland hat sich allerdings ein erheblicher Vertrauensverlust ergeben.

Insgesamt erscheint die Qualitätssicherung der Revision nach dem Gesagten im geltenden Recht als zu wenig effektiv. Verschiedene Entwicklungen in der Praxis und das Fehlen einer gesellschaftsexternen Qualitätssicherung beeinträchtigen im

³⁷ S. dazu die Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

Ergebnis auch die Glaubwürdigkeit der Revision. Die Verlässlichkeit der Revision setzt nebst einer präziseren Umschreibung der fachlichen Befähigung und der Unabhängigkeit auch Massnahmen zur Durchsetzung der rechtlichen Anforderungen voraus.

Der Entwurf enthält zu diesem Zweck die folgenden Vorschläge:

- In Übereinstimmung mit der Organisation der Revision in anderen Ländern wird ein Zulassungssystem geschaffen: Sämtliche Revisorinnen und Revisoren, die gesetzlich verlangte Revisionen durchführen, bedürfen einer formellen Zulassung, in deren Rahmen die Anforderungen an Ausbildung und Erfahrung sowie der Leumund überprüft werden (s. Art. 3 ff. E RAG). Erweist es sich als notwendig, kann die erteilte Zulassung in Problemfällen wieder entzogen werden (s. Art. 18 E RAG).
- Die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften werden einer staatlichen Aufsicht unterstellt (s. Art. 7 Abs. 1 und Art. 17 E RAG). Vorgesehen wird auch ein besonderes Zulassungsverfahren (s. Art. 7 Abs. 1 und Art. 10 E RAG). Der Revisionsstelle obliegen zudem eine Reihe von zusätzlichen Pflichten (s. Art. 11 ff. E RAG). Weiter werden der Aufsichtsbehörde wirkungsvolle Sanktionen in die Hände gegeben (s. Art. 18 f. und Art. 41 f. E RAG).

Die Klagerechte für Gläubigerinnen und Gläubiger, Gesellschafterinnen und Gesellschafter werden bereits im Rahmen der Revision des GmbH-Rechts für alle Rechtsformen einheitlich geregelt. Sie werden ergänzt durch eine Regelung der Durchsetzung zwingender gesetzlicher Organisationsvorschriften durch die Handelsregisterbehörden (s. Art. 731b und Art. 941a E OR, GmbH-Revision).

Die Regelung des Zulassungsverfahrens, der Zulassungsvoraussetzungen und der Aufsicht erfolgt in einem neuen Revisionsaufsichtsgesetz.

Für die Zulassung zu gesetzlich verlangten Revisionsdienstleistungen und zur Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen für Publikumsgesellschaften wird eine einheitliche staatliche Aufsichtsbehörde geschaffen. Zum gegebenen Zeitpunkt wird eine Integration in die noch zu schaffende integrierte Finanzmarktaufsicht (FINMA) zu prüfen sein, doch kann und darf dieser Entscheid nicht vorweggenommen werden. Bis auf weiteres soll die Aufsichtsbehörde in der Form einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt ausgestaltet werden (s. Art. 29 E RAG).

1.4.6.2 Internationale Entwicklungen in der Revisionsaufsicht

Im Nachgang zu verschiedenen Finanzskandalen bei börsenkotierten US-Unternehmen (Enron, WorldCom u.a.) erliess der US-amerikanische Kongress am 23. Januar 2002 den sog. Sarbanes-Oxley Act³⁸, um das Anlegervertrauen wieder zu stärken. Dieser Erlass erweitert u.a. die Aufgaben der Revisionsstellen und verschärft die Vorschriften zu deren Unabhängigkeit. Zudem wird mit dem Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) eine Aufsichtsbehörde über die

³⁸ Vgl. für einen Überblick die Publikation der Treuhand-Kammer «Was bedeutet der Sarbanes-Oxley Act of 2002 für Schweizer Unternehmen?», Zürich 2002; Hans Caspar von der Crone/Katja Roth, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP 2003, 131 ff.

Revisorinnen und Revisoren geschaffen, welche die Durchsetzung der Qualitäts- und Unabhängigkeitsvorschriften sicherstellen soll.

Der PCAOB beaufsichtigt jede Revisionsstelle, welche die Rechnung oder eine Teilrechnung einer in den USA börsenkotierten Gesellschaft prüft. Der Sitzort der zu prüfenden Gesellschaft ist dabei irrelevant. Erfasst werden somit nicht nur die Revisorinnen und Revisoren von Schweizer Unternehmen, die in den USA Beteiligungspapiere oder Anleiheobligationen kotiert haben, sondern auch jene von wesentlichen Schweizer Tochtergesellschaften, deren Muttergesellschaften in den USA börsenkotiert sind, und zwar unabhängig davon, ob der Sitz der kotierten Gesellschaft in der Schweiz oder anderswo liegt.

Dem PCAOB stehen weit reichende Aufsichts- und Sanktionsmöglichkeiten zur Verfügung. Insbesondere ist er ermächtigt, bei den beaufsichtigten Revisionsstellen Inspektionen durchzuführen und Akteneinsicht zu nehmen. Diese Kompetenzen sind mit zahlreichen Vorschriften des Schweizer Rechts nicht vereinbar, so insbesondere nicht mit dem Schutz des Berufs-, Geschäfts-, Daten-, Börsen- und des Bankgeheimnisses.

Die Schweiz hat frühzeitig einen Dialog mit der US-amerikanischen Börsenaufsicht (SEC) und dem ihr unterstellten PCAOB aufgenommen, um auf die in der Schweiz bestehenden Probleme aufmerksam zu machen und die Schweizer Vorstellungen in die Vollzugsrechtsetzung zum Sarbanes-Oxley Act einzubringen. Es wurde dargelegt, dass es für die Schweiz nicht akzeptabel ist, wenn US-amerikanische Inspektoren Einblick in sensible Unterlagen von Schweizer Gesellschaften nehmen. Die Schweiz steht mit dieser Forderung nicht allein: Sämtliche führenden Industrienationen und Finanzplätze, und namentlich auch die Europäische Union, haben dieselben Bedenken angemeldet.

Der PCAOB hat in einer Mitteilung vom 9. Juni 2004 grob dargelegt, wie er sich die internationale Zusammenarbeit im Bereich der Revisionsaufsicht vorstellt.

Der PCAOB anerkennt die Probleme, die der Sarbanes-Oxley Act für Revisionsunternehmen mit Sitz ausserhalb der USA zur Folge hat, und erklärt sich daher bereit, mit den ausländischen Aufsichtsbehörden zusammenzuarbeiten (sog. «Cooperative Approach»). Grundsätzlich soll so weit wie möglich auf das Aufsichtssystem des Sitzstaats abgestellt werden. Dies verhindert Mehrfachaufsichten, entlastet die Revisionsunternehmen und erlaubt einen möglichst effizienten Einsatz der Ressourcen der Aufsichtsbehörden. Der PCAOB wird ein differenziertes Konzept vorlegen, das auf die einzelnen nationalen Systeme Rücksicht nimmt. Je vertrauenswürdiger ein nationales System aus Sicht der USA erscheint, desto weniger wird sich der PCAOB direkt in die Aufsicht einschalten. Ersuchen um Amts- und Rechtshilfe sollen zwischen den jeweiligen Aufsichtsbehörden abgewickelt werden.

Internationale Normkonflikte sollen in erster Linie durch eine Zusammenarbeit zwischen den jeweiligen Aufsichtsbehörden und in zweiter Linie durch Sonderverfahren sowie durch freiwillige Zustimmungen und Verzichtserklärungen seitens der Personen vermieden werden, die durch die jeweiligen Normen geschützt werden.

Die vorgeschlagenen Lösungen basieren auf einer grundsätzlichen Einigung zwischen der EU und den USA. Die EU-Kommission hat im März 2004 einen Vorschlag zu einer neuen Prüferrichtlinie veröffentlicht (s. dazu hinten Ziff. 5), um das mit dem PCAOB ausgehandelte System in der EU umzusetzen. Dem Vorschlag ist zu entnehmen, dass die EU-Kommission grundsätzlich ebenfalls beabsichtigt, aus-

ländische Revisionsunternehmen einer Registrierungspflicht zu unterwerfen, wenn sie Unternehmen revidieren, deren Aktien in der EU kotiert sind. Allerdings wird die EU voraussichtlich (ebenso wie die Schweiz, s. Art. 8 Abs. 2 E RAG) auf eine Registrierung verzichten, wenn das Herkunftsland des Revisionsunternehmens über ein gleichwertiges Qualitätssicherungs- und Aufsichtssystem verfügt.

Nach dem derzeitigen Stand der Dinge darf davon ausgegangen werden, dass die rasche Einführung einer staatlichen Aufsichtsbehörde in der Schweiz für die betroffenen Revisionsunternehmen erhebliche Erleichterungen bei der Registrierung in den USA und in der EU ermöglichen wird. Zudem können die erwähnten internationalen Normkonflikte minimiert werden. Sollte sich nach Vorliegen der definitiven Regelungen der USA und der EU im Hinblick auf eine gegenseitige Anerkennung der Aufsichtsbehörden noch ein weiterer Koordinationsbedarf ergeben, so können allenfalls angezeigte Modifikationen der Ausgestaltung der Aufsicht noch im Rahmen der parlamentarischen Beratungen des Revisionsaufsichtsgesetzes eingebracht werden.

1.4.7 Neue Terminologie

Der Entwurf stellt so weit wie möglich auf die bewährte Terminologie des geltenden Rechts ab. Er vereinheitlicht jedoch die Begriffe und führt verschiedentlich neue Bezeichnungen ein, die einer Erläuterung bedürfen. Bei der Wahl der Terminologie ist zu beachten, dass diese in allen Landessprachen verständlich sein muss. Der Begriff der Revision und die daraus abgeleiteten Begriffe weisen in dieser Frage unbestreitbare Vorteile auf gegenüber anderen Begriffsbildungen, die allenfalls als moderner empfunden werden könnten.

- Als Ausdruck der harmonisierten Neuordnung für die verschiedenen Rechtsformen gilt es, vorab die Bezeichnung des mit der Revision der Jahresrechnung betrauten Organs zu vereinheitlichen. Neu soll dafür überall der Begriff der «Revisionsstelle» verwendet werden.

Im Aktienrecht wurde der Ausdruck «Kontrollstelle» mit der Revision von 1991 durch denjenigen der «Revisionsstelle» ersetzt, weil die Aufgabe dieses Organs in der Revision der Jahresrechnung, also der Abschlussprüfung, und nicht in einer irgendwie gearteten Kontrolle des Verwaltungsrates besteht³⁹.

Im Recht der GmbH und der Genossenschaft wird im geltenden Recht noch immer der Ausdruck «Kontrollstelle» verwendet. Die Anpassung an die neue Terminologie ist anlässlich der Aktienrechtsrevision unterblieben, wird jetzt aber nachgeholt. Für die GmbH hat dies der Bundesrat im Rahmen der Revision des Rechts der GmbH bereits vorgeschlagen⁴⁰. Die Anpassungen im Genossenschaftsrecht sind umso mehr angezeigt, als die Revisionsstelle einer Genossenschaft von Gesetzes wegen keine Kontrolle der Geschäftsführung vornimmt (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 906 E OR). Die Revisionsstelle wird damit in allen Rechtsformen des Privatrechts mit demselben Begriff bezeichnet.

³⁹ Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 928.

⁴⁰ Vgl. beispielsweise Art. 818 E OR des Entwurfes: BBl 2002 3148 ff., 3285.

- Als *Revisorinnen und Revisoren* werden Personen bezeichnet, die im Rahmen einer freiwilligen Revision tätig sind, für die das Gesetz keine besonderen Vorschriften macht (z.B. in einem Verein, aber auch in einer AG oder GmbH). Es kann sich dabei um Personen ohne Fachausbildung handeln.
- Als *zugelassene Revisorinnen und Revisoren* werden Personen bezeichnet, die berechtigt sind, Unternehmen im Rahmen der gesetzlichen Erfordernisse eingeschränkt zu revidieren (s. Art. 727c E OR). Anders als (einfache) Revisorinnen und Revisoren (aber anders auch als die Revisorinnen und Revisoren des geltenden Rechts, s. Art. 727a OR) müssen sie zwingend über eine bestimmte Mindestausbildung und über eine formelle Zulassung verfügen. Der Begriff wird sowohl für natürliche Personen wie für Revisionsunternehmen verwendet.
- Als *zugelassene Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten* werden Personen bezeichnet, die berechtigt sind, wirtschaftlich bedeutsame Unternehmen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (s. Art. 727b Abs. 2 E OR). Sie müssen über dieselbe Ausbildung verfügen wie zugelassene Revisorinnen und Revisoren, haben sich aber im Allgemeinen über eine zusätzliche Fachpraxis auszuweisen. Mit dem Begriffselement «Expertin» bzw. «Experte» wird diese zusätzliche praktische Erfahrung terminologisch erfasst: Das Wort «Experte» geht auf das lateinische «expertus» zurück, was soviel wie «erprobt» oder «bewährt» bedeutet. Im geltenden Recht sind die zugelassenen Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten mit den besonders befähigten Revisorinnen und Revisoren vergleichbar (s. Art. 727b OR). Der Begriff wird sowohl für natürliche Personen wie für Revisionsunternehmen verwendet.
- Als *staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen* werden Revisionsunternehmen bezeichnet, die zur Durchführung einer ordentlichen Revision bei Publikumsgesellschaften zugelassen sind (s. Art. 727b Abs. 1 E OR sowie Art. 7 E RAG). Es handelt sich dabei in jedem Fall um zugelassene Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten, die aber von der Aufsichtsbehörde beaufsichtigt werden.

Für die übrigen im Revisionsaufsichtsgesetz neu verwendeten Begriffe sei auf die Ausführungen zu Artikel 2 E RAG verwiesen.

Neben der Prüfung der Jahres- bzw. der Konzernrechnung durch die Revisionsstelle sieht das geltende Recht vor, dass eine Anzahl besonderer Sachverhalte von Revisorinnen und Revisoren oder besonders befähigten Revisorinnen und Revisoren bestätigt werden müssen. Diese Prüfungen können, müssen aber nicht durch die Revisionsstelle vorgenommen werden (vgl. für die teilweise dennoch identische Haftung Art. 755 OR). Die ausserhalb der Revisionsstelle stehenden Personen, die mit einer solchen Prüfung beauftragt werden, sind somit keine Organe⁴¹. Die bisher verwendeten Begriffe müssen durch jene der zugelassenen Revisionsexpertin oder des zugelassenen Revisionsexperten bzw. der zugelassenen Revisorin oder des zugelassenen Revisors ersetzt werden. Mit diesen Ausdrücken wird auch das Anforderungs-

⁴¹ S. Rosmarie Abolfathian-Hammer, Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft, Diss. Bern 1992, 47 f. und die Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 858 f. für die Gründungsrevisorin und den Gründungsrevisor.

niveau bestimmt, wobei die Entscheide des Gesetzgebers von 1991 übernommen und an die Neuregelung der Revision angepasst werden.

1.4.8 Verhältnis zur Revision des Rechts der GmbH

Die vorliegende Botschaft ist aus normtechnischen Gründen als «Zusatzbotschaft» zur Revision des Rechts der GmbH ausgestaltet⁴² (vgl. zur Entstehung Ziff. 1.2.3.2). Die Vorlage zur GmbH enthält verschiedene allgemeine Neuerungen im Gesellschaftsrecht, die in dieser Botschaft vorausgesetzt werden:

- Liste der Angaben, die in das Handelsregister eingetragen werden müssen:
Die Vorlage zur GmbH entlastet das Obligationenrecht von detaillierten Eintragungsvorschriften und beauftragt den Bundesrat, die entsprechenden Regelungen in die Handelsregisterverordnung zu verlagern (s. Art. 929 Abs. 1 E OR Entwurf GmbH). Konsequenterweise entfallen die Eintragungslisten in den Artikeln 640 und 641 OR. Die entsprechenden Bestimmungen bedürfen daher keiner Anpassungen durch die vorliegende Botschaft.
- Eintragung im Handelsregister:
Im geltenden Recht ist der Verwaltungsrat verpflichtet, die Mitglieder der Revisionsstelle ins Handelsregister einzutragen (Art. 640 Abs. 2 i.V.m. Art. 641 Ziff. 10 OR). Der Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH regelt die Frage der zur Anmeldung berechtigten bzw. verpflichteten Personen für alle Rechtsformen einheitlich (s. Art. 931a E OR Entwurf GmbH). Die vorliegende Botschaft enthält daher keine entsprechende Regelung.
- Löschung im Handelsregister:
Nach geltendem Recht ist es die Aufgabe des Verwaltungsrats, dem Handelsregister die Beendigung des Amtes der Revisionsstelle zu melden. Die Revisionsstelle kann sich nach Ablauf von 30 Tagen selbst aus dem Handelsregister löschen lassen (Art. 727e Abs. 4 OR). Im Rahmen der Vorlage zur GmbH-Revision wird eine inhaltlich weitgehend identische, aber rechtsformneutrale Regelung vorgesehen (s. Art. 938b E OR Entwurf GmbH). Art. 727e Abs. 4 OR entfällt daher.
- Mängel in der Organisation:
Das geltende Recht enthält eine Vorschrift zum Vorgehen, falls eine Revisionsstelle fehlt (Art. 727f OR). Die Vorlage zur GmbH ersetzt diese Bestimmung durch eine für alle Gesellschaftsformen geltende Regelung des Vorgehens bei Mängeln in der Organisation der Gesellschaft (s. Art. 731b E OR Revision GmbH; vgl. auch Art. 69a und 83 Abs. 2 bis 5 E ZGB Entwurf GmbH für den Verein und die Stiftung). Art. 727f OR entfällt daher (auf Grund der Aufnahme zusätzlicher Bestimmungen ergeben sich aber Verschiebungen der mit der GmbH-Revision vorgeschlagenen Art. 910a E OR

⁴² Botschaft des Bundesrates zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3148.

sowie Art. 69a und Art. 83 Abs. 2 bis 5 E ZGB Entwurf GmbH in Art. 908 E OR sowie Art. 69c und Art. 83d E ZGB Entwurf Revision).

- Besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren:

Die Vorlage zur Revision des Rechts der GmbH sieht eine terminologische Anpassung für Art. 727b Abs. 1 Ziff. 3 Bst. c OR vor. Da Art. 727b OR mit der vorliegenden Botschaft total revidiert wird, entfällt auch diese Modifikation.

Die Regelung einer allfälligen Wohnsitzpflicht für Mitglieder der Revisionsstelle in Artikel 730 Absatz 3 E OR wird erforderlichenfalls der allgemeinen Neuregelung der Wohnsitzpflicht für Mitglieder der Gesellschaftsorgane im Rahmen der Revision des Rechts der GmbH angepasst werden müssen (s. dazu die Ausführungen zu Art. 730 Abs. 3 E OR).

1.4.9 Wahlrecht zwischen einer Revision und einer persönlichen Haftung der Gesellschafterinnen und Gesellschafter

Anlässlich der Beratungen der Revision des Rechts der GmbH (s. dazu vorne Ziff. 1.2.3.2) hat die Rechtskommission des Nationalrats beschlossen zu prüfen, ob der Verzicht kleiner Gesellschaften auf eine Revision zur Folge haben soll, dass die Gesellschafterinnen und Gesellschafter unbeschränkt oder allenfalls beschränkt auf ein Mehrfaches des Stammkapitals persönlich für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften. Die Beteiligten hätten somit die Wahl zwischen einer zumindest eingeschränkten Revision und einer persönlichen Haftung.

Falls man die Revision vorab als Korrelat zur fehlenden persönlichen Haftung der Gesellschafterinnen und Gesellschafter von juristischen Personen versteht, lässt sich ein Aufleben der persönlichen Haftung der Beteiligten beim Verzicht auf eine Revisionsstelle an sich dogmatisch rechtfertigen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Revision einerseits nicht das einzige und zudem kein absolut zwingendes Korrelat zur Haftungsbeschränkung auf das Gesellschaftsvermögen darstellt und dass ihr andererseits in einem modernen Konzept der Aktiengesellschaft verschiedene Aufgaben zukommen (Sicherung einer korrekten Rechnungslegung als Entscheidungsgrundlage für das Management; gesellschaftsinterne Kontrollfunktion im Sinne von «Checks and Balances»; Gewährleistung der erforderlichen Transparenz für den Börsenhandel mit Aktien; Gläubigerschutz u.a.m.; s. dazu Ziff. 1.1.1 und 1.4.1). Die verschiedenen der Revisionsstelle zukommenden Funktionen sind jedoch je nach der Betriebsgrösse und weiteren Umständen (z.B. Charakter als Einpersonunternehmen bzw. Unternehmen mit nur wenigen Beteiligten) anders zu gewichten. Zudem sind die Belastungen, die sich aus der Revision für eine Gesellschaft ergeben, nach den konkreten Verhältnissen sehr unterschiedlich. Die Fragen nach dem Verzicht auf eine Revisionsstelle und nach den allenfalls damit zu verbindenden rechtlichen Konsequenzen können daher nicht dogmatisch beantwortet, sondern müssen durch eine Interessenabwägung entschieden werden.

Der Entwurf sieht davon ab, den Verzicht auf eine Revisionsstelle in Kleingesellschaften mit einer persönlichen Haftung aller Beteiligten zu verbinden, dies aus folgenden Gründen:

- Rechtsvergleichend betrachtet würde die Schweiz mit der Einführung des vorgeschlagenen Systems einen eigenen Weg beschreiten. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass wirtschaftliches Handeln immer stärker international geprägt und ausgerichtet ist, sollten ohne vorrangige Gründe keine neuen substantiellen Differenzen zu den Grundzügen der Ordnung der Gesellschaftsformen in unseren Nachbarstaaten geschaffen werden.
- Zwar scheint bereits im geltenden Recht eine gewisse Affinität von GmbH und Kollektivgesellschaft im Bereich der Haftung zu bestehen: Nach Artikel 802 OR haften die Gesellschafterinnen und Gesellschafter für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft solidarisch bis zur Höhe des eingetragenen Stammkapitals nach den für die Kollektivgesellschaft geltenden Vorschriften. Die nur schwer verständliche gesetzliche Regelung beschränkt diese Haftung aber im Ergebnis auf eine Haftung für die Liberierung des Stammkapitals (s. Art. 802 Abs. 2 OR). Diese Haftungsregelung stellt eine Eigenart des schweizerischen GmbH-Rechts dar und hat sich in der Praxis nicht bewährt. Sie belastet die Betroffenen in intransparenter Weise mit einem Risiko und führte daher zu stossenden Ergebnissen. Der Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH schlägt daher vor, die Typenvermischung von echter Kapitalgesellschaft und Kollektivgesellschaft zu beseitigen und auf eine subsidiäre persönliche Haftung zu verzichten⁴³.
- Das Bestehen einer persönlichen Haftung aller Beteiligten erschwert die Unternehmensgründung durch Jungunternehmerinnen und Jungunternehmer (sog. Start-Ups) erheblich. Eine entsprechende Regelung würde die unternehmerische Innovation durch weniger kapitalkräftige Personen schwächen und wäre deshalb mit gesamtwirtschaftlichen Nachteilen verbunden.
- Der Vorschlag würde zwar die Einsparung der Kosten einer eingeschränkten Revision erlauben, aber keine Beschränkung des unternehmerischen Risikos ermöglichen. Bei einem Misserfolg würde ein Neustart auf Grund der durch die Gesellschafterinnen und Gesellschafter zu tragenden Schulden erschwert; eine so genannte «Second Chance» wäre im Unterschied zu anderen Wirtschaftsstandorten kaum gegeben.
- Wenn die Rechtsform einer GmbH oder Aktiengesellschaft gewählt wird, so geschieht dies in den meisten Fällen gerade zur Beschränkung der persönlichen Haftung. Das Risiko einer persönlichen Haftung in mehrfacher Höhe des Stamm- oder Aktienkapitals könnten namentlich weniger vermögende Personen häufig nicht in Kauf nehmen. Eine entsprechende Regelung hätte daher in der Praxis zur Folge, dass die Möglichkeit eines Verzichts auf eine Revision selbst in einfachen Unternehmensverhältnissen kaum zum Tragen kommen würde.
- Ein Wahlrecht zwischen Revision und persönlicher Haftung erscheint in seinen Konsequenzen zu wenig transparent und für die Beteiligten mit Gefahren verbunden: Zwar wäre aus dem Handelsregister ersichtlich, ob eine Revisionsstelle bezeichnet wurde oder nicht; ob tatsächlich eine Revision durchgeführt wurde, stünde damit aber noch nicht fest. Die Rechtsfolgen des Unterbleibens einer Revision dürfte für rechtlich weniger bewanderte Personen nicht hinreichend klar sein. Für den Rechtsverkehr mit Dritten, aber

⁴³ BBl 2002 3148, 3158 f.

auch für das Verständnis der Gesellschafterinnen und Gesellschafter sollten gerade die GmbH und die Aktiengesellschaft einfachen und uniformen Haftungsregelungen folgen.

- Die Bedürfnisse von Personen, die auf eine Revision verzichten und dies durch eine persönliche Haftung kompensieren möchten, werden im geltenden Recht bereits durch die Rechtsformen des Einzelunternehmens und der Kollektivgesellschaft abgedeckt. Die Schaffung einer zweiten «Quasi-Kollektivgesellschaft» im Mantel der GmbH bringt kaum Vorteile.

2 Besonderer Teil: Kommentar zu den einzelnen Bestimmungen

2.1 Aktienrecht

2.1.1 Revisionspflicht

Die Vorschriften Artikel 727 und 727a E OR regeln die Verpflichtung zur Revision und Art der Revision (ordentliche Revision, s. Art. 728 ff. E OR, oder eingeschränkte Revision, s. Art. 729 ff. E OR).

2.1.1.1 Ordentliche Revision

Art. 727

Absatz 1 bestimmt, welche Gesellschaften ihre Jahresrechnung (s. dazu Art. 662 ff. OR) und gegebenenfalls (d.h. soweit die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung besteht, s. dazu Art. 663e ff. OR) ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen müssen. Die ordentliche Revision wird inhaltlich durch die Artikel 728 ff. umschrieben.

Gemäss *Ziffer 1* müssen Publikumsgesellschaften ihre Jahresabschlüsse ordentlich revidieren lassen. Durch diese Bestimmung sollen alle Gesellschaften erfasst werden, die direkt oder indirekt durch eine Obergesellschaft den Kapitalmarkt beanspruchen. Das Gesetz definiert, welche Unternehmen als Publikumsgesellschaften im Sinne dieser Bestimmung gelten:

- Unter *Buchstabe a* werden alle Gesellschaften erfasst, die Beteiligungspapiere an einer schweizerischen oder ausländischen Börse kotiert haben.

Der Begriff des Beteiligungspapiers wird aus der Börsengesetzgebung⁴⁴ übernommen. Unter Beteiligungspapieren werden demnach Aktien, Partizipationsscheine, Genussscheine und «andere Beteiligungspapiere» verstanden, welche die Berechtigten erfolgsabhängig am Ertrag der Gesellschaft partizipieren lassen. Unter «andere Beteiligungspapiere» fallen vor allem Wandelrechte und Erwerbsrechte auf Beteiligungspapiere (Optionen). Erfasst werden nicht nur Wertpapiere, sondern auch nicht verurkundete

⁴⁴ Art. 2 Bst. a und e des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (SR 954.1) und Art. 2 der Verordnung der Übernahmekommission vom 21. Juli 1997 über öffentliche Kaufangebote (SR 954.195.1).

Rechte mit gleicher Funktion (sog. Wertrechte). Der Begriff der Beteiligungspapiere ist weit auszulegen, so dass auch künftige Entwicklungen im Börsenbereich miteinbezogen werden.

Die in der Börsengesetzgebung ebenfalls erfassten Derivate werden meist durch Effektenhändler und nicht durch die Unternehmen selbst emittiert. Erstere unterstehen jedoch auf Grund von Artikel 17 des Börsengesetzes einer besonderen Revision durch eine von der Eidgenössischen Bankkommission (EBK) anerkannte Revisionsstelle.

- Nach *Buchstabe b* müssen Gesellschaften ihre Jahresrechnung ordentlich revidieren lassen, wenn sie Anleiheobligationen (vgl. dazu Art. 1156 ff. OR) ausstehend haben. Anleiheobligationen sind keine Beteiligungspapiere i.S. von Buchstabe a, weil die Obligationärinnen und Obligationäre unabhängig vom Erfolg der Gesellschaft eine fixe Verzinsung erhalten. Von Buchstabe b werden sowohl börsenkotierte als auch nicht börsenkotierte Anleiheobligationen erfasst. Die Revisionspflicht für Gesellschaften, die nicht börsenkotierte Anleihen ausstehend haben, ist insofern gerechtfertigt, als diese Unternehmen trotz fehlender Börsenkotierung dennoch am (nicht institutionalisierten) Kapitalmarkt teilnehmen.
- Gemäss *Buchstabe c* gelten Gesellschaften, die mindestens 20 Prozent der (konsolidierten) Aktiven oder des (konsolidierten) Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen, ebenfalls als Publikumsgesellschaften. Damit müssen sich nicht nur die direkt am Kapitalmarkt engagierten Gesellschaften ordentlich revidieren lassen, sondern auch deren wesentliche Tochtergesellschaften.

Diese Bestimmung entspricht sinngemäss dem US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act und stellt einen kompatiblen Geltungsbereich der beiden Revisionsaufsichtssysteme sicher. Die Regelung ist aber auch in der Sache erforderlich: Die Revisionsaufsicht würde zu kurz greifen, wenn nur Revisionsunternehmen erfasst würden, welche die Konzernobergesellschaften prüfen, während Versäumnisse bei der Revision von Konzernuntergesellschaften, die wesentlich zum Gesamtergebnis beitragen, ohne Sanktion blieben. Für die Definition wesentlicher Beteiligungen hat sich die Schwelle von 20 Prozent sowohl im Schweizer Aktien- und Steuerrecht (vgl. Art. 665a OR und z.B. Art. 8 Abs. 2 DBG⁴⁵) als auch international (so in den USA) etabliert.

Nach *Ziffer 2* müssen weiter diejenigen Gesellschaften ihre Jahresabschlüsse ordentlich prüfen lassen, die zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:

- eine Bilanzsumme von 6 Millionen Franken;
- einen Umsatzerlös von 12 Millionen Franken;
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

⁴⁵ Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG; SR 642.11).

Ziffer 2 erfasst mit den bewährten⁴⁶ Kriterien der Bilanzsumme, der Umsatzerlöse und der Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt die «wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften». Der Entwurf stellt auf die Kennziffern in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren ab, um zu vermeiden, dass Gesellschaften, welche die Schwellenwerte auf Grund ausserordentlicher Geschäftsfälle einmalig überschreiten, nicht dazu gezwungen werden, ihre Jahresrechnung ordentlich revidieren zu lassen.

Ziffer 3 sieht vor, dass Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind, ihre Jahres- und ihre Konzernrechnung ordentlich prüfen lassen müssen.

Die Pflicht zur *Erstellung einer Konzernrechnung* richtet sich nach Artikel 663e Absätze 2 und 3 OR. Artikel 727 E OR regelt lediglich die Frage der *Revision* der Jahres- und der Konzernrechnung. Gesellschaften, die von Gesetzes wegen eine Konzernrechnung zu erstellen haben, müssen diese ordentlich revidieren lassen. Der Entwurf geht in diesem Punkt nicht weiter als das geltende Recht (Art. 731a OR). Neu ist, dass Gesellschaften, die eine Konzernrechnung zu erstellen haben, auch ihre Jahresrechnung ordentlich prüfen lassen müssen. Dies gilt jedoch nur für die Konzernobergesellschaft, welche die Konzernrechnung zu erstellen hat; die in der Konzernrechnung erfassten Konzernuntergesellschaften werden von dieser Pflicht nicht erfasst.

Freiwillig erstellte Konzernrechnungen müssen nicht ordentlich revidiert werden; die Statuten können dies jedoch vorschreiben, oder die Generalversammlung kann dies beschliessen. Es steht den Gesellschaften zudem frei, Viertel- oder Halbjahresabschlüsse von Konzernrechnungen ordentlich oder eingeschränkt revidieren zu lassen (vgl. dazu Art. 65 des Kotierungsreglements der Schweizer Börse SWX, welche für Zwischenabschlüsse keine Revisionspflicht vorsieht).

Nach *Absatz 2* können Aktionäre, die zusammen mindestens zehn Prozent des Aktienkapitals vertreten, verlangen, dass die Jahres- und gegebenenfalls die Konzernrechnung einer ordentlichen Revision unterzogen werden (Opting-up als Minderheitenrecht). Mit der Schranke einer Mindestbeteiligung von zehn Prozent sieht der Entwurf die für den Minderheitenschutz im Aktienrecht übliche Hürde vor (s. Art. 663e Abs. 3 Ziff. 3, 663f Abs. 2, 697b Abs. 1, 699 Abs. 3 und Art. 736 Ziff. 4 OR; vgl. zum Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen vorne Ziff. 1.4.1.3).

Nach *Absatz 3* können Gesellschaften, für die das Gesetz keine ordentliche Revision der Jahresrechnung verlangt, in den Statuten dennoch eine solche vorsehen (statutarisches Opting-up). Es ist aber auch möglich, dass die Generalversammlung auf Grund bestimmter Vorfälle in einem Geschäftsjahr eine ordentliche Prüfung in Einzelfall beschliesst (Opting-up durch Generalversammlungsbeschluss). Die Beschlussfassung durch die Generalversammlung unterliegt (ohne gegenteilige statutarische Bestimmung) in beiden Fällen dem gesetzlichen Beschlussquorum nach Artikel 703 OR.

Zu den fachlichen Anforderungen der Revisionsstelle macht Absatz 3 keine Vorgaben (vgl. aber die Anforderungen gemäss Art. 727b und Art. 727c E OR). Die freiwillige ordentliche Prüfung der Jahresrechnung kann daher sowohl durch eine zugelassene Revisionsexpertin bzw. einen Revisionsexperten als auch durch eine

⁴⁶ Vgl. dazu Art. 663e Abs. 3 und Art. 727b Abs. 1 OR sowie Art. 2 Bst. e FusG (SR 221.301; BBl 2003 6691).

zugelassene Revisorin bzw. einen Revisor erfolgen. In den Statuten oder im Beschluss der Generalversammlung kann diese Frage ausdrücklich geregelt werden. Sehen die Statuten nichts anderes vor, so gilt subsidiär die gesetzliche Regelung: Den Kapitalerhöhungsbericht beispielsweise muss in diesem Fall durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor geprüft werden (s. Art. 652f Abs. 1 E OR).

Neben der freiwilligen ordentlichen Revision nach Absatz 3 steht es auch dem Verwaltungsrat offen, eine ordentliche Prüfung der Jahresrechnung oder eines Zwischenabschlusses durch eine Fachperson oder eine Person ohne Fachausbildung in Auftrag zu geben. Die beauftragten Revisorinnen und Revisoren stellen in diesem Fall kein Gesellschaftsorgan dar.

Für die Kommanditaktiengesellschaft enthält Artikel 764 Absatz 2 OR eine weitgehende Verweisung auf das Aktienrecht. Da es sich dabei um einen sogenannt dynamischen Verweis handelt⁴⁷, gilt die neue Regelung der Revision und der Revisionsstelle der Aktiengesellschaft auch für die Kommanditaktiengesellschaft, soweit sich aus der gesetzlichen Regelung dieser Rechtsform nichts Besonderes ergibt. Der so genannten Aufsichtsstelle in der Kommanditaktiengesellschaft kommen jedoch weit umfassendere Kompetenzen zu als der Revisionsstelle in der Aktiengesellschaft (s. Art. 768 f. OR)⁴⁸.

2.1.1.2 **Eingeschränkte Revision**

Art. 727a

Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision gemäss Artikel 727 E OR nicht gegeben, so muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung nach *Absatz 1* von einer Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen.

Absatz 2 sieht im Interesse von KMU die Möglichkeit vor, auf eine Revision gänzlich zu verzichten (sog. Opting-out; s. dazu auch die Erläuterungen unter Ziff. 1.4.1.3 und 1.4.5), wobei jedoch weiterhin eine rechtmässige Buchhaltung zu führen und ein Jahresabschluss zu erstellen sind. Folgende zwei Bedingungen müssen für den Verzicht auf eine Revision erfüllt werden:

- Das Unternehmen darf nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt haben, und
- sämtliche Aktionärinnen und Aktionäre müssen dem Verzicht zustimmen.

Diese Regelung beruht auf einer Abwägung aller betroffenen Interessen. Unter Berücksichtigung der Schutzziele der Revision (s. dazu Ziff. 1.4.1) muss das Opting-out auf kleine Unternehmen beschränkt bleiben. In Unternehmen mit mehr als zehn Vollzeitstellen ist zumindest eine eingeschränkte Revision durchzuführen. Deren Kosten fallen in dieser Unternehmensgrösse im Vergleich mit der gesamten Lohnsumme weniger ins Gewicht als in kleineren Betrieben.

⁴⁷ S. dazu Heinrich Koller/Hanspeter Kläy, Das Mittel der gesetzlichen Verweisung im Gesellschaftsrecht, in: Aktienrecht 1992–1997, Versuch einer Bilanz, Festschrift Rolf Bär, Bern 1998, S. 193 ff.

⁴⁸ S. dazu Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, § 17 N 34 ff.

Zumindest eine eingeschränkte Revision muss auch dann durchgeführt werden, wenn nicht alle finanziell am Eigenkapital beteiligten Personen einem Verzicht zustimmen. Dieses Zustimmungserfordernis ist unter Berücksichtigung der Beteiligung am Risikokapital zum Schutz der Eigentumsrechte unabdingbar. Qualifizierten Minderheiten muss zudem das Recht auf eine ordentliche Revision eingeräumt werden (s. Art. 727 Abs. 2 E OR).

Das Erfordernis der Zustimmung nach Absatz 2 bezieht sich auch auf allfällige Partizipantinnen und Partizipanten, die allerdings in Kleinunternehmen selten sind (s. Art. 656a Abs. 2 OR). Auch wenn die Partizipantinnen und Partizipanten an der Beschlussfassung der Generalversammlung über die Genehmigung der Jahresrechnung nicht mitwirken, dient eine Revision dennoch dem Schutz ihrer finanziellen Beteiligung.

Die Voraussetzungen des Verzichts auf eine Revision mögen auf den ersten Blick einschränkend erscheinen. Da Kleinunternehmen jedoch meist Einpersonengesellschaften oder Gesellschaften mit nur wenigen Beteiligten sind, stellt einvernehmliches Handeln die Regel dar. Die Voraussetzungen eines Opting-out dürften sich daher in kleineren Unternehmen im Allgemeinen gut erreichen lassen (zur KMU-Verträglichkeit s. Ziff. 3.3.2.1).

Die Zustimmung zum Verzicht auf eine Revision kann in Form eines Generalversammlungsbeschlusses erfolgen, sofern sämtliche Aktionärinnen und Aktionäre an der Versammlung teilnehmen und dem betreffenden Beschluss zustimmen. Ein Verzicht kann aber auch auf anderem Wege unter allen Beteiligten vereinbart werden.

Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle ist wie die ordentlich prüfende Revisionsstelle ein Gesellschaftsorgan. Auch sie hat das Recht bzw. die Pflicht:

- gegebenenfalls die Generalversammlung einzuberufen (Art. 699 Abs. 1 OR);
- das Gericht gegebenenfalls über die Überschuldung der Gesellschaft zu informieren (Art. 729c E OR);
- für Schaden einzustehen, der durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten entstanden ist (Art. 755 OR).

Was die Verantwortlichkeit betrifft, so ergeben sich aus dem Umstand, dass die Revisionsstelle nur eingeschränkt prüft, lediglich beschränkte Folgerungen: Die Revisionsstelle haftet auch bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich unverändert gemäss Artikel 755 ff. OR. Der einzige Unterschied zur Haftung bei der ordentlichen Revision besteht darin, dass die Aufgaben, für deren sorgfältige Erfüllung die Revisionsstelle haftet, bei der eingeschränkten Revision enger umschrieben werden.

Der Übergang von einer eingeschränkten zu einer ordentlichen Revision hat keine technischen Probleme zur Folge. Allerdings kann es vorkommen, dass gewisse Rechnungsposten auf Grund einer ordentlichen Revision neu eingeschätzt und berichtigt werden müssen.

Die Vorschriften zur eingeschränkten Revision beziehen sich ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung (s. Wortlaut von Art. 727a Abs. 1 E OR). Wo das Gesetz eine andere Prüfung oder eine andere Bestätigung einer zugelassenen Revisorin oder eines zugelassenen Revisors verlangt (s. bspw. Art. 635a und 732 Abs. 2 E OR, Art. 15 Abs. 1 FusG), ist weder eine bloss eingeschränkte Prüfung noch ein Opting-out zulässig.

Auch die Möglichkeit einer nur eingeschränkten Revision der Konzernrechnung wird vom Entwurf nicht vorgesehen, da dies unter Berücksichtigung der meist recht komplexen Verhältnisse selbst in kleineren Konzernen sachlich nicht sinnvoll erscheint (vgl. dazu Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 E OR).

2.1.2 Anforderungen an die Revisionsstelle

Die Artikel 727b und 727c E OR regeln die erforderliche Qualifikation für die Revisorin bzw. den Revisor (staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen, zugelassene Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte oder zugelassene Revisorin bzw. Revisor).

2.1.2.1 Bei ordentlicher Revision

Art. 727b

Publikumsgesellschaften müssen nach *Absatz 1 Satz 1* als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gemäss den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes (s. Art. 4, Art. 6 und Art. 7 E RAG) bezeichnen.

Absatz 1 Satz 2 schreibt vor, dass Publikumsgesellschaften neben der Prüfung der Jahresrechnung auch andere Prüfungen und Bestätigungen, die nach den gesetzlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisorin, einen zugelassenen Revisor, eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten vorzunehmen sind (s. z.B. Art. 635a und 732 Abs. 2 E OR, Art. 15 Abs. 1 FusG), durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen durchführen lassen müssen.

Der Entwurf sieht beispielsweise vor, dass der Kapitalerhöhungsbericht durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor geprüft werden muss (s. Art. 652f Abs. 1 E OR). Auf Grund von *Absatz 1 Satz 2* müssen Publikumsgesellschaften diese Prüfung durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen vornehmen lassen, welches die fachlichen Anforderungen an eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten erfüllt. Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass in Publikumsgesellschaften neben der Revision der Jahresrechnung auch andere, teilweise sogar besonders sensible Revisionsdienstleistungen (so z.B. die genannte Kapitalerhöhungsprüfung) ebenfalls durch besonders qualifizierte und beaufsichtigte Personen vorgenommen werden.

Alle Gesellschaften, die nicht als Publikumsgesellschaften gelten, aber dennoch zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 und 3, Abs. 2 und Abs. 3 E OR), müssen nach *Absatz 2 Satz 1* als Revisionsstelle eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes (s. Art. 4 und 6 E RAG) bezeichnen.

Sie müssen gemäss *Absatz 2 Satz 2* Prüfungen, die nach den gesetzlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor vorzunehmen sind (s. bspw. Art. 635a E OR), ebenfalls von einer zugelassenen Revisionsexpertin bzw. einem zugelassenen Revisionsexperten durchführen lassen. Auch hier werden die fachlichen Anforderungen für die besonderen Prüfungen dem Qualifikations-

niveau der Revisionsstelle angepasst (vgl. dazu die Ausführungen zu Abs. 1 Satz 2). Beispielsweise muss die Prüfung des Kapitalerhöhungsberichts (s. Art. 652f Abs. 1 E OR) daher durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten durchgeführt werden.

2.1.2.2 Bei eingeschränkter Revision

Art. 727c

Diejenigen Gesellschaften, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen als Revisionsstelle eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes (s. Art. 5 f. E RAG) bezeichnen. Für die besonderen Prüfungen gelten die in den jeweiligen gesetzlichen Vorschriften vorgegebenen fachlichen Qualifikationen (s. z.B. Art. 635a und 732 Abs. 2 E OR, Art. 15 Abs. 1 FusG).

Art. 727d

Der geltende Artikel 727d OR enthält verschiedene Vorschriften, die dann zur Anwendung kommen, wenn eine Handelsgesellschaft oder eine Genossenschaft als Revisionsstelle gewählt wird. Die drei Absätze dieses Artikels werden voneinander getrennt und aus gesetzessystematischen Gründen neu gruppiert.

- Die Absätze 1 und 3 wurden in die Artikel 728 und 729 E OR verschoben (vgl. die Ausführungen zu den genannten Vorschriften sowie Art. 2 Bst. b E RAG). Der Entwurf schränkt die Revisionsstelle in ihrer Rechtsform nicht ein, sondern lässt ausdrücklich auch Revisionsstellen im Rechtskleid des Vereins und der Stiftung zu.
- Absatz 2 wurde in Artikel 6 Buchstabe c E RAG verschoben.

Der Artikel wird daher aufgehoben.

Art. 727e

Artikel 727e OR schreibt die Amtsdauer der Revisionsstelle sowie das Vorgehen bei Rücktritt, Abberufung und Löschung der Revisionsstelle aus dem Handelsregister vor. Die vier Absätze dieses Artikels werden ebenfalls aus gesetzessystematischen Gründen an anderer Stelle eingefügt.

- Absatz 1 wurde in den Artikel 730a Absatz 1 E OR verschoben.
- Absatz 2 wurde in den Artikel 730a Absatz 3 E OR verschoben (vgl. zudem Art. 663b Ziff. 13 E OR).
- Absatz 3 wurde in den Artikel 730a Absatz 4 E OR verschoben. Die Abberufungsklage wird neu in Artikel 731b E OR im Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH für alle Gesellschaften einheitlich geregelt (vgl. auch vorne Ziff. 1.4.8).

- Die Löschung der Revisionsstelle im Handelsregister wird neu in Artikel 938b des Entwurfs zur Revision des Rechts der GmbH für alle Gesellschaften einheitlich geregelt (vgl. auch vorne Ziff. 1.4.8).

Der Artikel wird daher aufgehoben.

2.1.3 Ordentliche Revision

2.1.3.1 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Art. 728

Absatz 1 enthält den Grundsatz, wonach die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden muss (s. zur Unabhängigkeit auch die Ausführungen unter Ziff. 1.4.4). Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich (sog. «Independence in Fact») noch dem Anschein nach (sog. «Independence in Appearance») beeinträchtigt sein. Die Unabhängigkeit nach dem äusseren Erscheinen ist mit Blick auf das Ziel der Verlässlichkeit der Rechnungslegung und der Revision für Dritte von zentraler Bedeutung. Die Revision eines einwandfreien Abschlusses durch eine subjektiv unvoreingenommene Revisionsstelle ist für Dritte wertlos, wenn nach aussen hin die Glaubwürdigkeit der Revision durch Umstände beeinträchtigt wird, die den Anschein einer mangelnden Unabhängigkeit der Revisionsstelle begründen. Wie bereits die entsprechende Bestimmung im Aktienrecht von 1991 (vgl. Art. 727c OR⁴⁹) zielen die Vorschriften des Entwurfs daher nicht nur darauf hin, die subjektive, innere Unabhängigkeit der Revisorinnen und Revisoren zu fördern; vielmehr gilt es auch, auf der objektiven, äusseren Ebene jeden Anschein der Abhängigkeit zu vermeiden. Nur so können Dritte in die Verlässlichkeit der Revision und der Jahresrechnung vertrauen. Die Bejahung des Anscheins einer ungenügenden Unabhängigkeit darf demzufolge nicht als ethischer Vorwurf einer effektiven inneren Befangenheit verstanden werden; dennoch hat ein entsprechender Anschein den Ausschluss der betroffenen Person von der Revision zur Folge.

Für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit ist auf die Würdigung der Umstände durch eine durchschnittliche Betrachterin oder einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen. Ein Anschein der fehlenden Unabhängigkeit kann sich insbesondere aus persönlichen Umständen ergeben.

Absatz 2 enthält eine konkretisierende, nicht abschliessende Aufzählung von Tatbeständen, die mit der Tätigkeit als Revisionsstelle unvereinbar sind:

- Nach *Ziffer 1* darf die Revisionsstelle nicht Mitglied des Verwaltungsrates der zu prüfenden Gesellschaft sein, in dieser keine andere Entscheidungsfunktion wahrnehmen und in keinem arbeitsrechtlichen Verhältnis zu ihr stehen. Die beiden ersten Punkte stellen über die Unabhängigkeit hinaus sicher, dass die Aufgabenkreise der verschiedenen Gesellschaftsorgane sauber getrennt werden.

⁴⁹ Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl **1983** 845; BGE **123** III 31 ff., 32 f.; BGE **123** V 161 ff., 164 ff.

- *Ziffer 2* untersagt direkte oder bedeutende indirekte Beteiligungen am Aktienkapital oder wesentliche Forderungen oder Schulden gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft. Bei den indirekten Beteiligungen ist an bedeutende Beteiligungen über Zwischengesellschaften u. dgl. zu denken. Indirekte Beteiligungen über Anlagefonds oder vergleichbare Vorsorgeeinrichtungen gelten nicht als unzulässige Beteiligung, wenn auf die Anlagepolitik keinerlei Einfluss genommen werden kann und der Anlagefonds bzw. die Vorsorgeeinrichtung nicht Revisionskunde der Revisionsstelle ist.
- Enge Beziehungen der leitenden Prüferin oder des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrates, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem wesentlichen Aktionär der zu prüfenden Gesellschaft sind mit der Tätigkeit als Revisionsstelle nicht vereinbar und daher gemäss *Ziffer 3* unzulässig. Enge Beziehungen können sich dabei auf geschäftlicher oder persönlicher Grundlage ergeben.
- Eine Unvereinbarkeit kann sich insbesondere auch ergeben, wenn die Revisionsstelle neben der Revision noch andere Mandate der zu prüfenden Gesellschaft übernimmt. *Ziffer 4* untersagt daher die Erbringung von anderen Dienstleistungen an die zu prüfende Gesellschaft, wenn dadurch das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entstehen würde, wie dies insbesondere bei der Mitwirkung in der Buchführung der Fall wäre (sog. Selbstprüfungsverbot). Weitere Anwendungsfälle dieser Bestimmung betreffen namentlich die Erstellung von Jahresabschlüssen, das Erbringen von Bewertungsdienstleistungen, die Entwicklung und Einführung von Finanzinformationssystemen und die Durchführung einer internen Revision. Steuerberatende Dienstleistungen sind insoweit zulässig, als es nicht zu einer Selbstüberprüfung kommt. Unvereinbar ist insbesondere die Beratung und Mitwirkung bei der Erstellung von komplexen internationalen Strukturen zu Zwecken der Steueroptimierung, die durch die Revisionsstelle zu beurteilen sind.
- Die Übernahme eines Auftrages, der zur wirtschaftlichen Abhängigkeit der Revisionsstelle von der zu prüfenden Gesellschaft führt, ist nach *Ziffer 5* unzulässig. Darunter fallen sowohl Revisionsmandate als auch andere gemäss *Ziffer 4* an sich erlaubte Aufträge. Ist die Revisionsstelle wirtschaftlich von der zu prüfenden Gesellschaft (oder von Gesellschaften und Personen, die mit dieser verbunden sind) abhängig, so wird sie dadurch in der Freiheit ihres Prüfungsurteils erheblich beeinträchtigt, da sie bei negativen Wertungen mit einem Entzug ihres Mandats rechnen muss. Vgl. dazu die ergänzende Sondervorschrift für Publikumsgesellschaften in Artikel 11 Buchstabe a E RAG.
- Mit dem Revisionsmandat unvereinbar ist nach *Ziffer 6* der Abschluss eines Vertrags, der nicht marktkonforme Konditionen vorsieht oder der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet. Zu denken ist insbesondere an erfolgsabhängige Honorarabsprachen, an die Gewährung ungewöhnlicher Rabatte, an zinsgünstige Darlehen oder an die Zusicherung einer Funktion in der zu prüfenden Gesellschaft (vgl. dazu die ergänzenden Sondervorschriften für Publikumsgesellschaften in Art. 11 Bst. b, c und d E RAG). Verträge im Rahmen des Geschäftsbereichs der zu prüfenden Gesellschaft sind jedoch zulässig, sofern marktübliche Bedingungen bestehen.

- Nach *Ziffer 7* ist die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen mit dem Revisionsmandat selbstverständlich nicht vereinbar. Nicht erfasst werden sollen Höflichkeitsgeschenke ohne grösseren Wert. Die Unvereinbarkeit der Einräumung besonderer Vorteile wurde vom Gesetzgeber im Rahmen der Beratungen des Fusionsgesetzes zur Klarstellung in Artikel 727c Absatz 1 OR eingefügt und wird vom Entwurf übernommen.

Für die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften sieht der Entwurf zu einem Revisionsaufsichtsgesetz ergänzende, über die vorliegenden allgemeinen Vorschriften hinausgehende Normen zur Unabhängigkeit vor (s. Art. 11 E RAG).

Die Absätze 3 bis 6 regeln den Geltungsbereich der Bestimmungen über die Unabhängigkeit. Diese gelten gemäss *Absatz 3 Satz 1* für alle an der Prüfung beteiligten Personen. An der Revision beteiligt sind die leitende Prüferin oder der leitende Prüfer, die Mitglieder des Prüfungsteams sowie alle übrigen Personen, die Prüfungshandlungen vornehmen oder zu solchen beitragen. Ein solcher Beitrag liegt auch dann vor, wenn eine Person auf Grund einer ihr zustehenden Weisungsbefugnis in die Prüfung eingreift (z.B. ein Mitglied der Geschäftsleitung; vgl. dazu auch Abs. 5). Grundsätzlich ist nicht erheblich, ob die zur Prüfung beitragende Person durch einen Arbeitsvertrag oder durch ein Auftragsverhältnis mit der Revisionsstelle verbunden ist. Alleiniges Kriterium bildet der Beitrag zur Revision. Erfasst werden damit ebenfalls die Immobilienschätzerin, die in einem Auftragsverhältnis zur Revisionsstelle steht, oder der frühere Mitarbeiter, der sich selbständig gemacht hat und auf Auftragsbasis für gewisse Fachfragen beigezogen wird.

Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so bestimmt *Absatz 3 Satz 2*, dass die Vorschriften über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion gelten. Von dieser Bestimmung erfasst werden insbesondere auch die Mitglieder der Geschäftsleitung. Die Vorschrift ist auch für Revisionsstellen im Rechtskleid des Vereins oder der Stiftung anwendbar, soweit die Revisionstätigkeit im Rahmen der gesetzlich zulässigen Zwecke dieser Rechtsformen überhaupt statthaft ist.

Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer der Revisionsstelle, die in keiner Weise an der Revision beteiligt sind, dürfen nach *Absatz 4* in der zu prüfenden Gesellschaft weder Mitglied des Verwaltungsrates sein noch eine andere Entscheidfunktion ausüben. Es würde aber zu weit führen, ihnen auch andere auftrags- oder arbeitsrechtliche Verhältnisse zu untersagen.

Gemäss *Absatz 5* ist die Unabhängigkeit auch dann nicht gegeben, wenn Personen, die der Revisionsstelle, deren Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern oder dem Verwaltungsrat nahe stehen, die Unabhängigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen. Dies bedeutet Folgendes: Zwar kann und will das Gesetz Personen, die der Revisionsstelle nahe stehen, keine Auflagen für ihre Tätigkeiten oder ihre persönlichen Umstände machen. Falls aber eine Person, die der Revisorin oder dem Revisor nahe steht, einen Tatbestand verwirklicht, der mit der Revision einer bestimmten Gesellschaft unvereinbar wäre, entfällt auch die erforderliche Unabhängigkeit der Revisorin oder des Revisors. Mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist beispielsweise nicht vereinbar, dass:

- die Ehefrau des Revisors Mitglied des Verwaltungsrates der zu prüfenden Gesellschaft ist (Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 5);

- der Bruder der Revisorin bei der Buchführung der zu prüfenden Gesellschaft mitwirkt (Abs. 2 Ziff. 4 i.V.m. Abs. 5);
- der Grossvater des Revisors Mehrheitsaktionär der zu prüfenden Gesellschaft ist (Abs. 2 Ziff. 2 i.V.m. Abs. 5).

Der Begriff der nahe stehenden Person stimmt inhaltlich mit demjenigen der «engen Beziehung» in Absatz 2 Ziffer 3 überein. Erfasst werden Partnerschaften sowie nahe verwandtschaftliche oder enge freundschaftliche Beziehungen. Massgebend für die Beurteilung einer Beziehung ist die Einschätzung der Umstände durch einen Dritten auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung; eine subjektiv empfundene Unabhängigkeit bleibt dabei ohne Belang.

Schliesslich bestimmt *Absatz 6*, dass die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch Gesellschaften erfassen, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzern). Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit müssen demnach auch in den folgenden Verhältnissen beachtet werden:

- zwischen der Revisionsstelle und Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft unter einheitlicher Leitung stehen;
- zwischen der zu prüfenden Gesellschaft und Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitliche Leitung stehen.

Beispielsweise darf die Revisionsstelle nicht über eine Tochtergesellschaft an der zu prüfenden Gesellschaft beteiligt sein. Auch darf ein Mitglied des Verwaltungsrats einer Tochtergesellschaft der Revisionsgesellschaft nicht gleichzeitig im Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft Einsitz nehmen.

Die Vorschriften zur Unabhängigkeit werden durch folgende Mechanismen durchgesetzt:

- Die Generalversammlung der zu prüfenden Gesellschaft hat das Recht, die Revisionsstelle jederzeit abzuberufen (s. Art. 730a Abs. 4 E OR).
- Die Handelsregisterbehörden weisen die Eintragung der Revisionsstelle ab, wenn der Anschein der Abhängigkeit besteht.

Da für die Beurteilung des Anscheins der Abhängigkeit auf eine rein äusserliche, objektivierte Betrachtung abgestellt wird, gehört eine summarische Prüfung der erforderlichen Unabhängigkeit der Revisionsstelle zu den Aufgaben der Handelsregisterbehörden (s. im geltenden Recht Art. 86a Abs. 1 HRegV)⁵⁰. Soweit für einen durchschnittlichen Betrachter der Anschein einer ungenügenden Unabhängigkeit besteht, ist die Eintragung der Revisionsstelle ins Handelsregister abzulehnen. Zu berücksichtigen sind dabei sowohl Umstände, die sich aus der eingereichten Anmeldung oder den Belegen ergeben, als auch solche, die den Registerbehörden auf andere Weise bekannt sind (z.B. enge verwandtschaftliche Beziehungen). Die Registerbehörden haben jedoch keine Nachforschungen anzustellen.

⁵⁰ SR 221.411; s. auch BGE 123 III 31 ff., 33, 123 V 161 ff., 166, und die Weisung des Eidg. Amts für das Handelsregister vom 17.8.1994 über die Eintragungen von Revisoren ins Handelsregister und über die Unterlagen betreffend deren fachliche Befähigung, Ziff. III.2.

- Die Aktionärinnen und Aktionäre, Gläubigerinnen und Gläubiger sowie die Handelsregisterführerin und der Handelsregisterführer haben die Befugnis, dem Gericht die erforderlichen Massnahmen zu beantragen, wenn eine bereits im Handelsregister eingetragene Revisionsstelle sich als nicht unabhängig erweist (s. Art. 731b E OR Revision GmbH).
- Dem Verwaltungsrat obliegt die Pflicht, der Generalversammlung eine Revisionsstelle zur Wahl vorzuschlagen, welche die gesetzlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit erfüllt. Zudem hat er einzugreifen, wenn er feststellt, dass diese Vorschriften nachträglich während der Mandatsdauer der Revisionsstelle nicht mehr eingehalten werden.
- Entsteht durch die nicht unabhängig durchgeführte Revision ein Schaden, so steht der Gesellschaft, den Aktionärinnen und Aktionären sowie Gläubigerinnen und Gläubigern die Einreichung einer Verantwortlichkeitsklage gegen die mit der Revision befassten Personen offen (Art. 755 OR).

2.1.3.2 Aufgaben der Revisionsstelle

2.1.3.2.1 Gegenstand und Umfang der Prüfung

Art. 728a

Absatz 1 umschreibt die Prüfungsaufgaben der Revisionsstelle:

- Sie hat gemäss *Ziffer 1* zu prüfen, ob die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen. Prüfungspflichtig sind die Erfolgsrechnung, die Bilanz und der Anhang (s. Art. 662 Abs. 2 OR). Als massgebliche gesetzliche Vorschriften gelten die für die Aktiengesellschaft anwendbaren Bestimmungen zur Buchführung und Rechnungslegung⁵¹.

Hat die Gesellschaft ein bestimmtes Regelwerk wie etwa die Swiss GAAP FER oder die IAS / IFRS gewählt, so hat die Revisionsstelle ebenfalls zu prüfen, ob dieses vollumfänglich eingehalten wurde. Damit wird verhindert, dass sich eine Gesellschaft der Anwendung eines Rechnungslegungsstandards rühmt, obwohl die entsprechenden Normen nur selektiv befolgt wurden.

- Nach *Ziffer 2* ist weiter zu prüfen, ob der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.
- Gemäss *Ziffer 3* hat die Revisionsstelle weiter zu prüfen, ob die vom Gesetz verlangten Angaben gemacht werden (s. dazu Art. 663b Ziff. 14 E OR). Als Beispiele für solche Angaben seien die Hinweise zu Abweichungen von den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung (Art. 662a Abs. 3 OR) und die Offenlegung der Beteiligungsverhältnisse bei Gesellschaften mit

⁵¹ Vgl. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 1809; Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N 10; Rolf Watter, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 728 N 1.

kotierten Aktien erwähnt (Art. 663c OR). Mit dem offenen Wortlaut von Ziffer 3 wird sichergestellt, dass auch künftig vom Gesetz verlangte Angaben erfasst werden, so etwa die Offenlegung der Entschädigung der Mitglieder des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung sowie andere Angaben zur Corporate Governance.

- Die Revisionsstelle prüft gemäss *Ziffer 4*, ob ein funktionierendes internes Kontrollsystem (sog. IKS) existiert. Die Pflicht des Verwaltungsrats zur Schaffung interner Kontrollmechanismen ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen der Gesellschaft so auszugestalten, dass die Grundsätze der ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957 ff. OR).

Die Revisionsstelle prüft, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden. Stellt sie fest, dass das IKS Mängel aufweist, so kompensiert sie diese durch eigene Prüfungshandlungen.

Die Prüfung des internen Kontrollsystems stellt an sich keine neue Prüfaufgabe der Revisionsstelle dar; der Entwurf erwähnt diesen Prüfungsaspekt allerdings im Gegensatz zum geltenden Recht ausdrücklich.

- Nach *Ziffer 5* prüft die Revisionsstelle, ob vom Verwaltungsrat eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde.

Die Revisionsstelle stützt sich dabei auf die entsprechenden Aussagen des Verwaltungsrates im Anhang (s. dazu die Ausführungen zu Art. 663b Ziff. 12 E OR). Die verlangte Beurteilung durch die Revisionsstelle darf nicht als eine inhaltliche Prüfung verstanden werden; bestätigt wird lediglich, dass eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde. Die Verantwortlichkeit für den Inhalt und die Art der Risikobeurteilung liegt beim Verwaltungsrat.

Die Prüfung der Geschäftsrisiken stellt keine neue Prüfaufgabe der Revisionsstelle dar; der Entwurf erwähnt diesen Prüfungsaspekt allerdings im Gegensatz zum geltenden Recht ausdrücklich.

Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats bildet nach *Absatz 2* nicht Gegenstand der Revisionsaufgabe (s. dazu auch Ziff. 1.3.1). Diese Bestimmung dient einer klaren Abgrenzung der Verantwortlichkeiten zwischen dem Verwaltungsrat und der Revisionsstelle. Der Revisionsstelle fehlen im Allgemeinen die Voraussetzungen, um die Angemessenheit und Zweckmässigkeit sowie die Ziele der Geschäftsführung beurteilen zu können. Vorbehalten bleiben jedoch die Anzeigepflichten nach Artikel 728c E OR.

Die Verantwortung des Verwaltungsrats für die Erstellung eines Geschäftsberichts (s. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 6 OR) wird durch die Revision der Jahres- und der Konzernrechnung ebenfalls nicht berührt. Es ist m.a.W. nicht die Aufgabe der Revisionsstelle, sondern des Verwaltungsrates, dafür besorgt zu sein, dass der Geschäftsbericht im Einklang mit den gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen erstellt wird. Die Revisionsstelle hat den Verwaltungsrat lediglich darauf hinzuweisen, wenn sie diesbezügliche Mängel feststellt.

2.1.3.2.2 Revisionsbericht

Art. 728b

Die Revisionsstelle erstattet dem Verwaltungsrat gemäss *Absatz 1* einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision. Die Stellung des Ergänzungsberichts nach geltendem Recht (s. Art. 729a OR) wird damit gestärkt.

Der Generalversammlung erstattet die Revisionsstelle auf Grund von *Absatz 2* schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Die nachfolgenden Ziffern umschreiben den Mindestinhalt dieses zusammenfassenden Revisionsberichts:

- Der Bericht enthält nach *Ziffer 1* eine Stellungnahme der Revisionsstelle zum Ergebnis der Prüfung gemäss der Umschreibung des Prüfungsgegenstands in Artikel 728a E OR. Eine gegebenenfalls bloss negative Stellungnahme genügt nicht; festgestellte Mängel müssen aufgelistet werden.
- Die Revisionsstelle muss nach *Ziffer 2* Ausführungen zu ihrer Unabhängigkeit machen (s. Art. 728 E OR). Offen zu legen sind sämtliche Sachverhalte, die Grund zur Annahme geben könnten, die Unabhängigkeit sei beeinträchtigt. Aufzuzeigen sind in diesem Fall auch die ergriffenen Schutzmassnahmen. Der Wortlaut des Entwurfs bringt zum Ausdruck, dass die Revisionsstelle sich nicht mit einer floskelhaften Bestätigung der eigenen Unabhängigkeit begnügen darf, sondern sich nach den konkret vorliegenden Umständen mit allen Punkten auseinander setzen muss, die für Dritte den Anschein einer fehlenden Unabhängigkeit begründen könnten. Liegen keine solchen Sachverhalte vor, ist dies im Revisionsbericht zu bestätigen.
- Die Revisionsstelle nennt auf Grund von *Ziffer 3* diejenigen Personen, welche die Prüfung geleitet haben (so bereits im geltenden Recht; s. Art. 729 Abs. 2 OR), und macht Angaben zu deren fachlicher Befähigung (s. dazu Art. 4 und Art. 6 E RAG).
- Schliesslich enthält der Revisionsbericht gemäss *Ziffer 4* eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen sind.

Absatz 3 schreibt vor, dass die Berichte nach den Absätzen 1 und 2 von denjenigen Personen unterzeichnet werden müssen, welche die Revision geleitet haben. Als solche gelten die als Revisionsstelle gewählten oder innerhalb eines Revisionsunternehmens (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 2 Bst. b E RAG) für das Revisionsmandat zuständigen natürlichen Personen.

2.1.3.2.3 Anzeigepflichten

Art. 728c

Stellt die Revisionsstelle im Rahmen ihrer Revisionstätigkeit Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement fest, so meldet sie dies gemäss *Absatz 1* schriftlich dem Verwaltungsrat.

Während nach Artikel 728a Absatz 1 Ziffer 1 E OR nur zu prüfen ist, ob die Jahres- und die Konzernrechnung den für die Buchführung und Rechnungslegung massgeblichen Normen (Gesetz, Statuten, Regelwerk) entsprechen, ist die vorliegende Meldepflicht umfassenderer Natur. Die Revisionsstelle ist verpflichtet, sämtliche Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement dem Verwaltungsrat zu melden, wenn sie solche Verstösse feststellt. Welcher Art die verletzte Norm ist, bleibt dabei ohne Relevanz; so sind insbesondere sämtliche festgestellten Delikte gegen das Strafrecht zu melden. Die Revisionsstelle trifft jedoch ausserhalb des Rahmens ihrer Prüfungsaufgaben (Art. 728a E OR) keine Nachforschungspflicht. Als einem Organ der Gesellschaft kommt ihr aber eine gewisse Treuepflicht zu, und sie hat daher auch zufällig aufgedeckte Rechtswidrigkeiten anzuzeigen.

Anders als im geltenden Recht (vgl. Art. 729b Abs. 1 OR) müssen neu auch Verstösse gegen das Organisationsreglement gemeldet werden. Namentlich Vorschriften zur Corporate Governance werden oftmals im Organisationsreglement des Verwaltungsrats niedergelegt. Stellt die Revisionsstelle bei der Durchführung ihrer Prüfung fest, dass die reglementarischen Vorgaben zur Organisation verletzt wurden, so hat sie dies zu melden.

Die Revisionsstelle informiert überdies nach *Absatz 2* in zwei Fällen die Generalversammlung. Zum einen ist sie gemäss *Ziffer 1* hierzu verpflichtet, wenn sie wesentliche Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten festgestellt hat, zum anderen muss sie gemäss *Ziffer 2* orientieren, wenn der Verwaltungsrat im Nachgang zu einer Meldung durch die Revisionsstelle (s. dazu Abs. 1) keine angemessenen Massnahmen ergreift. Die Vorschriften der Ziffern 1 und 2 stehen also in einem alternativen und nicht in einem kumulativen Verhältnis zueinander. Verstösse gegen das Organisationsreglement sind der Generalversammlung nicht zu melden, da Ersteres durch den Verwaltungsrat erlassen wurde.

Verunmöglicht der Verwaltungsrat der Revisionsstelle, sich an die Generalversammlung zu wenden, so hat die Revisionsstelle das Recht, eine solche unter Umgehung des Verwaltungsrates einzuberufen (Art. 699 Abs. 1 OR)⁵².

Absatz 3 übernimmt den geltenden Art. 729b Abs. 2 OR, wonach die Revisionsstelle das Gericht zu benachrichtigen hat, wenn die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und der Verwaltungsrat diese Anzeige unterlässt.

2.1.4 Eingeschränkte Revision (Review)

2.1.4.1 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Art. 729

Gemäss *Absatz 1* muss die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

⁵² Peter Forstmoser/Arthur Meier-Hayoz/Peter Nobel, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, § 33 N 66; Rolf Watter, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 729b N 4.

Die Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften ist bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision naturgemäss dieselbe. Das in Absatz 1 festgehaltene Prinzip der Unabhängigkeit muss daher aus sachlichen Gründen demjenigen für die ordentliche Revision entsprechen (vgl. Art. 728 Abs. 1 E OR). Im Unterschied zur ordentlichen Revision wird aber auf gesetzliche Konkretisierungen dieses Grundsatzes verzichtet. Die entsprechenden Vorgaben in Artikel 728 Absatz 2 E OR können aber auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle eine Leitlinie darstellen: Eine Durchsicht dieser Vorschriften zeigt, dass die aufgeführten Unvereinbarkeitsgründe auch für eingeschränkt prüfende Revisionsstellen von Bedeutung sind, wenn nicht der Anschein einer offensichtlichen Befangenheit entstehen soll. Beispielsweise dürfen Revisorinnen und Revisoren weder im Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft Einsitz nehmen (s. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 E OR) noch mit der Mehrheitsaktionärin oder dem Mehrheitsaktionär verwandt sein (Ziff. 3) noch bedeutende Geschenke annehmen (Ziff. 7).

In einem wesentlichen Punkt werden bei der eingeschränkten Revision aber weniger strenge Anforderungen an die Unabhängigkeit gestellt: Mit Blick auf die Bedürfnisse der KMU nach Dienstleistungen «aus einer Hand» lässt *Absatz 2* ausdrücklich zu, dass die Revisionsstelle bei der Buchführung mitwirkt oder andere Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft erbringt. Sofern dadurch das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss mittels geeigneter organisatorischer und personeller Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

Die vorliegende Bestimmung ermöglicht es beispielsweise, dass dasselbe Revisionsunternehmen oder zwei Gesellschaften derselben Unternehmensgruppe sowohl an der Buchführung mitwirken als auch eine eingeschränkte Revision durchführen, wenn eine verlässliche Prüfung in organisatorischer und personeller Hinsicht dennoch sichergestellt ist. Die Arbeiten in der Buchführung und die eingeschränkte Revision dürfen aber nicht durch dieselbe Person oder dieselbe Personengruppe durchgeführt werden. Es steht in der Verantwortung der Revisionsstelle, unternehmensintern die geeigneten Massnahmen zu treffen.

Wirkt die Revisionsstelle bei der Buchführung mit oder erbringt sie andere Dienstleistungen, die zu einer Überprüfung eigener Arbeiten führen können, so soll diesbezüglich Transparenz bestehen: Die Revisionsstelle muss daher im Revisionsbericht entsprechende Ausführungen machen (s. dazu Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 E OR).

2.1.4.2 Aufgaben der Revisionsstelle

2.1.4.2.1 Gegenstand und Umfang der Prüfung

Art. 729a

Die Revisionsstelle prüft gemäss *Absatz 1*, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass:

- gemäss *Ziffer 1* die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht (vgl. dazu bei der ordentlichen Revision Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR);

- nach *Ziffer 2* der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht (vgl. dazu bei der ordentlichen Revision Art. 728a Abs. 1 Ziff. 2 E OR).

Gemäss *Absatz 2* beschränkt sich die eingeschränkte Prüfung auf Befragungen und analytische Prüfungshandlungen. Für die nach Absatz 1 geforderten Feststellungen ist eine weniger eingehende Prüfung erforderlich als bei der ordentlichen Revision. Insbesondere finden keine eingehende Prüfung sämtlicher Einzelpositionen, keine Prüfung der Bewertungen und keine physische Bestandesaufnahme statt. Die eingeschränkte Revision ergibt im Vergleich mit der ordentlichen Revision eine weniger hohe Sicherheit in der Beurteilung der Frage, ob die durchgesehenen Unterlagen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten. Die von der Revisionsstelle abzugebende Zusicherung kann daher keine positive Bestätigung der Rechtskonformität der Jahresrechnung beinhalten, sondern beschränkt sich auf eine negative Feststellung des Fehlens von Sachverhalten, die auf eine mangelnde Rechtskonformität schliessen lassen.

Das Risiko, dass Verstösse gegen die gesetzlichen Vorschriften und die Statuten sowie wesentliche Fehlaussagen nicht aufgedeckt werden, ist bei der eingeschränkten Revision naturgemäss grösser als bei der ordentlichen Revision. Allerdings sind die Prüfungshandlungen so auszugestalten, dass das Risiko von Fehlaussagen gering ist.

Die ordentliche und die eingeschränkte Revision unterscheiden sich demnach zum einen in der Prüfungsintensität (zu den Unterschieden zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision s. auch Ziff. 1.4.1.4). Zum andern werden bei der eingeschränkten Revision verschiedene Punkte nicht geprüft. Nicht untersucht wird, ob:

- die Jahresrechnung nach einem besonderen Regelwerk (Swiss GAAP FER, IAS/IFRS, etc.) erstellt wurde und ob dieses vollständig eingehalten wurde (vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR bei der ordentlichen Revision);
- die vom Gesetz verlangten Angaben offen gelegt werden (vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 E OR);
- ein funktionierendes internes Kontrollsystem existiert (vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E OR);
- eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde (vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 5 E OR).

Absatz 3 entspricht Art. 728a Abs. 2 E OR (s. die Ausführungen dazu).

2.1.4.2.2 Revisionsbericht

Art. 729b

Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung gemäss *Absatz 1* schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Die nachfolgenden Ziffern umschreiben den Mindestinhalt dieses zusammenfassenden Revisionsberichts:

- Zum Schutz der Aktionärinnen und Aktionäre sowie Dritter muss im Bericht gemäss *Ziffer 1* ein ausdrücklicher Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision enthalten sein.
- Der Bericht enthält nach *Ziffer 2* eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung (s. dazu Art. 729a Abs. 1 E OR). Festgestellte Mängel müssen detailliert angegeben werden.
- Die Revisionsstelle muss gemäss *Ziffer 3* Ausführungen zu ihrer Unabhängigkeit machen. Besonders darzulegen sind sämtliche Sachverhalte, die Grund zur Annahme geben könnten, die Unabhängigkeit sei beeinträchtigt. So müssen alle Dienstleistungen der Revisionsstelle an die geprüfte Gesellschaft offen gelegt werden und insbesondere diejenigen, die zu einer Überprüfung eigener Arbeiten führen können (s. Art. 729 Abs. 2 E OR).

Im Rahmen der Ausführungen zur Unabhängigkeit sind gegebenenfalls auch die ergriffenen Schutzmassnahmen anzugeben, so insbesondere im Falle des Mitwirkens bei der Buchführung und beim Erbringen anderer Dienstleistungen.

- Die Revisionsstelle hat nach *Ziffer 4* die Personen zu nennen, welche die Prüfung geleitet haben. Sie macht dabei die erforderlichen Angaben zur fachlichen Befähigung (s. dazu Art. 5 und Art. 6 E RAG).

Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle erstellt keinen umfassenden Revisionsbericht zuhanden des Verwaltungsrats (vgl. Art. 728b Abs. 1 E OR). Im Gegensatz zum zusammenfassenden Revisionsbericht der ordentlich prüfenden Revisionsstelle enthält der Bericht der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle keine Empfehlung, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen sei. Auf Grund des eingeschränkten Charakters der Revision muss dieser Schluss den Aktionärinnen und Aktionären überlassen bleiben.

Absatz 2 schreibt vor, dass der Revisionsbericht von denjenigen Personen unterzeichnet werden muss, welche die Revision geleitet haben (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 728b Abs. 3 E RAG).

2.1.4.2.3 Anzeigepflicht

Art. 729c

Die Anzeigepflicht der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle beschränkt sich auf die Benachrichtigung des Gerichts, wenn die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und der Verwaltungsrat diese Anzeige unterlässt (vgl. dazu die weitergehenden Anzeigepflichten der ordentlich prüfenden Revisionsstelle, Art. 728c E OR).

2.1.5 Gemeinsame Bestimmungen

Die Artikel 730–731a E OR gelten sowohl für die ordentlich als auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle.

2.1.5.1

Wahl der Revisionsstelle

Art. 730

Absatz 1 sieht vor, dass die Revisionsstelle wie im geltenden Recht von der Generalversammlung gewählt wird. Dies entspricht der Umschreibung der zwingend der Generalversammlung zugewiesenen Befugnisse in Artikel 698 Absatz 2 Ziffer 2 OR.

Als Revisionsstelle können nach *Absatz 2* eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften gewählt werden. In der Praxis kommt die Wahl einer mehrgliedrigen Revisionsstelle eher selten vor; sie kann jedoch in gewissen Konstellationen sinnvoll sein. So kann es etwa vorkommen, dass verschiedene an einem Unternehmen beteiligte Personengruppen je eine Revisorin oder einen Revisor ihres Vertrauens beiziehen wollen. Es ist auch zulässig, dass eine Gesellschaft mehrere Revisionsstellen bezeichnet. So kann insbesondere einer zweiten Revisionsstelle ein beschränktes Mandat im Hinblick auf Erfordernisse des ausländischen Rechts erteilt werden. Die Beschränkung des Revisionsmandats ist aus Transparenzgründen und im Hinblick auf die Relevanz für die Verantwortlichkeit im Handelsregister offen zu legen.

Im Vergleich zum geltenden Recht verzichtet der Entwurf auf die Vorschrift, wonach Ersatzleute gewählt werden können (Art. 727 Abs. 1 Satz 2 OR). Die praktische Relevanz dieser Bestimmung hat sich als gering erwiesen. Im Rahmen der Privatautonomie soll es der Generalversammlung aber weiterhin offen stehen, Ersatzpersonen zu wählen. Eine gesetzliche Regelung erscheint jedoch auf Grund der bescheidenen Bedeutung nicht notwendig. Es sei hier aber festgehalten, dass das Erfordernis einer formellen Wahl durch die Generalversammlung auch für Ersatzmitglieder gilt.

Mehrgliedrige Revisionsstellen stehen in einem gewissen Spannungsverhältnis zum Prinzip der Einheit der Revisionsstelle als Organ⁵³. Wird eine mehrgliedrige Revisionsstelle gewählt, so müssen sich die Mitglieder intern so organisieren und aufeinander abstimmen, dass die Einheit als Organ gewährleistet ist. Zweckmässig sind in diesem Fall besondere Bestimmungen in den Statuten nach Artikel 731a E OR.

Hat die Gesellschaft mehrere Personen in die Revisionsstelle gewählt, so bilden diese das Organ in ihrer Gesamtheit und übernehmen dementsprechend alle dieselben gesetzlichen Pflichten.

Nach *Absatz 3* muss wenigstens ein Mitglied der Revisionsstelle seinen Wohnsitz, seinen Sitz oder eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben.

Damit wird das geltende Recht übernommen (s. Art. 727 Abs. 2 OR). Die Auswirkungen des Personenfreizügigkeitsabkommens mit der Europäischen Union auf die Wohnsitzerfordernisse im Gesellschaftsrecht stehen derzeit noch nicht endgültig fest. Im Rahmen der parlamentarischen Beratung wird in dieser Frage der weiteren Entwicklung und den in Auftrag gegebenen Gutachten Rechnung zu tragen sein.

⁵³ S. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 1792b.

2.1.5.2 Amtsdauer der Revisionsstelle

Art. 730a

Absatz 1 Satz 1 sieht vor, dass die Revisionsstelle für die Revision von einem bis drei Geschäftsjahren gewählt wird. Ihr Amt endet gemäss *Satz 2* mit der Abnahme der letzten Jahresrechnung der jeweiligen Amtsperiode durch die Generalversammlung. Eine Wiederwahl ist nach *Satz 3* möglich.

Der Entwurf übernimmt das geltende Recht und verzichtet auf die zwingende Rotation der Revisionsstelle. Um Risiken vorzubeugen, die auf Grund einer zu grossen persönlichen Vertrautheit oder eines übermässigen Vertrauens entstehen können, sieht jedoch *Absatz 2* für die ordentliche Revision vor, dass diejenigen Personen, welche die Revision leiten, nach fünf Geschäftsjahren ausgewechselt werden müssen. Die ausgewechselten Personen dürfen das gleiche Mandat erst nach drei Jahren Wartezeit wieder aufnehmen (sog. Cooling-off Period). Für die eingeschränkte Revision gilt diese Vorschrift nicht.

Die Richtlinie der Treuhand-Kammer zur Unabhängigkeit schreibt eine Rotationspflicht der leitenden Prüferin bzw. des leitenden Prüfers nach sieben Jahren vor⁵⁴. In den USA wird für börsenkotierte Gesellschaften eine Rotationspflicht nach fünf Jahren vorgesehen⁵⁵. Die EU empfiehlt bisher eine Rotation nach spätestens sieben Jahren mit einer Karenzfrist von zwei Jahren⁵⁶, schlägt aber im Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie ebenfalls eine Rotation nach fünf Jahren vor⁵⁷. Der Entwurf folgt damit der allgemeinen internationalen Entwicklung. Eine Recherche im Rahmen einer Studie der Zürcher Kantonalbank zur Corporate Governance in den Unternehmen des Swiss Market Index (SMI) hat 2003 erbracht, dass die aktuellen leitenden Prüferinnen und Prüfer ihre Funktion im Durchschnitt seit rund 4,7 Jahren ausüben⁵⁸. Vereinzelt wurde allerdings eine Amtsdauer von bis zu neun Jahren festgestellt. Die Vorschrift zur Rotation bezieht sich nicht auf die Revisionsstelle, sondern auf die Person, welche die Revision leitet. Absatz 2 ist daher auch dann zu beachten, wenn die leitende Prüferin oder der leitende Prüfer eine Anstellung bei einem andern Revisionsunternehmen annimmt.

Tritt eine Revisionsstelle zurück, so teilt sie dem Verwaltungsrat gemäss *Absatz 3* die Gründe mit. Der Verwaltungsrat informiert sodann die nächste Generalversammlung. Tritt eine Revisionsstelle vorzeitig zurück, so legt der Verwaltungsrat die Gründe zudem im Anhang zur Jahresrechnung offen (Art. 663b Ziff. 13 E OR). Diese doppelte Information ist erforderlich, weil einerseits die nächste Generalversammlung nicht in jedem Fall erst nach Erstattung der Jahresrechnung stattfindet und andererseits der Adressatenkreis der Jahresrechnung (und damit des Anhangs) über die Generalversammlung hinausreicht (s. Art. 697h OR). Für die Generalversammlung ist es wesentlich, spätestens anlässlich der Neuwahl der Revisionsstelle

⁵⁴ Treuhand-Kammer, Richtlinien zur Unabhängigkeit, Zürich 2001, Ziff. 5.

⁵⁵ Sec. 203 Sarbanes-Oxley Act. Sec. 207 Sarbanes-Oxley Act sieht allerdings vor, dass eine Studie über die Vor- und Nachteile der Rotation der Revisionsstelle erstellt werden soll. Diese Frage ist somit noch nicht definitiv beantwortet.

⁵⁶ Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU, Grundprinzipien, ABI. Nr. L 191 vom 19. Juli 2002, S. 22 ff., Ziff. 10.2.a.

⁵⁷ Art. 40 Bst. c des Vorschlags der EU-Kommission vom 16. März 2004 für eine neue Prüferrichtlinie (s. dazu hinten unter Ziff. 5).

⁵⁸ Zürcher Kantonalbank, Corporate Governance in der Schweiz, Die SMI-Unternehmen in Vergleich, Zürich 2003.

zu erfahren, welches die Ursache der Demission war. Die zwingende Offenlegung der Gründe ist zudem von präventiver Wirkung und dient der indirekten Sicherung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle von den Organen der zu prüfenden Gesellschaft.

Die Revisionsstelle ist frei, ihr Amt jederzeit durch Rücktritt zu beenden. Eine Demission zur Unzeit kann allerdings die Pflicht zur Ersetzung des daraus entstandenen Schadens begründen.

Absatz 4 erlaubt der Generalversammlung, die Revisionsstelle jederzeit mit sofortiger Wirkung abzurufen.

2.1.5.3 **Auskunft und Geheimhaltung**

Art. 730b

Der Verwaltungsrat muss der Revisionsstelle gemäss *Absatz 1* alle Unterlagen übergeben und Auskünfte erteilen, die diese für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt. Auf Verlangen sind die Auskünfte schriftlich zu erteilen. In der Praxis ist eine sog. Vollständigkeitserklärung des Verwaltungsrats zuhanden der Revisionsstelle üblich⁵⁹.

Auf Grund von *Absatz 2 Satz 1* ist die Revisionsstelle verpflichtet, das Geheimnis über ihre Feststellungen zu wahren, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Eine solche Verpflichtung besteht insbesondere betreffend:

- den Inhalt des Revisionsberichts und die Auskünfte gegenüber der Generalversammlung (Art. 728b, Art. 729b E OR sowie Art. 697 Abs. 1 und 2 OR);
- die gesetzlichen Anzeigepflichten (s. Art. 728c und Art. 729c E OR);
- die Auskunft gegenüber der Sonderprüferin oder dem Sonderprüfer (s. Art. 697d Abs. 2 OR);
- die Einreichung der Unterlagen zur Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (Art. 10 E RAG);
- die Auskunftspflichten und die Zutrittsgewähr gegenüber der Aufsichtsbehörde (s. Art. 14 E RAG);
- die Meldepflichten gegenüber der Aufsichtsbehörde (s. Art. 15 E RAG).

Satz 2 stellt klar, dass die Revisionsstelle im Rahmen der Berichterstattung, der Erstattung von Anzeigen und der Auskunftserteilung an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft zu wahren hat. Für die Auskunftspflicht der Revisionsstelle gegenüber der Aufsichtsbehörde (s. Art. 14 E RAG) gilt diese Einschränkung nicht, da die Aufsichtsbehörde zur Erfüllung ihrer Aufgaben auf eine umfassende Information angewiesen sein kann, dafür aber ihrerseits unter einer Geheimhaltungspflicht steht.

⁵⁹ S. Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 1811, m.w.N.; vgl. auch das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 2, S. 157 ff.

2.1.5.4 Abnahme der Rechnung und Gewinnverwendung

Art. 731

Bei Gesellschaften, die verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen, muss der Revisionsbericht gemäss *Absatz 1* vorliegen, bevor die Generalversammlung die Rechnung(en) genehmigen und über die Verwendung des Bilanzgewinnes beschliessen darf. Damit wird sichergestellt, dass die Aktionärinnen und Aktionäre diese Entscheide nur in Kenntnis der damit verbundenen finanziellen Konsequenzen fällen. Die Bestimmung gilt nicht für Gesellschaften, die an sich zur eingeschränkten Revision ihrer Jahresrechnung verpflichtet wären, die aber ein Opting-out vorgenommen haben (Art. 727a Abs. 2 E OR).

Wird eine ordentliche Revision durchgeführt, so muss die Revisionsstelle gemäss *Absatz 2 Satz 1* an der Generalversammlung anwesend sein. Den Aktionärinnen und Aktionären wird dadurch ermöglicht, Fragen an die Revisionsstelle zu richten (s. Art. 697 Abs. 1 OR). *Satz 2* sieht vor, dass die Generalversammlung durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit der Revisionsstelle verzichten kann. Fällt die Generalversammlung einstimmig einen entsprechenden Entscheid, so entfällt die Anfechtbarkeit nach Absatz 3 (s. dazu nachstehend).

In der Praxis wird insbesondere bei Kleingesellschaften bereits vor der Generalversammlung zwischen den Aktionärinnen und Aktionären abgesprochen, ob es der Anwesenheit der Revisionsstelle bedarf oder nicht.

Im Falle einer eingeschränkten Revision ist die Anwesenheit der Revisionsstelle an der Generalversammlung nicht notwendig.

Absatz 3 sanktioniert Verstösse gegen die Vorschriften in den Absätzen 1 und 2: Liegt der Revisionsbericht nicht vor, so sind die Beschlüsse zur Genehmigung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinns nichtig. Werden die Bestimmungen über die Anwesenheit der ordentlich prüfenden Revisionsstelle missachtet, so sind die Beschlüsse anfechtbar.

2.1.5.5 Besondere Bestimmungen

Art. 731a

Absatz 1 hält das Recht der Gesellschaft fest, in den Statuten und durch Beschluss der Generalversammlung die Organisation der Revisionsstelle eingehender zu regeln und deren Aufgaben (in einem beschränkten Umfang) zu erweitern. Ergänzende Bestimmungen können bei mehrgliedrigen Revisionsstellen (s. die Ausführungen zu Art. 730 Abs. 2 E OR) sinnvoll sein, doch sind entsprechende Regelungen in der Praxis selten⁶⁰. Ein Beispiel für die Erweiterung der Aufgaben der Revisionsstelle ist die Verpflichtung der Revisionsstelle, Zwischenrevisionen zu machen⁶¹.

⁶⁰ Rosmarie Abolfathian-Hammer, Das Verhältnis von Revisionsstelle und Revisor zur Aktiengesellschaft, Diss. Bern 1992, 31, m.w.N.; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 1837.

⁶¹ Rolf Watter, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 731a N 3.

2.2.2 Die einzelnen Vertragsverhältnisse

Art. 227i Vorauszahlungsvertrag; Geltungsbereich

Der Entwurf sieht terminologische Anpassungen vor; s. dazu auch die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

Art. 494 Abs. 2 Bürgschaft; Zustimmung des Ehegatten

Der Entwurf sieht eine terminologische Anpassung vor; s. dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

2.2.3 Aktienrecht

Art. 635a Prüfungsbestätigung

Bei der Gründung einer Aktiengesellschaft ist der Gründungsbericht (vgl. Art. 635 OR) in jedem Fall – also auch dann, wenn die Gesellschaft über keine Revisionsstelle verfügt – durch eine unabhängige Fachperson zu überprüfen. Damit soll das Risiko betrügerischer Handlungen bei Sacheinlagen, Sachübernahmen, der Einräumung besonderer Vorteile (vgl. Art. 628 OR) und der Liberierung durch Verrechnung reduziert werden.

Artikel 635a OR muss der Neukonzeption der Revision angepasst werden: Der heute vom Gesetz verwendete Begriff des «Revisors» würde nach der Neuregelung eine Person ohne besondere Fachausbildung bezeichnen (s. dazu Ziff. 1.4.7). Unter Berücksichtigung der erheblichen Bedeutung der Gründungsprüfung ist jedoch eine fachliche Ausbildung vorauszusetzen, wie dies – wenn auch nicht hinreichend klar – bereits im geltenden Recht der Fall war (zu den Anforderungen an die Revisorinnen und Revisoren im geltenden Recht s. Art. 727a OR). Der Entwurf bleibt so nahe wie möglich beim bisherigen Recht und verlangt die Prüfung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor. Dadurch werden die fachlichen Anforderungen gegenüber der heutigen Rechtslage präzisiert: Es werden zwingend ein erfolgreicher Ausbildungsabschluss sowie eine einjährige Fachpraxis vorausgesetzt (s. Art. 5 E RAG). Im Interesse der Beschränkung der Gründungskosten verzichtet der Entwurf dagegen auf den zwingenden Beizug einer zugelassenen Revisionsexpertin oder eines zugelassenen Revisionsexperten (entsprechend einer besonders befähigten Revisorin oder eines besonders befähigten Revisors im geltenden Recht; s. Art. 4 E RAG sowie die Ausführungen dazu), obschon dies zur Verhinderung von Gründungsschwindeln an sich wünschbar wäre.

Art. 652a Abs. 3 Emissionsprospekt

Bietet eine Gesellschaft neue Aktien öffentlich zur Zeichnung an, so hat sie einen Emissionsprospekt zu erstellen, der die wesentlichen Angaben zur Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft enthält.

Nach dem Entwurf ist es möglich, dass die emittierende Gesellschaft auf Grund eines Opting-out gemäss Artikel 727a Absatz 2 E OR über keine Revisionsstelle verfügt. Wird jedoch eine öffentliche Emission durchgeführt, so ist es aus Gründen des Investorenschutzes unentbehrlich, dass eine geprüfte Jahresrechnung oder ein

geprüfter Zwischenabschluss vorliegt. Bei Gesellschaften, die über keine Revisionsstelle verfügen, muss daher der Verwaltungsrat die Jahresrechnung oder den Zwischenabschluss nach *Absatz 3* durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen lassen. Über das Ergebnis der Revision ist im Emissionsprospekt Aufschluss zu geben.

Art. 652d Abs. 2 Erhöhung aus Eigenkapital

Auch diese Bestimmung muss der Tatsache angepasst werden, dass eine Aktiengesellschaft nach dem Entwurf nicht in jedem Fall über eine Revisionsstelle verfügt (s. Art. 727a Abs. 2 E OR).

Beabsichtigt die Gesellschaft im Rahmen einer ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung, das neue Aktienkapital durch Umwandlung von frei verwendbarem Eigenkapital zu liberieren, so hat sie die Deckung des Erhöhungsbetrages durch die genehmigte Jahresrechnung und den Revisionsbericht eines zugelassenen Revisors nachzuweisen. Gesellschaften mit einer Revisionsstelle, die den gesetzlichen Anforderungen genügt, verfügen ohne weiteres über den erforderlichen Revisionsbericht. Mit der Modifikation der vorliegenden Bestimmung wird für die Liberierung durch Eigenmittel ein Revisionsbericht auch von Gesellschaften verlangt, die über keine Revisionsstelle verfügen. Damit wird verhindert, dass es zu Scheinliberierungen mittels fiktiver Reserven kommt.

Liegt der Bilanzstichtag mehr als sechs Monate zurück, so ist ein von einer zugelassenen Revisorin oder einem zugelassenen Revisor geprüfter Zwischenabschluss erforderlich.

Art. 652f Abs. 1 Prüfungsbestätigung

Erhöht eine Gesellschaft ihr Kapital auf dem Weg der ordentlichen oder genehmigten Kapitalerhöhung, so hat der Verwaltungsrat den Kapitalerhöhungsbericht (s. Art. 652e OR) im Allgemeinen durch die Revisionsstelle prüfen zu lassen (Ausnahmen s. Abs. 2).

Auch diese Bestimmung muss der Tatsache angepasst werden, dass eine Aktiengesellschaft nach dem Entwurf nicht in jedem Fall über eine Revisionsstelle verfügt (s. Art. 727a Abs. 2 E OR). Im Wortlaut des Gesetzes wird daher der Begriff der Revisionsstelle durch jenen der zugelassenen Revisorin bzw. des zugelassenen Revisors ersetzt. Dies schliesst nicht aus, dass gegebenenfalls die Revisionsstelle die Prüfung vornimmt.

Art. 653f Abs. 1 Prüfungsbestätigung

Der Entwurf ersetzt den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG). Die vorliegende Bestimmung muss daher entsprechend angepasst werden.

Art. 653i Streichung

In *Absatz 1* ersetzt der Entwurf den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin

bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG).

Absatz 2 wurde ebenfalls redaktionell angepasst.

Art. 663b Ziff. 12, 13 und 14 Anhang

Neu ist der Verwaltungsrat gemäss *Ziffer 12* gehalten, im Anhang Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung zu machen.

Die sich ständig ändernden Bedingungen im technischen, wirtschaftlichen, sozialen und politischen Umfeld beeinflussen die Risiken der zu prüfenden Gesellschaft. Diese Risiken sind vom Verwaltungsrat im Hinblick auf die Beurteilung der Jahresrechnung darzulegen.

Massnahmen, die im Hinblick auf diese Risiken getroffen werden, werden nach geltendem Recht in der Regel im Jahresbericht erläutert. Der Jahresbericht wird aber von der Revisionsstelle nicht geprüft; aus diesem Grund werden die entsprechenden Aussagen des Verwaltungsrates vom Entwurf in den Anhang verschoben und somit in die Prüfung durch die Revisionsstelle eingeschlossen (s. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 5 E OR).

Es ist klarzustellen, dass die Risikobeurteilung nicht sämtliche Geschäftsrisiken erfasst, sondern nur die Erläuterung derjenigen Risiken, die einen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung der Jahresrechnung haben könnten. Solche Risiken können beispielsweise in den Bereichen der Branchenzugehörigkeit, der Grösse des Unternehmens, der technologischen Entwicklungen, der Arbeitsmarktverhältnisse, der Formen der Finanzierung und der Liquiditätslage, der Konkurrenzsituation, des Produktmixes, der internen Organisation, der Eigentümerstruktur, der externen Einflüsse von interessierten Dritten (Stakeholder) oder der Umwelt bestehen. Beispielsweise können Mängel eines Produkts zu einem Bewertungsrisiko bei den Produktvorräten und zu Erlösminderungen führen⁶⁶.

Gemäss *Ziffer 13* legt der Verwaltungsrat im Anhang die Gründe offen, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben. Damit wird im Rahmen der heutigen Vorschriften zur Offenlegung der Jahresrechnung (s. Art. 697h OR) über die Gründe informiert, warum die Revisionsstelle ihr Mandat vorzeitig beendet hat. Der Verwaltungsrat muss zudem die Generalversammlung vor der Neuwahl der Revisionsstelle über die Gründe der Rücktritts informieren (s. Art. 730a Abs. 3 E OR sowie die Ausführungen zu dieser Bestimmung).

Die bisherige *Ziffer 12* wird durch den Einschub der beiden erläuterten Bestimmungen zur neuen *Ziffer 14*. Inhaltlich ändert sich die Vorschrift nicht.

Art. 663c Beteiligungsverhältnisse bei Gesellschaften mit kotierten Aktien

Der Randtitel «Beteiligungsverhältnisse bei Publikumsgesellschaften» wird durch «Beteiligungsverhältnisse bei Gesellschaften mit kotierten Aktien» ersetzt. Diese Änderung wird notwendig, weil in Artikel 727 Absatz 1 *Ziffer 1 E OR* der Begriff der Publikumsgesellschaft mit einem leicht abweichenden Begriffsinhalt verwendet wird.

⁶⁶ Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 2, N 3.2412; Grundsätze der Abschlussprüfung (GzA), Zürich 2001, GzA 11, N 4.11, 4.23.

Die vorliegende Bestimmung regelt die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung. In *Absatz 2 Ziffer 3* E OR erfolgt lediglich eine redaktionelle Anpassung an Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 Buchstabe c E OR («Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt» statt «Arbeitnehmer»).

In *Absatz 3* werden die *Ziffern 1 und 2* an Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 1 Buchstabe a und b E OR angepasst: Zum einen wird die Reihenfolge vertauscht (die Ziff. 2 des geltenden Rechts wird zur Ziff. 1), zum anderen wird der Begriff «Aktien» durch den umfassenderen Ausdruck der «Beteiligungspapiere» ersetzt (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. a E OR). Ziffer 3 bleibt unverändert.

Art. 670 Abs. 2 Aufwertung

Ist die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven infolge eines Bilanzverlustes nicht mehr gedeckt, so dürfen zur Beseitigung der Unterbilanz bestimmte Aufwertungen vorgenommen werden (Art. 670 Abs. 1 OR).

Nach dem geltenden Artikel 670 Absatz 2 OR muss die Revisionsstelle schriftlich zuhanden der Generalversammlung bestätigen, dass die gesetzlichen Bestimmungen hierzu eingehalten sind.

Auch diese Bestimmung muss der Tatsache angepasst werden, dass eine Aktiengesellschaft nach dem Entwurf nicht in jedem Fall über eine Revisionsstelle verfügt. (s. Art. 727a Abs. 2 E OR). Es wird daher eine Bestätigung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor verlangt. Dies schliesst nicht aus, dass gegebenenfalls die Revisionsstelle die erforderliche Bestätigung abgibt.

Art. 695 Abs. 2 Ausschluss vom Stimmrecht

Bei der Beschlussfassung über die Entlastung des Verwaltungsrats haben Personen, die in irgendeiner Weise an der Geschäftsführung teilgenommen haben, kein Stimmrecht; sie haben von Gesetzes wegen in den Ausstand zu treten (Art. 695 Abs. 1 OR).

Der Revisionsstelle ist es auf Grund der verschärften Vorschriften zur Unabhängigkeit generell untersagt, an der Geschäftsführung der von ihr geprüften Gesellschaft mitzuwirken (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und Art. 729 Abs. 1 E OR). *Absatz 2* wird daher überflüssig. Zur Vermeidung unzutreffender Interpretationen sollte die Bestimmung gestrichen werden (vgl. auch Art. 887 Abs. 2 E OR zum Genossenchaftsrecht).

Art. 725 Abs. 2 erster Satz und Abs. 3

Kapitalverlust und Überschuldung;
Anzeigepflichten

Artikel 725 Absatz 2 OR sieht vor, dass bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung eine Zwischenbilanz erstellt und diese der Revisionsstelle zur Prüfung vorgelegt werden muss. Gegebenenfalls muss der Verwaltungsrat oder die Revisionsstelle (Art. 728c Abs. 3 und Art. 729c E OR) das zuständige Gericht über die Überschuldung informieren. Die Prüfung durch die Revisionsstelle bezweckt einerseits, die Beschönigung der finanziellen Situation zu verhindern, und andererseits, den gerichtlichen Entscheid über das weitere Vorgehen auf gesicherte Zahlen abzustützen.

Auch *Absatz 2* muss der Tatsache angepasst werden, dass eine Aktiengesellschaft nach dem Entwurf nicht in jedem Fall über eine Revisionsstelle verfügt (s. Art. 727a Abs. 2 E OR). Es wird daher vorgesehen, dass die Gesellschaft die Zwischenbilanz in jedem Fall durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen lassen muss. Verfügt die Gesellschaft über eine entsprechend ausgestaltete Revisionsstelle, kann – wie bisher – diese die Revision vornehmen.

Verfügt die Gesellschaft über keine Revisionsstelle, so obliegen der zugelassenen Revisorin oder dem zugelassenen Revisor, die oder der mit der Prüfung der Zwischenbilanz betraut ist, nach *Absatz 3* dieselben Anzeigepflichten wie einer eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle. Wer den Zwischenabschluss prüft, hat daher gemäss Artikel 729c E OR das Gericht zu benachrichtigen, wenn die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist und der Verwaltungsrat die Überschuldungsanzeige unterlässt.

Art. 732 Abs. 2 und 3 Herabsetzungsbeschluss

Der Entwurf formuliert *Absatz 2* redaktionell neu und ersetzt den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG). Materielle Änderungen ergeben sich daraus keine.

Absatz 3 wird ebenfalls redaktionell angepasst.

Art. 734 zweiter Satz Durchführung der Herabsetzung

Die Bestimmung wurde an die Terminologie von Art. 732 Abs. 2 und 3 E OR angepasst.

Art. 745 Abs. 3 Verteilung des Vermögens

Der Entwurf ersetzt den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG).

2.2.4 Recht der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Art. 795b Rückzahlung

Der Entwurf ersetzt den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG).

Art. 818 Revisionsstelle

Das geltende GmbH-Recht kennt keine Pflicht, die Jahresrechnung von einer unabhängigen Revisorin oder einem unabhängigen Revisor prüfen zu lassen

(Art. 819 OR). Es steht der Gesellschaft damit frei, eine Revisionsstelle zu bezeichnen oder davon abzusehen.

Nach dem Vorentwurf der Professoren Peter Bökli, Peter Forstmoser und Jean-Marc Rapp zur Revision des Rechts der GmbH sollte für Gesellschaften mit beschränkter Haftung eine allgemeine Pflicht zur Prüfung der Jahresrechnung geschaffen werden (Art. 819 VE OR; für kleinere Gesellschaften wurden an die Revisorinnen und Revisoren wie im Aktienrecht keine bestimmten fachlichen Anforderungen gestellt)⁶⁷. Dieser Vorschlag wurde in der Vernehmlassung zwar in einigen Stellungnahmen begrüsst, stiess aber andernorts auf heftige Kritik, dies hauptsächlich auf Grund der Kosten, die der Gesellschaft aus einer Revisionspflicht entstehen. Es wurde angeregt, eine Lösung zu treffen, die nach der Grösse des Unternehmens differenziert, wie dies im Vorentwurf zum Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (VE RRG)⁶⁸ vorgesehen wurde.

Der Bundesrat schlug in der Folge im Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH eine nuancierte Regelung⁶⁹ vor. Im Rahmen der Beratungen dieses Entwurfs setzte sich die Kommission für Rechtsfragen des Nationalrates jedoch zum Ziel, die Revisionsstelle nicht nur für die GmbH neu zu regeln, sondern ein aktualisiertes und harmonisiertes Gesamtkonzept der Revisionsstelle für sämtliche Rechtsformen des Privatrechts zu schaffen ist (s. vorne Ziff. 1.2.3.2). Die Zusatzbotschaft trägt diesem Anliegen Rechnung. Entsprechend dem vorliegenden Entwurf muss auch die Bestimmung zur Revisionsstelle in der GmbH angepasst werden. Der Regelungsvorschlag zu Artikel 818 E OR ersetzt die entsprechende Vorschrift im Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH.

Der Entwurf schlägt ein Neukonzept für die Revisionspflicht und die Revisionsstelle vor, das für alle Rechtsformen grundsätzlich gleichermassen gilt (s. den Überblick unter Ziff. 1.4). Soweit keine sachlichen Gründe für eine abweichende Regelung gegeben sind (s. dazu vorne Ziff. 1.4.1), ist die Revisionspflicht in der GmbH nach denselben Kriterien zu umschreiben wie in der Aktiengesellschaft.

Absatz 1 verweist daher für die Revisionspflicht und die Revisionsstelle auf die Vorschriften des Aktienrechts (vgl. Art. 727 ff. E OR), welche sinngemäss zur Anwendung kommen. Diese für das Gesellschaftsrecht typische Querverweisung auf das Recht einer andern Rechtsform ist als sog. dynamischer Verweis zu verstehen (s. dazu vorne Ziff. 1.4.1).

Die GmbH muss ihre Jahresrechnung und ihre Konzernrechnung demnach ordentlich durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (s. Art. 727b Abs. 1 E OR) prüfen lassen, wenn sie:

- Anleihenobligationen ausstehend hat (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. b E OR);
oder

⁶⁷ Peter Bökli/Peter Forstmoser/Jean-Marc Rapp, Reform des GmbH-Rechts, Expertenentwurf vom 29. November 1996 für eine Reform des Rechts der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, Zürich 1997, 40, 59.

⁶⁸ Art. 43 VE RRG, in: Revision des Rechnungslegungsrechts, Vorentwürfe und Begleitbericht vom 29.6.1998 (Bezugsquelle: Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern).

⁶⁹ 01.082 Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3148, 3164 f., 3217 ff., 3285.

- mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft beiträgt, die über kotierte Beteiligungspapiere verfügt oder Anleiheobligationen ausstehend hat (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. c E OR; die GmbH kann selbst keine kotierten Beteiligungspapiere ausgeben, s. Art. 784 ff. E OR sowie die Ausführungen dazu in der Botschaft zur Revision des GmbH-Rechts⁷⁰).

Sie muss ihre Jahresrechnung und ihre Konzernrechnung ausserdem ordentlich durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten prüfen lassen (s. Art. 727b Abs. 2 E OR), wenn:

- zwei der drei in Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 E OR vorgesehenen Grenzwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden;
- sie zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist (Art. 801 E OR in der Fassung gemäss Botschaft zur Revision des Rechts der GmbH i.V.m. Art. 663e Abs. 3 und Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 E OR);
- Gesellschafter, die zusammen mindestens 10 Prozent des Stammkapitals vertreten, dies verlangen (Art. 727 Abs. 2 E OR);
- die Statuten dies vorsehen (Art. 727 Abs. 3 E OR); oder
- die Gesellschafterversammlung dies beschliesst (Art. 727 Abs. 3 E OR).

Ist keine ordentliche Revision erforderlich, so besteht grundsätzlich eine Pflicht zur eingeschränkten Revision der Jahresrechnung (Art. 727a i.V.m. 818 Abs. 1 E OR), wobei den Gesellschaften die Möglichkeit eines Opting-out (s. Art. 727a Abs. 2 i.V.m. 818 Abs. 1 E OR; s. dazu Ziff. 1.4.1.3 und 1.4.5) eröffnet wird. Zu den konkreten Auswirkungen dieser Regelung für KMU sei auf Ziffer 3.3.2.1 hingewiesen.

Absatz 2 enthält die einzige Besonderheit, die für die Revisionspflicht in der GmbH im Vergleich mit dem Aktienrecht vorgesehen ist: Jeder Gesellschafterin und jedem Gesellschafter, die oder der einer Nachschusspflicht unterliegt (vgl. dazu im geltenden GmbH-Recht Art. 803 OR und im Entwurf zur Revision des GmbH-Rechts Art. 795 ff. E OR⁷¹), wird das Recht eingeräumt, eine ordentliche Revision zu verlangen. Ein entsprechender Schutz erscheint im Hinblick auf das mit der Nachschusspflicht verbundene finanzielle Risiko unabdingbar.

Die vorgesehene Lösung ermöglicht es aber auch, ungeachtet bestehender Nachschusspflichten auf eine Revisionsstelle zu verzichten, wenn die Gesellschafterinnen und Gesellschafter einem Opting-out zustimmen (s. Art. 727a Abs. 2 E OR); dies wird häufig dann möglich sein, wenn die zum Nachschuss verpflichteten Personen selber in die Geschäftsführung einbezogen sind. Der Umfang der Revision wird sich somit in der Praxis nach den konkreten Verhältnissen bestimmen.

Art. 825a Abs. 2 erster Satz und Abs. 4 Auszahlung

Gemäss dem Entwurf zur Revision des GmbH-Rechts regelt Artikel 825a E OR die Auszahlung der Abfindung einer ausscheidenden Gesellschafterin oder eines ausscheidenden Gesellschafters⁷². Die Neuregelung der Revisionsstelle bedingt in dieser Bestimmung zwei redaktionelle Modifikationen:

⁷⁰ BBl 2002 3159 f., 3184 ff., 3271 f.

⁷¹ BBl 2002 3194 ff., 3274 f.

⁷² BBl 2002 3223 f., 3287.

In *Absatz 2* muss der Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten ersetzt werden (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG).

In *Absatz 4* ist klarzustellen, welcher Art (eingeschränkt oder ordentlich) die verlangte Revision ist: Solange eine fällige Abfindung nicht vollständig ausbezahlt ist, kann eine ausgeschiedene Gesellschafterin bzw. ein ausgeschiedener Gesellschafter zu ihrem oder seinem Schutz verlangen, dass die Gesellschaft eine Revisionsstelle bezeichnet. Der neue Absatz 4 verlangt unter Berücksichtigung der Interessen der Betroffenen eine ordentliche Revision. Dies entspricht auch dem Entwurf zur Revision des GmbH-Rechts, der den Begriff der Revision stets für eine ordentliche Revision verwendet.

2.2.5 **Recht der Genossenschaft**

Art. 857 Abs. 1 Auskunftserteilung

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie (s. Ziff. 1.4.7) wird die Kontrollstelle der Genossenschaft neu als «Revisionsstelle» bezeichnet. Siehe dazu auch die Ausführungen zu Artikel 906 OR.

Art. 879 Abs. 2 Ziff. 2 Generalversammlung; Befugnisse

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. Ziff. 1.4.7).

Art. 881 Abs. 1 erster Satz Einberufung; Recht und Pflicht

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. Ziff. 1.4.7).

Art. 887 Abs. 2 Ausschluss vom Stimmrecht

Bei der Beschlussfassung über die Entlastung der Verwaltung haben Personen, die in irgendeiner Weise an der Geschäftsführung teilgenommen haben, kein Stimmrecht; sie haben von Gesetzes wegen in den Ausstand zu treten (Art. 887 Abs. 1 OR). Der Revisionsstelle ist es auf Grund der verschärften Vorschriften zur Unabhängigkeit generell verboten, an der Geschäftsführung der von ihr geprüften Gesellschaft mitzuwirken (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und Art. 729 Abs. 1 E OR).

Absatz 2 ist mit dem Gebot der Unabhängigkeit nicht vereinbar und daher aufzuheben (vgl. auch Art. 695 Abs. 2 E OR zum Aktienrecht).

Art. 890 Randtitel und Abs. 1 Abberufung

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. Ziff. 1.4.7).

Art. 902 Abs. 3 Pflichten; Im Allgemeinen

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. Ziff. 1.4.7).

Art. 906 Revisionsstelle

Der Entwurf schlägt ein Neukonzept für die Revisionspflicht und die Revisionsstelle vor, das für alle Rechtsformen des Privatrechts gleichermaßen gilt (s. dazu vorne Ziff. 1.4.1). Aus diesem Grund sollen für die Revisionspflicht in der Genossenschaft soweit möglich dieselben Kriterien ausschlaggebend sein wie bei der Aktiengesellschaft.

Absatz 1 sieht vor, dass für die Revisionsstelle die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar sind. Dabei handelt es sich um eine sog. dynamische Verweisungsnorm (s. dazu die Ausführungen zu Art. 818 Abs. 1 E OR).

Auf Grund dieser Verweisung muss eine Genossenschaft ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung ordentlich durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen prüfen lassen (s. Art. 727b Abs. 1 E OR), wenn sie:

- Beteiligungspapiere (insbes. Partizipationsscheine) ausgegeben hat, die an einer Börse kotiert sind (Art. 727 Abs. 1 Bst. a E OR)⁷³;
- Anleiheobligationen ausstehend hat (Bst. b);
- mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft beiträgt, die ihrerseits zu einer ordentlichen Revision durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verpflichtet ist (Bst. c).

Eine Genossenschaft muss ihre Jahresrechnung und ihre Konzernrechnung ordentlich durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten prüfen lassen (s. Art. 727b Abs. 2 E OR), wenn:

- zwei der drei in Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 E OR vorgesehenen Grenzwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden;
- sie zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist (Art. 858 Abs. 2 OR i.V.m. Art. 663e Abs. 3 und Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 E OR);
- die Statuten dies vorsehen (Art. 727 Abs. 3 E OR); oder
- die Generalversammlung dies beschliesst (Art. 727 Abs. 3 E OR).

Gemäss *Absatz 2* können zudem folgende Personengruppen bzw. Personen eine ordentliche Revision durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten (s. Art. 727b Abs. 2 i.V.m. Art. 906 Abs. 1 E OR) verlangen:

- *Ziffer 1*: 10 Prozent der Genossenschafter;
- *Ziffer 2*: Genossenschafter, die zusammen mindestens 10 Prozent des Anteilseinkapitals vertreten;

⁷³ Nach Auskunft der Schweizer Börse SWX sind derzeit keine Beteiligungspapiere von Genossenschaften an der SWX kotiert; dennoch soll diese Möglichkeit nicht grundsätzlich ausgeschlossen werden.

- *Ziffer 3*: Genossenschafter, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen (vgl. Art. 869 ff. OR).

Absatz 2 stellt eine der Rechtsform der Genossenschaft angepasste Sonderbestimmung dar, die an die Stelle der Regelung von Artikel 727 Absatz 2 E OR tritt. Da Genossenschaften häufig über kein Anteilscheinkapital verfügen, würde eine Regelung des Minderheitenschutzes, die ausschliesslich an die Kapitalbeteiligung anknüpft (so Ziff. 2), zum Teil ins Leere stossen. Aus diesem Grund und auch weil das Kopfprinzip (eine Stimme pro beteiligte Person) einen der prägenden Grundsätze des Genossenschaftsrechts darstellt, wird als Alternative auf eine prozentuale Anzahl von Genossenschafterinnen und Genossenschafter abgestellt (so Ziff. 1). Für die Anwendung von *Ziffer 1* ist unerheblich, ob die Genossenschaft über ein Anteilscheinkapital verfügt oder nicht. Auch in der Genossenschaft soll eine erhebliche Beteiligung am Eigenkapital aber in jedem Fall den erforderlichen Schutz erfahren. Die alternativen Voraussetzungen der *Ziffern 1* und *2* sind daher sachlich begründet und gerechtfertigt.

Die Regelung der Revision auf Begehren der Genossenschafterinnen und Genossenschafter bedarf zudem in *Ziffer 3* der Ergänzung zum Schutz von Personen, die mit den Risiken belastet sind, die sich aus einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht ergeben. Die vorgesehene Lösung ermöglicht es aber, auch beim Bestehen einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht auf eine Revisionsstelle zu verzichten, so etwa wenn die Verpflichteten selber in die Geschäftsführung eingebunden sind.

Absatz 1 verweist für die übrigen Fragen zur Revision auf das Aktienrecht (Art. 727 ff. E OR). Genossenschaften, die ihre Jahresrechnung nicht ordentlich revidieren lassen müssen, sind somit zu einer eingeschränkten Revision durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor verpflichtet. In der Genossenschaft besteht aber auch die Möglichkeit eines Opting-out (Art. 727a Abs. 2 i.V.m. Art. 906 Abs. 1 E OR).

Mit der Neuordnung der Revisionsstelle in der Genossenschaft werden zwei bisherige Differenzen zum Aktienrecht aufgegeben:

- Artikel 906 Absatz 1 OR sieht vor, dass die Revisionsstelle auch die Geschäftsführung der Verwaltung kontrolliert. Dies ist der Grund dafür, dass die genossenschaftliche Revisionsstelle im geltenden Recht «Kontrollstelle» genannt wird (vgl. zur neuen Terminologie Ziff. 1.4.7). Die Prüfung der Geschäftsführung ist allerdings in der Praxis weitgehend toter Buchstabe geblieben⁷⁴. Einer objektiven Überprüfung sind ohnehin nur die Ordnungsmässigkeit und die Legalität der Geschäftsführung zugänglich. Die Zweckmässigkeit von Geschäftsführungsentscheiden kann durch die Revisionsstelle naturgemäss nicht überprüft werden⁷⁵. Der Entwurf hält aus diesen Gründen nicht an der Prüfung der Geschäftsführung fest. Eine entsprechende

⁷⁴ Jean Nicolas Druey, Das Recht der Abschlussprüfung, in: Gauch/Schmid (Hrsg.), Die Rechtsentwicklung an der Schwelle zum 21. Jahrhundert, Zürich 2001, 493 ff., 493 Fn 1; Rolf Watter, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 906 N 3.

⁷⁵ Überprüft werden können nur die Vereinbarkeit der Tätigkeit der Genossenschaft mit den Statuten, der Aufbau der Geschäftsführung ihren Aufgaben entsprechend und das Vorliegen der Voraussetzungen für eine gesetztes- und statutenkonforme Geschäftsführung: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 2, Zürich 1998, 75 f.

Änderung blieb in der Vernehmlassung zum Vorentwurf RRG unbestritten (vgl. dazu auch vorne Ziff. 1.3.1). Falls jedoch in einer Genossenschaft das Bedürfnis nach einer Prüfung der Geschäftsführung durch die Revisionsstelle besteht, können deren Aufgaben in den Statuten oder durch Beschluss der Generalversammlung im gewünschten Ausmass erweitert werden (vgl. die Ausführungen zu Art. 731a E OR).

- Die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle lassen es im Gegensatz zum geltenden Recht (s. Art. 906 Abs. 3 OR) nicht mehr zu, dass Genossenschafterinnen oder Genossenschafter ihre eigene Genossenschaft revidieren (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 und Art. 729 Abs. 1 E OR); die dadurch entstehenden Interessenkonflikte sind zur Sicherung der Verlässlichkeit der Revision zu vermeiden.

Art. 907 Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses

Artikel 907 des geltenden Genossenschaftsrechts schreibt vor, welche Prüfungshandlungen die genossenschaftliche Revisionsstelle vorzunehmen hat.

Nach der allgemeinen Verweisung von Artikel 906 Absatz 1 E OR bestimmt sich neu auch die Tätigkeit der Revisionsstelle nach der Regelung im Aktienrecht (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 728a und Art. 729a E OR). Artikel 907 ist daher grundsätzlich aufzuheben.

Nach dem geltenden Recht hat die Revisionsstelle zu prüfen, ob das Genossenschafterverzeichnis bei Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht korrekt geführt wird (Art. 907 Abs. 1 OR). Durch den Verweis des Entwurfs auf das Aktienrecht würde diese Aufgabe wegfallen. Die Bonität der Genossenschaftlerinnen und Genossenschafter, die persönlich haften oder zu Nachschüssen verpflichtet sind, ist jedoch für die Beurteilung der wirtschaftlichen Substanz der Genossenschaft durch Dritte relevant. Der Entwurf sieht daher in Artikel 907 vor, dass die Revisionsstelle weiterhin prüft, ob das Genossenschaftsverzeichnis korrekt geführt wird. Verfügt die Genossenschaft über keine Revisionsstelle (s. Art. 727a Abs. 2 i.V.m. 906 Abs. 1 E OR), so muss die Verwaltung das Genossenschaftsverzeichnis durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen lassen.

Ob die Prüfung des Genossenschaftsverzeichnisses durch die Revisionsstelle aufgegeben werden soll, wird im Rahmen einer zukünftigen Revision des Genossenschaftsrechts zu prüfen sein. Es ist darauf hinzuweisen, dass das Recht der GmbH keine vergleichbare Regelung kennt, obschon auch die Gesellschafterinnen und Gesellschafter einer GmbH mit einer Nachschusspflicht belastet werden können.

Art. 908 Mängel in der Organisation

Artikel 908 des geltenden Genossenschaftsrechts enthält Vorschriften zur Berichterstattung der Revisionsstelle und kann infolge der Verweisung von Artikel 906 Absatz 1 E OR aufgehoben werden.

Der Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH regelt in Artikel 731*b* E OR wie vorzugehen ist, wenn einer Gesellschaft eines der vorgeschriebenen Organe fehlt oder eines dieser Organe nicht rechtmässig zusammengesetzt ist⁷⁶. Gemäss Entwurf zur GmbH-Revision soll diese Regelung auch für die GmbH und die Genossenschaft gelten (vgl. Art. 819 und Art. 910*a* E OR⁷⁷). Da die Artikel 908–910 OR durch den vorliegenden Entwurf aufgehoben werden, muss die mit der GmbH-Revision vorgeschlagene Bestimmung (Art. 910*a* E OR) in Artikel 908 verschoben werden.

Art. 909

Die Bestimmung kann infolge der Verweisung von Artikel 906 Absatz 1 E OR aufgehoben werden.

Art. 910

Absatz 1 des geltenden Rechts kann infolge der Verweisung von Artikel 906 Abs. 1 E OR aufgehoben werden.

Absatz 2 sieht im geltenden Recht vor, dass die Statuten neben der ordentlichen Kontrolle die periodische Revision der gesamten Geschäftsführung durch Revisionsverbände oder durch besondere Revisorinnen und Revisoren anordnen können. Dieser Absatz fällt ebenfalls weg, weil eine entsprechende Sonderregelung als «Kann-Vorschrift» nicht erforderlich und eher verwirrend ist: Soweit keine gesetzlich zwingend einem Organ zugewiesene Aufgaben berührt werden (vgl. Art. 731*a* Abs. 2 i.V.m. 906 Abs. 1 E OR), sind ohne weiteres zusätzliche Prüfungen möglich.

Art. 916 Haftung gegenüber der Genossenschaft

Diese Vorschrift wird redaktionell angepasst. Zum einen wird aus Gründen der einheitlichen Terminologie der Ausdruck «Kontrolle» durch den Begriff «Revision» (s. Ziff. 1.4.7) sowie «betraut» durch «befasst» (s. dazu die entsprechenden Bestimmung im Aktienrecht, Art. 754 Abs. 1 OR, und im Entwurf zur Revision der GmbH, Art. 827 E OR, BBl 2002 3288) ersetzt. Zum anderen wird eine grammatikalische Unklarheit im geltenden Wortlaut beseitigt, aus dem geschlossen werden könnte, dass der Organbegriff bei der Verwaltung, Geschäftsführung und Revision ein materieller, bei der Liquidation jedoch ein formeller sei. Durch die aufeinander folgende Aufzählung aller verantwortlichen Funktionen wird klar, dass in jedem die materiellen Organe erfasst sind.

Art. 926 Abs. 1 und 3 erster Satz Beteiligung von Körperschaften des öffentlichen Rechts

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» sowohl in *Absatz 1* als auch in *Absatz 3* durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. dazu die Ausführungen unter Ziff. 1.4.7). Im Weiteren erfolgt die erforderliche Anpassung von Absatz 1 an den Wortlaut des Artikels 762 Absatz 1 OR, die anlässlich der Aktienrechtsrevision von 1991 unterblieben ist. Körperschaften des öffentli-

⁷⁶ BBl 2002 3231 ff., 3292.

⁷⁷ BBl 2002 3285, 3294.

chen Rechts können bei Aktiengesellschaften und neu auch bei Genossenschaften nur Vertreter in den Verwaltungsrat bzw. Verwaltung *oder* in die Revisionsstelle entsenden, nicht aber in beide Organe.

2.2.6 Handelsregisterrecht

Art. 936a Abs. 1 Identifikationsnummer

Der Entwurf sieht eine terminologische Anpassung vor; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

Art. 941a Überweisung an den Richter und Mitteilung
an die Aufsichtsbehörde

Der Entwurf zur Revision des Rechts der GmbH enthält eine Neuregelung des Vorgehens bei Mängeln in der Organisation von Gesellschaften (s. Art. 731b, 819, Art. 910a E OR; vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 908 E OR sowie zu Art. 69c und Art. 83d E ZGB).

Absatz 1 knüpft an diese Regelung an und macht es der Registerführerin oder dem Registerführer zur Aufgabe, bei Mängeln in der gesetzlich zwingend vorgeschriebenen Organisation der Gesellschaft das Gericht zu benachrichtigen und diesem zu beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen. Die Vorschrift entspricht Artikel 941a E OR des Entwurfes zur Revision des Rechts der GmbH⁷⁸. Lediglich der Begriff «Handelsregisterführer» wird durch den Ausdruck «Registerführer» ersetzt.

Die im Rahmen der Revision des Rechts der GmbH vorgesehene Regelung ist um einen *Absatz 2* zu ergänzen, weil sie davon ausgeht, dass für Vereine und Stiftungen keine zwingenden Vorschriften zur Bestellung einer Revisionsstelle bestehen. Mit dem vorliegenden Entwurf werden Vereine und Stiftungen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen revisionspflichtig (s. Art. 69b und Art. 83b E ZGB). Sind die zwingenden Vorschriften über die Revisionsstelle im Verein oder in der Stiftung verletzt, so muss die Registerführerin oder der Registerführer dem Gericht (im Falle des Vereins) beziehungsweise der Aufsichtsbehörde (im Falle einer Stiftung) beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen. Das Gericht bzw. die Aufsichtsbehörde entscheidet über das weitere Vorgehen.

Der Erweiterung des Artikels entsprechend muss auch der Randtitel angepasst werden.

2.2.7 Wertpapierrecht

Art. 1175 Status und Bilanz

Aus Gründen einer einheitlichen Terminologie wird der Ausdruck «Kontrollstelle» durch den Begriff «Revisionsstelle» ersetzt (s. Ziff. 1.4.7).

⁷⁸ BBl 2002 3239 f., 3296.

2.3

Übergangsbestimmungen

Art. 7 Revisionsstelle

Der vorliegende Entwurf ist aus normtechnischen Gründen als Zusatzbotschaft zur Botschaft über die Revision des GmbH-Rechts konzipiert (s. dazu vorne Ziff. 1.4.8). Dementsprechend gilt das Übergangsrecht des Entwurfs zur Revision des GmbH-Rechts auch für die Vorschriften des vorliegenden Entwurfs⁷⁹.

Somit kommt als Grundregel das Prinzip der Nichtrückwirkung nach Artikel 1 SchlT ZGB zur Anwendung (Art. 1 Abs. 1 E ÜBest GmbH-Revision): Die rechtlichen Wirkungen von Tatsachen, die vor dem Inkrafttreten des neuen Rechts eingetreten sind, richten sich auch nachher nach dem bisherigen Recht. Umgekehrt sind Tatsachen, die nach diesem Zeitpunkt eintreten, gemäss Artikel 1 Absatz 3 SchlT ZGB nach dem neuen Recht zu beurteilen, sofern das Gesetz keine Ausnahme vorsieht.

Nach dem Inkrafttreten neu eintretende Ereignisse und neu gefasste Beschlüsse der Gesellschaftsorgane unterstehen demnach den neuen Vorschriften. Wo das Gesetz eine besondere Bestätigung oder eine Prüfung durch eine zugelassene Revisorin, einen zugelassenen Revisor, eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten verlangt (s. bspw. Art. 732 Abs. 2 E OR betreffend Prüfung der Kapitalherabsetzung in der Aktiengesellschaft), findet somit das neue Recht mit dem Inkrafttreten Anwendung⁸⁰. Falls die Revisionsstelle nicht über die für die Revisionsdienstleistung erforderliche Zulassung verfügt, muss die Gesellschaft eine Fachperson oder ein Revisionsunternehmen mit entsprechender Zulassung mit der Prüfung beauftragen.

Die Regel der Nichtrückwirkung für abgeschlossene Sachverhalte erfasst nach allgemein anerkannter Auffassung so genannte Dauertatbestände nicht (d.h. Sachverhalte, die unter dem neuen Recht andauern). Im Gesellschaftsrecht sind solche Dauertatbestände von grosser Bedeutung: Sowohl die Organisation der Gesellschaft als auch die Rechtsstellung der beteiligten Personen folgen als Dauertatbestände vom Zeitpunkt des Inkrafttretens an grundsätzlich dem neuen Recht. Artikel 1 Absatz 2 E ÜBest GmbH-Revision hält daher fest, dass die Bestimmungen des neuen Gesetzes mit seinem Inkrafttreten auf bestehende Gesellschaften Anwendung finden (vgl. auch Art. 3 SchlT ZGB).

Zu dieser Vorschrift besteht innerhalb der Übergangsbestimmungen zum GmbH-Recht eine mit Blick auf den vorliegenden Entwurf bedeutsame Ausnahme: Gemäss Artikel 7 E ÜBest GmbH-Recht gilt die Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle erst vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem Inkrafttreten des Gesetzes oder danach beginnt.

Diese Ausnahme erklärt sich dadurch, dass die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen kein punktuell Ereignis (s. dazu vorne Art. 1 SchlT ZGB), sondern einen Dauertatbestand darstellt, der sich über die ganze Zeitspanne der Rechnungs-

⁷⁹ 01.082 Botschaft zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3148, 3297 ff.

⁸⁰ S. dazu Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 2147.

periode erstreckt⁸¹. Als Gesamttatsache sind die in ihr widergespiegelten Einzel-tatsachen erst am letzten Tag der Rechnungsperiode vollendet. Eine Aufspaltung der Rechtsfolgen (Anwendung von altem Revisionsrecht auf Ereignisse vor Inkrafttreten der vorliegenden Gesetzesänderung, von neuem auf die Ereignisse danach) wäre nicht praktikabel. Durch Artikel 7 E ÜBest GmbH-Recht wird daher sichergestellt, dass die Revision einer Jahres- oder Konzernrechnung in Übereinstimmung mit dem zu Grunde liegenden Geschäftsjahr vollumfänglich unter neuem Revisionsrecht erfolgen kann.

Allerdings trägt Artikel 7 E ÜBest in der Fassung, wie er im Rahmen der GmbH-Revision vorgesehen wurde, nur der Tatsache Rechnung, dass die Revisionspflicht mit dem Inkrafttreten der Revision des GmbH-Rechts für einzelne Gesellschaften ändern kann. Der vorliegende Entwurf enthält jedoch eine Neuordnung des gesamten Revisionsrechts. Aus diesem Grund muss Artikel 7 E ÜBest GmbH-Revision in seinem Anwendungsbereich erweitert werden. Der modifizierte Artikel 7 E ÜBest schreibt daher vor, dass die Bestimmungen des neuen Rechts zur Revisionsstelle vom ersten Geschäftsjahr an gelten, das mit dem Inkrafttreten des neuen Rechts oder danach beginnt. Unter die Bestimmungen zur Revisionsstelle fallen die Artikel 727 ff. E OR sowie die entsprechenden Vorschriften zu den übrigen Rechtsformen.

Für die Umschreibung der Revisionspflicht stellt der Entwurf in Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 E OR auf bestimmte Grössenkriterien ab. Für die Beurteilung der Frage, ob diese in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten wurden, ist im Zeitpunkt des Inkrafttretens aus sachlichen Gründen auf die zwei letzten Geschäftsjahre abzustellen, die dem Inkrafttreten vorangegangen sind. Dabei liegt keine Rückwirkung vor, da die vorangehenden Geschäftsjahre lediglich zur Ermittlung der neurechtlichen Revisionspflicht dienen, diese aber ausschliesslich Geschäftsjahre betrifft, die nach dem Inkrafttreten beginnen.

2.4 Änderung bisherigen Rechts

2.4.1 Zivilgesetzbuch

2.4.1.1 Vereinsrecht

Art. 61 Randtitel und Abs. 2 Eintragung in das Handelsregister

Vereine sind nach dem geltenden Recht nur dann verpflichtet, sich im Handelsregister eintragen zu lassen, wenn sie ein kaufmännisches Gewerbe betreiben (vgl. dazu Art. 934 Abs. 1 OR und Art. 52 ff. Handelsregisterverordnung, SR 221.411).

Der Entwurf übernimmt diese bisherige Regelung in *Absatz 2 Ziffer 1* und ergänzt sie in *Ziffer 2* durch eine Eintragungspflicht für alle revisionspflichtigen Vereine (zur Revisionspflicht s. Art. 69b E ZGB). Diese Ergänzung ist allerdings nur von beschränkter Tragweite: Die meisten Vereine, die nach Artikel 69b E ZGB zu einer Revision verpflichtet werden, betreiben ein kaufmännisches Gewerbe und müssen daher ohnehin bereits im Handelsregister eingetragen sein. Es ist aber denkbar, dass einzelne Vereine, welche die im Entwurf vorgesehenen Grösßenmerkmale (Art. 69b

⁸¹ S. dazu und zum Folgenden Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 2145.

Abs. 1 Ziff. 1 E ZGB) erreichen, kein kaufmännisches Gewerbe betreiben (z.B. Spenden sammelnde Organisationen von erheblicher Grösse). In diesen Fällen erscheint die Eintragung in das Handelsregister im öffentlichen Interesse und zum Schutz Dritter sachlich dennoch dringend angezeigt. Diese eng beschränkte Erweiterung der Eintragungspflicht entspricht zudem der neuen Konzeption der Revisionsstelle: Soweit das Gesetz eine Revisionsstelle verlangt, muss diese im Interesse der Durchsetzung der Revisionspflicht im Handelsregister eingetragen werden. Dies bedingt aber, dass die betroffenen Vereine selbst alle im Handelsregister eingetragen sind.

Der Eintrag ins Handelsregister gemäss Artikel 61 Absatz 2 E ZGB ist wie unter geltendem Recht deklaratorischer Natur. Die Gründung des Vereins erfolgt also weiterhin durch die Genehmigung der schriftlichen Statuten durch die Gründerversammlung (Art. 60 Abs. 1 und 2 ZGB).

Art. 69 Randtitel Vorstand; Rechte und Pflichten im Allgemeinen

Die Modifikation dieses Artikels betrifft lediglich den Randtitel.

Art. 69a Buchführung

Vereine sind bereits nach geltendem Recht eingeschränkt buchführungspflichtig: Der Vorstand hat die Angelegenheiten des Vereins zu besorgen und ist damit auch verpflichtet, als Teil der Geschäftsführung beispielsweise die Mitgliederbeiträge zu verwalten (Art. 69 i.V.m. Art. 71 ZGB) sowie über Einnahmen, Ausgaben und Vermögensstand nach Auftragsrecht getreu und sorgfältig Rechnung abzulegen (s. Art. 398 OR)⁸². In der Praxis dürfte es daher nur wenige Vereine geben, die tatsächlich auf jede Art von Buchführung verzichten.

Der Entwurf sieht eine auf die übrigen Rechtsformen des Privatrechts abgestimmte (eng begrenzte) Revisionspflicht des Vereins vor (Art. 69b E OR). Dies setzt aber voraus, dass das Gesetz auch die Anforderungen an die Rechnungslegung klarstellt. Der Entwurf sieht dafür – entsprechend den Gegebenheiten in Vereinen – eine sehr behutsame Regelung vor:

Der Vorstand ist gemäss *Satz 1* verpflichtet, über die Einnahmen und Ausgaben sowie über die Vermögenslage des Vereins Buch zu führen. Der Entwurf orientiert sich mit dieser Vorgabe an der Praxis, und er verlangt somit nichts, was ein korrekt geführter Verein nicht bereits heute schon tut.

Für die Buchführung ist der Vorstand verantwortlich; das schliesst allerdings nicht aus, dass dieser die eigentliche Buchführungstätigkeit an Vorstandsmitglieder oder Dritte delegiert.

In Bezug auf die Art und Weise der Buchführung macht der Entwurf grundsätzlich keine Vorschriften. Der Vorstand ist verantwortlich dafür, dass die Art und Weise der Buchführung der Grösse des Vereins und der Komplexität der Buchungen angemessen ist. Bei vielen Kleinvereinen dürfte somit eine sog. «Milchbuchrechnung», also eine blossige Gegenüberstellung von Einnahmen und Ausgaben, genügen.

⁸² Karl Käfer, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band VIII/2, Bern 1976, Art. 957 N 99 f., m.w.N.; Michael Riemer, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I/3, Bern 1990, Art. 61 N 75, Art. 71 N 7, m.w.N.

Ist der Verein zur Eintragung in das Handelsregister verpflichtet, so finden gemäss *Satz 2* die Vorschriften von Artikel 957 ff. OR über die kaufmännische Buchführung Anwendung. Gemäss Artikel 61 Absatz 2 E ZGB ist dies der Fall, wenn ein kaufmännisches Gewerbe betrieben wird oder wenn der Verein revisionspflichtig ist. In beiden Fällen sind die etwas erhöhten Anforderungen an die Buchführung sachlich gerechtfertigt.

Art. 69b Revisionsstelle

Das geltende Vereinsrecht sieht keine gesetzliche Revisionspflicht vor. Es steht den Vereinen jedoch offen, freiwillig in den Statuten eine Revisionsstelle einzusetzen. In der Praxis verfügen wohl die meisten Vereine über eine Revisorin oder einen Revisor, wobei die Revision häufig von Vereinsmitgliedern durchgeführt wird.

Der Vorentwurf RRG schlug vor, dass Vereine, die im Handelsregister eingetragen sind oder sich eintragen lassen müssen (also ein kaufmännisches Gewerbe betreiben, Art. 61 Abs. 2 ZGB) und die an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen zwei von drei Grössen (Bilanzsumme von 4 Millionen Franken; Umsatzerlös von 8 Millionen Franken; 50 Vollzeitstellen) erreichen, revisionspflichtig sein sollen (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 43 Abs. 1 VE RRG). Die Revisionspflicht für Grossvereine blieb in der Vernehmlassung weitgehend unbestritten.

Der Entwurf folgt dem Vorentwurf RRG insofern, als er ein Konzept für die Revisionspflicht und die Revisionsstelle vorsieht, das in den Grundlinien für alle Rechtsformen des Privatrechts massgebend ist (s. dazu vorne Ziff. 1.4.1). Für die Revisionspflicht des Vereins sind grundsätzlich dieselben Kriterien heranzuziehen wie bei den Körperschaften des Obligationenrechts, da sie sich auch hier als sachgerecht erweisen (vgl. Art. 727 E OR). Von Gesetzes wegen revisionspflichtig sollen jedoch nur wirtschaftlich bedeutsame Grossvereine sein, welche die Kriterien von Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 E OR erfüllen. Eine Ungleichbehandlung wirtschaftlich bedeutender Rechtsträger auf Grund ihrer Rechtsform wäre sachlich nicht zu rechtfertigen, da die Schutzziele der Revision (s. dazu Ziff. 1.4.1) hier identisch sind. Der Harmonisierungsbedarf betreffend die Regelung der Revision von Vereinen mit den entsprechenden Vorschriften für Körperschaften des Obligationenrechts beschränkt sich aber auf wirtschaftlich bedeutende Organisationen. Für kleinere Vereine kann demgegenüber eine sehr offene Regelung getroffen werden (s. dazu die Ausführungen zu Abs. 3).

Absatz 1 Ziffer 1 regelt die Pflicht zur Revision für grosse Vereine. Vereine müssen ihre Buchführung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen, wenn zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden:

- eine Bilanzsumme von 6 Millionen Franken;
- ein Umsatzerlös von 12 Millionen Franken;
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Der Entwurf verwendet den Begriff «Geschäftsjahr» als Gegenbegriff zum «Kalenderjahr». Der Begriff wird bereits im geltenden Recht bei den Grundsätzen der kaufmännischen Buchführung in Artikel 958 Absatz 1 OR gebraucht. Er nimmt Bezug auf die allgemeine Geschäftstätigkeit des Vereins im weiteren Sinne und spricht somit nicht eine wirtschaftliche Tätigkeit an. Aus der Formulierung der

vorliegenden Bestimmung darf daher keine Ausdehnung der Zulässigkeit wirtschaftlicher Tätigkeiten in der Rechtsform des Vereins abgeleitet werden.

Zuständig für die Wahl der Revisionsstelle ist die Mitgliederversammlung (Art. 64 Abs. 1 ZGB).

Ein Verein unterliegt zudem gemäss *Ziffer 2* der Revisionspflicht, wenn ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegt, dies verlangt. Dieses Recht der haftungs- oder nachschusspflichtigen Vereinsmitglieder zu einem Opting-in rechtfertigt sich durch das Risiko, das diese mit der Übernahme einer Haftungs- oder Nachschusspflicht eingehen. Die vorgesehene Regelung ermöglicht es aber auch, ungeachtet bestehender Haftungs- oder Nachschusspflichten auf eine Revisionsstelle zu verzichten, so etwa wenn die Verpflichteten selber in den Vorstand oder in die Geschäftsleitung eingebunden sind.

Gemäss *Ziffer 3* ist weiter eine ordentlich prüfende Revisionsstelle zu bezeichnen, wenn 10 Prozent aller Vereinsmitglieder dies verlangen. Diese Bestimmung entspricht in ihrer Zielsetzung sinngemäss Artikel 727 Absatz 2 E OR für die Aktiengesellschaft. Da im Verein eine Bezugnahme auf das Eigenkapital nicht möglich ist und weil das Kopfprinzip im Vereinsrecht eine tragende Rolle spielt, wird für den Minderheitenschutz auf einen prozentualen Anteil der Mitglieder abgestellt. Der Entwurf verlangt für eine ordentliche Revision ein entsprechendes Begehren von mindestens 10 Prozent der Mitglieder. Es ist zu beachten, dass sich dieses Erfordernis nicht etwa auf die an einer Generalversammlung anwesenden Personen bezieht, sondern auf sämtliche Vereinsmitglieder.

Absatz 2 verweist für die ordentliche Revision auf die Vorschriften des Aktienrechts, welche sinngemäss zur Anwendung kommen. Diese Verweisung betrifft die fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle (s. Art. 727b Abs. 2 E OR), die Vorschriften zur Unabhängigkeit, die Aufgaben der Revisionsstelle und die gemeinsamen Bestimmungen nach Artikel 730 ff. E OR. Bei Absatz 2 handelt es sich um eine sog. dynamische Verweisnorm (s. dazu vorne die Ausführungen zu Art. 818 E OR).

Soweit nicht nach Absatz 1 eine ordentliche Revision erforderlich ist, steht es den Vereinen nach *Absatz 3* frei, ob sie eine Revision durchführen wollen und wie diese gegebenenfalls auszugestaltet ist. Sie können eine Revision sowohl in den Statuten als auch durch einen Generalversammlungsbeschluss vorsehen. Es ist daher ohne weiteres möglich, eine eingeschränkte Revision durch ein Vereinsmitglied durchführen zu lassen, das über keine bestimmte Ausbildung verfügen muss. Es darf auch gänzlich von einer Revision abgesehen werden.

Diese sehr liberale Regelung beruht darauf, dass kleinere Vereine nur sehr beschränkt am wirtschaftlichen Handeln teilnehmen und dass die Rechtsform des Vereins von vornherein zwingend nur für ideale Zwecke (s. Art. 60 ZGB; zur beschränkten Verwendbarkeit für wirtschaftliche Ziele s. BGE 90 II 333 ff.) verwendet werden darf⁸³. Personenvereinigungen, welche den gesetzlich vorgegebenen Verwendungszweck der Rechtsform des Vereins nicht beachten oder überschreiten, dürfen nicht als Verein in das Handelsregister eingetragen werden und sind von den Registerbehörden zurückzuweisen⁸⁴. Nur so kann sichergestellt werden, dass der

⁸³ S. dazu Arthur Meier-Hayoz/Peter Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 9. Auflage, Bern 2004, § 20 N 3 f. und 11–22.

⁸⁴ In gleicher Weise wird auch sichergestellt, dass die Genossenschaft nicht für genossenschaftsfremde Zwecke verwendet wird. Entsprechendes gilt ebenfalls für die Stiftung.

allgemeinen Neuordnung der Revisionspflicht nicht dadurch ausgewichen werden kann, dass eine Rechtsform für wirtschaftliche Zwecke verwendet wird, die nicht dafür konzipiert ist.

Für Vereine, die gesetzliche Aufgaben wahrnehmen, kann gemäss *Absatz 4* die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) oder eine kantonale Finanzkontrolle als Revisionsstelle bezeichnet werden. Die Vorschriften des Obligationenrechts und des Revisionsaufsichtsgesetzes zur Unabhängigkeit, zu den fachlichen Anforderungen und zur Zulassung der Revisorinnen und Revisoren kommen nicht zur Anwendung. Durch diese Ausnahmebestimmung werden bestehende Synergien im Bereich der öffentlichen Finanzaufsicht sichergestellt. Absatz 4 ist jedoch nicht dahingehend zu verstehen, dass die genannten Vereine ein Anrecht auf eine Revision durch eine öffentliche Finanzkontrolle haben; sofern keine spezialgesetzliche Vorschrift besteht, muss die EFK oder die betreffende kantonale Finanzkontrolle die Wahl als Revisionsstelle durch die Mitgliederversammlung des Vereins zuerst annehmen. Die Regelung der Eintragung der EFK oder einer kantonalen Finanzkontrolle in das Handelsregister erfolgt in der Handelsregisterverordnung. Als Revisionsstelle wird die EFK oder die kantonale Finanzkontrolle eingetragen, was aber nichts an der Haftung desjenigen Gemeinwesens ändert, dem die Finanzkontrolle angehört.

Art. 69c Mängel in der Organisation

Die vorliegende Bestimmung entspricht Artikel 69a E ZGB, der im Rahmen des Entwurfes zur Revision des GmbH-Rechts vorgeschlagen wird⁸⁵.

2.4.1.2 Stiftungsrecht

Art. 83 Randtitel, Abs. 2 und 3 Organisation; im Allgemeinen

Der *Randtitel* wird dem neuen Aufbau der Regelung der Organisation der Stiftung angepasst. Der bisherige *Absatz 1* bleibt unverändert. Die *Absätze 2 und 3* werden überarbeitet und in den neuen Artikel 83d E ZGB verschoben.

Art. 83a Buchführung

Absatz 1 sieht vor, dass das oberste Stiftungsorgan die Geschäftsbücher der Stiftung führt. Stiftungen werden damit ausdrücklich zur Buchführung verpflichtet, was eine unabdingbare Voraussetzung für die Revision der Jahresrechnung gemäss Artikel 83c E ZGB darstellt. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts⁸⁶ zum geltenden Recht sind Stiftungen trotz des Wortlauts von Artikel 957 OR nur dann buchführungspflichtig, wenn sie ein Handels-, Fabrikations- oder ein anderes nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe (im Sinne von Art 934 Abs. 1 OR und Art. 52 ff. HRegV) betreiben. Dies vermag allerdings sachlich kaum zu befriedigen: Zur Absicherung ihrer Zweckerfüllung haben Stiftungen auch dann zumindest eine einfache Rechnung zu erstellen, wenn sie kein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben. Der Entwurf sieht daher eine Buchführungspflicht für alle

⁸⁵ BBl 2002 3243, 3301.

⁸⁶ BGE 110 Ib 17 ff., 19 (E. 2a).

Stiftungen vor. Inhaltlich richtet sich diese nach den Vorschriften von Artikel 957 ff. OR.

Für Stiftungen, die ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe betreiben, vermögen diese geringen Anforderungen jedoch nicht zu genügen; nach *Absatz 2* finden daher die aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung (Art. 662 ff. und 697h OR) entsprechende Anwendung. Diese einlässlichere Regelung ist gerechtfertigt, weil Begünstigte, Gläubigerinnen und Gläubiger sowie Spenderinnen und Spender in diesen Fällen ein erhöhtes Interesse an einem Nachweis der Verwendung der eingenommenen Mittel haben.

Die vorliegende Bestimmung wurde im Wesentlichen dem Vorentwurf entnommen, der die Kommission für Wirtschaft und Abgaben des Ständerates im Rahmen der Arbeiten an der parlamentarischen Initiative «Schiesser» zur Revision des Stiftungsrechts⁸⁷ vorgelegt hat. Im Vernehmlassungsverfahren wurden dazu keine grundsätzlichen Einwände geltend gemacht.

Art. 83b Revisionspflicht und anwendbares Recht

Grundsätzlich ist gemäss *Absatz 1* jede Stiftung verpflichtet, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Diese Aufgabe kommt dem obersten Stiftungsorgan zu. Spezialgesetzliche Vorschriften, beispielsweise im Bereich der Vorsorgestiftungen, bleiben vorbehalten (s. Art. 89^{bis} Abs. 6 ZGB). Die Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle wurde bereits im Vorentwurf für die Revision des Stiftungsrechts von 1993, im Vorentwurf RRG und im Vorentwurf der Kommission für Wirtschaft und Angaben des Ständerates zur parlamentarischen Initiative Schiesser (s. dazu vorne Ziff. 1.1.3) vorgeschlagen. In allen drei Vernehmlassungsverfahren waren die Reaktionen in dieser Frage positiv.

Zumindest auf Bundesebene verlangt die Stiftungsaufsicht bereits heute, dass eine Revisionsstelle bezeichnet wird. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Revision der Jahresrechnung ein unentbehrliches Instrument zur Beaufsichtigung der Stiftungen⁸⁸ darstellt.

Vom vorgesehenen Obligatorium einer Revisionsstelle werden nur die so genannten «klassischen Stiftungen» erfasst; Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen werden davon in Artikel 87 Absatz 1^{bis} E ZGB ausdrücklich ausgenommen.

Nach *Absatz 2* kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien, wenn bestimmte Voraussetzungen gegeben sind, die der Bundesrat in einer Verordnung festlegt. Die Befreiung von der Revision wird allerdings die Ausnahme darstellen und nur für jene Stiftungen möglich sein, die nur ein kleines Vermögen oder eine sehr beschränkte Geschäftstätigkeit aufweisen. Mit der Bestimmung von Absatz 2 kann den Bedürfnissen der Praxis Rechnung getragen; wo eine Revision nach den Umständen nicht erforderlich ist, kann davon abgesehen werden. Im Vernehmlassungsverfahren zum Vorentwurf der Kommission für Wirtschaft und Angaben des Ständerates wurde dieses Modell grundsätzlich begrüsst.

⁸⁷ 00.461s.

⁸⁸ Ende 2003 waren in den kantonalen Handelsregistern 19 355 Stiftungen eingetragen (Quelle: Schweizerisches Handelsamtsblatt Nr. 22 vom 3. Februar 2004, S. 30).

Soweit für Stiftungen keine besonderen Vorschriften bestehen, sind nach *Absatz 3* die Vorschriften des Obligationenrechts über die Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften (Art. 727 ff. E OR) sinngemäss anwendbar. Es handelt sich dabei um eine sog. dynamische Verweisnorm (s. die Ausführungen zu Art. 818 E OR).

Aus dieser Verweisung ergeben sich die zwingenden gesetzlichen Anforderungen an die Revision; so richtet sich beispielsweise die Art der Revision (ordentliche oder eingeschränkte Revision) nach den Bestimmungen des Aktienrechts. Die Frage der Revisionspflicht wird in Artikel 83b Absätze 1 und 2 E ZGB abschliessend geregelt; es steht den Stiftungen also nicht offen, vom Opting-out in Artikel 727a Absatz 2 E OR Gebrauch zu machen.

Die Aufsichtsbehörde kann zwar eine Stiftung von der allgemeinen Revisionspflicht befreien. Falls die Voraussetzungen eines Verzichts auf die Revision nicht gegeben sind, kann sie aber die zwingenden gesetzlichen Anforderungen an die Revision nicht modifizieren, weil dadurch die Revision ihre Verlässlichkeit für Dritte einbüßen würde. Die inhaltlichen Vorschriften zur Revision sind daher auch für die Aufsichtsbehörde verbindlich.

Die Stiftung muss ihre Buchführung durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten ordentlich prüfen lassen, wenn zwei der drei nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 und 727b Abs. 2 E OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 E ZGB):

- eine Bilanzsumme von 6 Millionen Franken;
- ein Umsatzerlös von 12 Millionen Franken;
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Überschreitet eine Stiftung diese Schwellenwerte nicht, so muss sie ihre Jahresrechnung *ingeschränkt* durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen lassen (Art. 727a und 727c E OR i.V.m. Art. 83b Abs. 3 E ZGB). Vorbehalten bleibt dabei die Befreiung von der Revision durch die Aufsichtsbehörde.

Auf Grund der Verweisung von *Absatz 3* gelten für die Revisionsstelle der Stiftung auch die Anzeigepflichten von Artikel 728c und 729c E OR sinngemäss. Artikel 728c Absatz 2 E OR betreffend Meldepflichten an die Generalversammlung kann allerdings nicht zur Anwendung gelangen, weil ein entsprechendes Organ bei der Stiftung fehlt. Die Verstösse, die gemäss dieser Bestimmung der Generalversammlung gemeldet werden müssten, sind aber in jedem Fall in den Revisionsbericht aufzunehmen (Art. 728b Abs. 1 und Abs. 2 Ziff. 1, bzw. 729b Abs. 1 Ziff. 2 E OR). Die Aufsichtsbehörde erhält dadurch Kenntnis davon, ohne dass eine besondere Anzeigepflicht an die Aufsichtsbehörde erforderlich wäre (s. Art. 83c E ZGB). Was die Anzeigepflichten an das Gericht betrifft, sei darauf hingewiesen, dass der Entwurf zur parlamentarischen Initiative Schiesser besondere Vorschriften für die Fälle der Zahlungsunfähigkeit und der Überschuldung der Stiftung vorsieht. Der vorliegende Entwurf wurde so konzipiert, dass entsprechende Ergänzungen eingepasst werden können.

Für Stiftungen, die gesetzliche Aufgaben wahrnehmen, kann gemäss *Absatz 4* die Eidgenössische Finanzkontrolle oder eine kantonale Finanzkontrolle als Revisionsstelle bezeichnet werden. Vgl. im Übrigen die Ausführungen zu Artikel 69b Absatz 4 E ZGB.

Art. 83c Verhältnis zur Aufsichtsbehörde

Wie bereits in den Erläuterungen zu Artikel 83*b* E ZGB ausgeführt wurde, sind die Aufsichtsbehörden oft nicht in der Lage, ihre Aufgaben ohne Unterstützung durch eine Revisionsstelle zu bewältigen. Der Entwurf schreibt daher vor, dass die Revisionsstelle der Aufsichtsbehörde eine Kopie des Revisionsberichts übermittelt. Wurde von der Revisionsstelle eine ordentliche Revision durchgeführt, so ist unter dem Revisionsbericht der umfassende Revisionsbericht zu verstehen (s. Art. 728*b* Abs. 1 E OR). Hat die Revisionsstelle eingeschränkt geprüft, so hat sie der Aufsichtsbehörde den zusammenfassenden Revisionsbericht zuzustellen (s. Art. 729*b* E OR). Diese Bestimmung wurde sowohl im Vorentwurf zur Revision des Stiftungsrechts von 1993 als auch im Vorentwurf der Kommission für Wirtschaft und Angaben des Ständerates im Rahmen der parlamentarischen Initiative Schiesser vorgesehen. In der Vernehmlassung zum Vorentwurf von 1993 wurde gefordert, dass die Revisionsstelle nur den Stiftungsorganen gegenüber meldepflichtig sein soll. Verschiedene Ereignisse haben jedoch vor Augen geführt, wie wichtig die Aufsichtstätigkeit im Stiftungsbereich ist. Die direkte Weiterleitung des umfassenden Revisionsberichts an die zuständige Stiftungsaufsicht erscheint für deren Effizienz unabdingbar. Im Vernehmlassungsverfahren zur parlamentarischen Initiative Schiesser ist der vorliegenden Bestimmung kein Widerspruch mehr erwachsen.

Die Revisionsstelle übermittelt der Aufsichtsbehörde zudem eine Kopie aller wichtigen Mitteilungen an die Stiftung. Hierunter fallen die Meldungen im Rahmen der Anzeigepflichten gemäss Artikel 728*c* Absätze 1 und 2 E OR, aber auch andere wichtige Mitteilungen. Was die Anzeigepflicht der Revisionsstelle an das Gericht im Falle der Überschuldung betrifft, wird mit der Vorlage zur parlamentarischen Initiative Schiesser eine besondere Regelung geschaffen.

Art. 83d Mängel in der Organisation

Die vorliegende Bestimmung entspricht Artikel 83 Absätze 2–5 E ZGB gemäss dem Entwurf zur Revision des GmbH-Rechts⁸⁹. Durch den Einbau der Vorschriften zur Buchführungspflicht (Art. 83*a* E ZGB) und zur Revisionsstelle (Art. 83*b* und Art 83*c* E ZGB) ergibt sich eine Verschiebung in Artikel 83*d* E ZGB.

Art. 87 Abs. 1^{bis} Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen

Stiftungen sind gemäss Artikel 83*b* E ZGB grundsätzlich verpflichtet, eine Revisionsstelle zu bezeichnen. Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen geniessen im geltenden Stiftungsrecht jedoch eine Sonderstellung, die vor allem darin gründet, dass diesen Stiftungen ein privater Charakter zukommt; zudem nehmen sie kaum am Rechtsverkehr teil⁹⁰. Dementsprechend besteht kein Bedürfnis, diese Stiftungen einer Revision zu unterziehen. Familienstiftungen und kirchliche Stiftungen werden daher gemäss *Absatz 1^{bis}* von der Pflicht befreit, eine Revisionsstelle zu bezeichnen.

⁸⁹ BBl 2002 3243 f., 3301 f.

⁹⁰ Dazu Harold Grüniger, in: Honsell/Vogt/Geiser (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Zivilgesetzbuch I, Art. 1–456 ZGB, 2. Auflage, Basel 2002, Art. 87 N 9; Hans Michael Riemer, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Band I/3, Die Stiftungen, Systematischer Teil und Kommentar zu Art. 80–89^{bis} ZGB, Bern 1975, syst. Teil N 113.

Der Verzicht auf eine Revision entspricht dem Vorentwurf von 1993 und dem Vorentwurf zur parlamentarischen Initiative Schiesser. Im Vernehmlassungsverfahren wurde dieser Regelungsvorschlag mit einer Ausnahme begrüsst.

2.4.1.3 **Schlusstitel**

Art. 6a Juristische Personen; im Allgemeinen

Der Randtitel von Artikel 6a SchlT ZGB muss der Tatsache angepasst werden, dass mit dem neuen Artikel 6b E SchlT ZGB (s. dazu nachstehend) eine neue Übergangsvorschrift in das Zivilgesetzbuch eingeführt werden muss.

Art. 6b Buchführung und Revisionsstelle

Die Bestimmungen der vorliegenden Änderungen des Zivilgesetzbuchs betreffend die Buchführung und die Revisionsstelle gelten für Vereine und Stiftungen vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes oder danach beginnt. Es wird dazu auf die Ausführungen zu Artikel 7 E ÜB und Artikel 44 E RAG verwiesen. Falls ein Verein bisher kein klar definiertes Geschäftsjahr festgelegt hat, liegt es beim Vereinsvorstand, ein solches zu bestimmen. Aus sachlogischen Gründen hat er dies innerhalb eines Jahres zu tun. Die Pflicht zur Buchführung beginnt daher spätestens ein Jahr nach dem Inkrafttreten der neuen Vorschriften.

2.4.2 **Bundesgesetz vom 3. Oktober 2003 über die Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz, FusG)⁹¹**

Art. 1 Abs. 1 Gegenstand

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

Art. 2 Bst. a Begriffe

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

Art. 6 Abs. 2 Fusion von Gesellschaften im Fall von Kapitalverlust
oder Überschuldung

Der Entwurf ersetzt den Begriff der besonders befähigten Revisorin bzw. des besonders befähigten Revisors durch jenen der zugelassenen Revisionsexpertin bzw. des zugelassenen Revisionsexperten (vgl. dazu die Ausführungen in Ziff. 1.4.7 und die Erläuterungen zu Art. 4 E RAG).

⁹¹ SR 221.301; BBl 2003 6691.

Art. 15 Abs. 1, 3 und 4 Einleitungssatz Prüfung des Fusionsvertrags und des Fusionsberichtes

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG.

Art. 25 Abs. 2 zweiter Satz Sicherstellung der Forderungen

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG.

Art. 55 Abs. 3 Sonderregelung für die Umwandlung von Kollektiv- und Kommanditgesellschaften

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

Art. 62 Abs. 1, 3 und 4 Prüfung des Umwandlungsplanes und des Umwandlungsberichtes

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG.

Art. 81 Abs. 1 Prüfung des Fusionsvertrags

Der Entwurf übernimmt im *Absatz 1* die neue Bezeichnung der zugelassenen Revisorinnen und Revisoren (s. dazu auch die Ausführungen unter Ziff. 1.4.7 und zu Art. 6 Abs. 2 FusG). Inhaltlich erfolgt insofern eine Modifikation, als die fachlichen Anforderungen an zugelassene Revisorinnen und Revisoren klar definiert sind, während dies für die Revisorinnen und Revisoren des geltenden Rechts nicht der Fall war.

Art. 83 Abs. 1 dritter Satz Genehmigung und Vollzug der Fusion

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 81 Absatz 1 FusG.

Art. 85 Abs. 2 Gläubigerschutz

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 81 Absatz 1 FusG.

Art. 100 Abs. 2 dritter Satz Anwendbares Recht

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG.

2.4.3 Bundesgesetz vom 18. Dezember 1987 über das Internationale Privatrecht (IPRG)⁹²

Art. 162 Abs. 3 Massgeblicher Zeitpunkt

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG. Da die fachlichen Qualifikationen an die zugelassenen Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten zukünftig im Revisionsaufsichtsgesetz normiert sind, wird neu auf Letzteres und nicht mehr auf das Obligationenrecht verwiesen.

Art. 164 Abs. 1 und 2 Bst. b Schulden der Gesellschaft

Siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 6 Absatz 2 FusG.

2.4.4 Bundesgesetz vom 27. Juni 1973 über die Stempelabgaben (StG)⁹³

Art. 9 Abs. 1 Bst. e Besondere Fälle

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

2.4.5 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die direkte Bundessteuer (DBG)⁹⁴

Art. 19 Abs. 1 Einleitungssatz Umwandlungen, Zusammenschlüsse,
Teilungen

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

2.4.6 Bundesgesetz vom 14. Dezember 1990 über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)⁹⁵

Art. 8 Abs. 3 Selbständige Erwerbstätigkeit

Der Entwurf ersetzt den Begriff der «Einzelfirma» durch denjenigen des «Einzelunternehmens»; siehe dazu die Ausführungen zu Artikel 181 Absatz 4 E OR.

⁹² SR 291.

⁹³ SR 641.10

⁹⁴ SR 642.11

⁹⁵ SR 642.14

2.5 **Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz)**

2.5.1 **Gegenstand und Begriffe**

Art. 1 Gegenstand und Zweck

Das Revisionsaufsichtsgesetz regelt gemäss *Absatz 1* die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen (der Begriff der Revisionsdienstleistungen wird in Art. 2 Bst. a E RAG definiert). Es dient nach *Absatz 2* der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.

Die Umschreibung von Gegenstand und Zweck der vorliegenden Bestimmung ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen. Bei der Interpretation und der Rechtsanwendung ist auch den völkerrechtlichen Verpflichtungen der Schweiz Rechnung zu tragen.

Absatz 3 behält spezialgesetzliche Vorschriften vor. Zu denken ist an weitergehende Anforderungen an externe Revisionsstellen sowie an branchenspezifische externe Qualitätssicherungssysteme, wie sie beispielsweise in den Bundesgesetzen über die Banken und Sparkassen (SR 952.0) und zur Bekämpfung der Geldwäscherei im Finanzsektor (SR 955.0) enthalten sind. Vorbehalten bleiben namentlich auch die Bestimmungen zur Revision im Bundesgesetz über die Schweizerische Nationalbank (SR 951.11).

Art. 2 Begriffe

Artikel 2 enthält Definitionen verschiedener im Entwurf verwendeter Begriffe.

Buchstabe a: Als *Revisionsdienstleistungen* gelten Prüfungen und Bestätigungen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisionsexpertin bzw. einen zugelassenen Revisionsexperten oder durch eine zugelassene Revisorin bzw. einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen. Darunter fallen namentlich folgende Prüfungen und Bestätigungen:

Zivilgesetzbuch (SR 210)

- Art. 69b E ZGB: ordentliche Prüfung der Jahresrechnung eines Vereins durch die Revisionsstelle;
- Art. 83b E ZGB: ordentliche oder eingeschränkte Prüfung der Jahresrechnung einer Stiftung durch die Revisionsstelle (Art. 83b Abs. 3 E ZGB verweist auf Art. 727 ff. E OR).

Obligationenrecht (SR 220)

- Art. 635a E OR: Prüfung des Gründungsberichts einer Aktiengesellschaft;
- Art. 652a Abs. 3 E OR: Prüfung der Jahresrechnung, der Konzernrechnung und allenfalls des Zwischenabschlusses einer Aktiengesellschaft im Hinblick auf die Erstellung eines Emissionsprospekts, wenn die Gesellschaft über keine Revisionsstelle verfügt;

- Art. 652d Abs. 2 E OR: Prüfung der Kapitalerhöhung aus Eigenkapital einer Aktiengesellschaft;
- Art. 652f Abs. 1 E OR: Prüfung des Kapitalerhöhungsberichts einer Aktiengesellschaft;
- Art. 653f Abs. 1 E OR: Prüfung der Ausgabe von Aktien im Rahmen der bedingten Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft;
- Art. 653i Abs. 1 E OR: Prüfung der Erlöschung von Wandel- und Optionsrechten bei der bedingten Kapitalerhöhung einer Aktiengesellschaft;
- Art. 670 Abs. 2 E OR: Prüfung der Aufwertung bei einer Unterbilanz einer Aktiengesellschaft;
- Art. 725 Abs. 2 E OR: Prüfung der Zwischenbilanz einer Aktiengesellschaft bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung;
- Art. 727 Abs. 1, 2 oder 3 E OR: ordentliche Prüfung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung einer Aktiengesellschaft;
- Art. 727a Abs. 1 E OR: eingeschränkte Prüfung der Jahresrechnung einer Aktiengesellschaft;
- Art. 732 Abs. 2 E OR: Prüfung der Kapitalherabsetzung einer Aktiengesellschaft;
- Art. 745 Abs. 3 E OR: Prüfung der Zulässigkeit einer vorzeitigen Verteilung des Liquidationserlöses einer Aktiengesellschaft;
- Art. 795b E OR: Prüfung der Zulässigkeit der Rückzahlung von Nachschüssen in der GmbH;
- Art. 818 E OR: ordentliche oder eingeschränkte Prüfung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung einer GmbH durch die Revisionsstelle (Art. 818 Abs. 1 E ZGB verweist auf Art. 727 ff. E OR);
- Art. 825a Abs. 2 E OR: Feststellung der Höhe des verwendbaren Eigenkapitals für die Abfindung von ausgeschiedenen Gesellschafterinnen und Gesellschaftern;
- Art. 825a Abs. 4 E OR: ordentliche Revision der Jahresrechnung einer GmbH auf Verlangen von ausgeschiedenen Gesellschafterinnen und Gesellschaftern;
- Art. 906 E OR: ordentliche oder eingeschränkte Prüfung der Jahresrechnung und Konzernrechnung einer Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 E ZGB verweist auf Art. 727 ff. E OR);
- Art. 907 E OR: Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses durch die Revisionsstelle.

Fusionsgesetz (SR 221.301; AS 2004 2617)

- Art. 6 Abs. 2 FusG: Prüfung der Zulässigkeit der Fusion von Gesellschaften, wenn ein Kapitalverlust oder eine Überschuldung vorliegt;
- Art. 15 Abs. 1 FusG: Prüfung des Fusionsvertrags, des Fusionsberichts und der Fusionsbilanz;

- Art. 25 Abs. 2 FusG: Prüfung des Verzichts auf eine Information der Gläubigerinnen und Gläubiger betreffend die Sicherstellung ihrer Forderungen bei einer Fusion;
- Art. 40 FusG: Prüfung des Spaltungsvertrags, des Spaltungsplans und der Spaltungsbilanz;
- Art. 62 Abs. 1 FusG: Prüfung des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts und der Umwandlungsbilanz;
- Art. 81 Abs. 1 FusG: Prüfung des Fusionsvertrages sowie der Fusionsbilanzen bei der Fusion von Stiftungen;
- Art. 85 Abs. 2 FusG: Prüfung des Verzichts auf eine Information der Gläubigerinnen und Gläubiger betreffend die Sicherstellung ihrer Forderungen bei der Fusion von Stiftungen;
- Art. 92 Abs. 1 FusG: Prüfung des Fusionsvertrages, des Fusionsberichts und der Fusionsbilanz bei der Fusion von Vorsorgeeinrichtungen;
- Art. 97 Abs. 3 FusG: Prüfung des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts und der Umwandlungsbilanz bei der Umwandlung von Vorsorgeeinrichtungen (Art. 97 Abs. 3 FusG verweist auf Art. 89 ff. FusG);
- Art. 100 Abs. 1 FusG: Prüfung der Pläne, Berichte und Bilanzen bei Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen, an denen ein Institut des öffentlichen Rechts beteiligt ist (Art. 100 Abs. 1 FusG verweist auf die entsprechenden Vorschriften im Fusionsgesetz);
- Art. 100 Abs. 2 FusG: Prüfung des Inventars bei Fusionen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen, an denen ein Institut des öffentlichen Rechts beteiligt ist.

Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (SR 291)

- Art. 162 Abs. 3 E IPRG: Prüfung der Deckung des Grundkapitals einer Kapitalgesellschaft bei einer Sitzverlegung vom Ausland in die Schweiz;
- Art. 163d Abs. 1 E IPRG: Prüfung des Spaltungsvertrags, des Spaltungsplans und der Spaltungsbilanz bei der Spaltung einer Gesellschaft im internationalen Verhältnis (Art. 163d Abs. 1 E IPRG verweist auf Art. 29 ff. FusG).
- Art. 164 Abs. 1 E IPRG: Prüfung der Zulässigkeit der Löschung einer Gesellschaft im schweizerischen Handelsregister im Falle einer grenzüberschreitenden Fusion, Spaltung oder Vermögensübertragung;
- Art. 164 Abs. 2 lit. b E IPRG: Prüfung der Abgeltung der schweizerischen Gesellschafterinnen und Gesellschafter bei grenzüberschreitender Fusion oder Spaltung.

Buchstabe b: Als *Revisionsunternehmen* gelten im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne von Buchstabe a erbringen.

Buchstabe c: Für den Begriff der *Publikumsgesellschaft* verweist der Entwurf zum Revisionsaufsichtsgesetz auf die Definition in Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 1 E OR (s. dazu die Ausführungen zu dieser Bestimmung).

2.5.2

Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen

Art. 3 Grundsatz

Absatz 1 hält den Grundsatz fest, wonach natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne von Artikel 2 Buchstabe a E RAG erbringen, einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde bedürfen (s. dazu Art. 16 Abs. 1 E RAG).

Revisionsdienstleistungen, die das Gesetz nicht zwingend vorschreibt – beispielsweise die Revision der Jahresrechnung eines kleinen oder mittelgrossen Vereins (s. Art. 69b E ZGB) – können weiterhin durch Personen erbracht werden, die über keine Zulassung verfügen.

Die Zulassung für natürliche Personen gilt gemäss *Absatz 2* unbefristet, weil die gesetzlichen Anforderungen an die Ausbildung und an die Fachpraxis (s. dazu Art. 4 und 5 E RAG) durch eine einmalige Kontrolle seitens der Aufsichtsbehörde geprüft werden können. Verliert eine zugelassene Person später Eigenschaften, die für die Zulassung erforderlich sind – so insbes. den unbescholtenen Leumund –, so kann die Zulassung entzogen werden (s. dazu Art. 18 Abs. 1 E RAG).

Demgegenüber werden Revisionsunternehmen bloss für eine beschränkte Dauer von fünf Jahren zugelassen, weil die Erfüllung der Voraussetzungen von den (möglicherweise wechselnden) Personen abhängt, die für ein Unternehmen arbeiten, und weil Revisionsunternehmen zusätzliche organisatorische Voraussetzungen erfüllen müssen, um als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen zu werden (s. Art. 6 E RAG). Alle fünf Jahre soll von Amtes wegen überprüft werden, ob noch alle Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind.

Art. 4 Voraussetzungen für Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten

Absatz 1 verlangt für die Zulassung einer natürlichen Person als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte, dass sie die Anforderungen an die Ausbildung und an die Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis werden in *Absatz 2* umschrieben. Der Entwurf verfolgt ein liberales Konzept und ermöglicht Personen mit verschiedenen Ausbildungen den Zugang zu Arbeit als Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten. Dabei werden weniger spezifisch auf die Revisionstätigkeit ausgerichtete Ausbildungen durch das Erfordernis einer längeren Fachpraxis im Bereich des Rechnungswesens und der Revision ausgeglichen. Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen:

- *Buchstabe a*: Eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer. Weil Personen mit diesen Diplomen im Rahmen ihrer Ausbildung bereits die erforderliche Fachpraxis erwerben, haben sie keine zusätzliche Praxis nachzuweisen.
- *Buchstabe b*: Eidgenössisch diplomierte Treuhandexpertinnen und Treuhandexperten, Steuerexpertinnen und Steuerexperten sowie Buchhalterinnen/Controllerinnen und Buchhalter/Controller, je mit mindestens fünf Jahren Fachpraxis.

- *Buchstabe c*: Absolventinnen und Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaften an einer schweizerischen Hochschule, Fachleute Finanz- und Rechnungswesen mit eidgenössischem Fachausweis sowie Treuhänderinnen und Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis, je mit mindestens zwölf Jahren Fachpraxis.
- *Buchstabe d*: Personen, die eine den Buchstaben a, b oder c vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben und über die entsprechende Fachpraxis verfügen; sie haben zudem die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachzuweisen. Die Bedingung des Nachweises der erforderlichen Kenntnisse des schweizerischen Rechts ist im Wirtschaftsvölkerrecht anerkannt und stellt keine verpönte Diskriminierung ausländischer Personen dar.

Der Entwurf setzt zudem voraus, dass eine staatsvertragliche Regelung vorliegt (eine solche besteht insbesondere mit der Europäischen Union und mit der Europäischen Freihandelsassoziation [EFTA]⁹⁶) oder dass der Herkunftsstaat Gegenrecht für Schweizer Bürgerinnen und Bürger hält.

Absatz 3 Satz 1 stellt genauere Anforderungen an die Fachpraxis auf. Diese muss vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten oder eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Der Wortlaut dieser Bestimmung wurde aus der Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (SR 221.302) übernommen und geringfügig angepasst.

Fachpraxis, die vor dem Abschluss einer der in Absatz 2 aufgeführten Ausbildungsgänge erworben wurde (insbesondere die im Rahmen dieser Ausbildungen zu absolvierenden Praktika), wird gemäss *Absatz 3 Satz 2* angerechnet, wenn die erwähnten Voraussetzungen erfüllt sind. Zur übergangsrechtlichen Anerkennung von Fachpraxis siehe die Ausführungen zu Artikel 44 Absatz 4 E RAG.

Zum System der fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle wird auf Ziffer 1.4.3 verwiesen. Zum Begriff der zugelassenen Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten siehe Ziffer 1.4.7.

Art. 5 Voraussetzungen für Revisorinnen und Revisoren

Eine natürliche Person wird gemäss *Absatz 1* als Revisorin oder Revisor zugelassen, wenn sie:

- *Buchstabe a*: über einen unbescholtenen Leumund verfügt;
- *Buchstabe b*: eine Ausbildung nach Artikel 4 Absatz 2 E RAG abgeschlossen hat;
- *Buchstabe c*: eine Fachpraxis von einem Jahr nachweist.

⁹⁶ Abkommen vom 21. Juni 1999 zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (SR 0.142.112.681) sowie Übereinkommen vom 4. Januar 1960 zur Errichtung der Europäischen Freihandelsassoziation, EFTA (SR 0.632.31).

Buchstabe c geht den Bestimmungen zur Fachpraxis von Artikel 4 Absatz 2 E RAG vor und wird von *Absatz 2* konkretisiert. Demnach muss die Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, und zwar unter Beaufsichtigung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor oder durch eine ausländische Fachperson mit vergleichbarer Qualifikation. Fachpraxis während der Ausbildung wird angerechnet, wenn diese Voraussetzungen erfüllt sind.

Zur übergangsrechtlichen Anerkennung von Fachpraxis siehe die Ausführungen zu Artikel 44 Absatz 5 E RAG.

Zum System der fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle wird auf Ziffer 1.4.3 verwiesen. Zu den Begriffen der Revisorinnen und Revisoren, der zugelassenen Revisorinnen und Revisoren sowie der zugelassenen Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten siehe Ziffer 1.4.7.

Art. 6 Voraussetzungen für Revisionsunternehmen

Ein Revisionsunternehmen wird als Revisionsexpertin oder als Revisorin zugelassen, wenn es die folgenden Voraussetzungen nachweist:

- Nach *Buchstabe a* muss die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung (als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte bzw. als Revisorin oder Revisor) verfügen. Besteht das Organ aus zwei Personen, so muss zumindest eine dieser beiden Personen über die notwendige Zulassung verfügen. Durch diese Vorschrift wird sichergestellt, dass die Unternehmensleitung in den Händen von Personen mit ausreichender fachlicher Befähigung liegt.
- *Buchstabe b* schreibt vor, dass mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügt. Mit dieser Bestimmung wird ein Mindestverhältnis zwischen Fachleuten und anderen Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern festgelegt, das eine angemessene fachliche Anleitung derjenigen Personen sicherstellt, die als Nichtfachleute zu einer bestimmten Revisionsdienstleistung beitragen. Der Begriff der beteiligten Personen deckt sich mit demjenigen in den Vorschriften zur Unabhängigkeit (s. Art. 728 Abs. 3 E OR).
- Auf Grund von *Buchstabe c* muss das Revisionsunternehmen sicherstellen, dass alle Personen, die für Revisionsdienstleistungen verantwortlich sind (in der Fachsprache sog. leitende Prüferinnen und leitende Prüfer) über die entsprechende Zulassung verfügen. Wie bereits im geltenden Recht (s. Art. 727d Abs. 2 OR) wird mit dieser Vorschrift verlangt, dass jedes Revisionsmandat ausschliesslich durch Personen geleitet wird, die über die entsprechende Zulassung verfügen.
- Das Revisionsunternehmen hat gemäss *Buchstabe d* eine Führungsstruktur nachzuweisen, die gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden. Das Unternehmen muss somit über ein minimales internes Qualitätssicherungssystem verfügen.

Nach Artikel 2 Buchstabe b E RAG können auch Einzelunternehmen als Revisionsunternehmen zugelassen werden, sofern sie im Handelsregister eingetragen sind. Die Voraussetzungen von Artikel 6 gelangen auch für Einzelunternehmen zur Anwen-

dung; allerdings kann Buchstabe a nur sinngemäss herangezogen und so verstanden werden, dass die Einzelunternehmerin oder der Einzelunternehmer über die entsprechende Zulassung verfügen muss.

Zur Vereinbarkeit mit den Vorgaben des EU-Rechts vgl. hinten Ziffer 5.

2.5.3 Besondere Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften

Art. 7 Grundsatz

Absatz 1 schreibt vor, dass Revisionsunternehmen (s. dazu Art. 2 Bst. b E RAG), die Revisionsdienstleistungen (s. dazu Art. 2 Bst. a E RAG) für Publikumsgesellschaften (s. dazu Art. 2 Bst. c E RAG) erbringen, einer besonderen Zulassung bedürfen und unter staatlicher Aufsicht stehen. Solche Revisionsunternehmen werden als «staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen» bezeichnet.

Die Beschränkung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen schliesst natürliche Personen nicht von vornherein aus: Natürliche Personen gelten nach Artikel 2 Buchstabe b E RAG als Revisionsunternehmen, wenn sie sich als Einzelunternehmen in das Handelsregister eintragen lassen. Diese Eintragungspflicht ist für eine griffige Aufsichtstätigkeit unabdingbar. Unter Erfüllung der Voraussetzungen für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen steht es daher auch natürlichen Personen offen, beispielsweise die Jahresrechnung einer Untergesellschaft eines börsenkotierten Konzerns zu revidieren (vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 E OR; die Revision einer Publikumsgesellschaft dürfte dagegen aus sachlichen Gründen stets ein grösseres Revisionsunternehmen erfordern).

Andere Revisionsunternehmen werden gemäss *Absatz 2* auf Gesuch hin ebenfalls als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen, wenn sie die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllen. Von dieser Möglichkeit einer freiwilligen Beaufsichtigung dürften vor allem drei Gruppen von Revisionsunternehmen Gebrauch machen:

- Freiwillig unterstellen werden sich Revisionsunternehmen, die künftig Revisionsdienstleistungen für (schweizerische oder ausländische) Publikumsgesellschaften erbringen wollen und zur Akquisition entsprechender Revisionsmandate auf eine entsprechende Zulassung angewiesen sind. Die Bearbeitung eines Zulassungsgesuchs kann eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen; das Zulassungsgesuch (s. Art. 10 E RAG) muss auch daher frühzeitig eingereicht werden können, wenn der Markteintritt neuer Revisionsunternehmen nicht erschwert werden soll.
- An einer Unterstellung dürften zudem Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz interessiert sein, die ausschliesslich unter der Aufsicht einer ausländischen Aufsichtsbehörde stehen. Dies ist dann der Fall, wenn sie Revisionsdienstleistungen an Gesellschaften erbringen, die im Ausland kotiert sind. Das Gleiche gilt für Untergesellschaften eines im Ausland kotierten Unternehmens.

Revisionsunternehmen mit entsprechenden Mandaten profitieren mit der Unterstellung unter die Schweizer Aufsicht vom formalisierten Amts- und

Rechtshilfeverfahren zwischen der Schweizer Aufsichtsbehörde und ihren ausländischen Partnerbehörden (s. dazu die Ausführungen zu Art. 27 ff. E RAG). Sie können sich mit einer freiwilligen Unterstellung unter die schweizerische Aufsicht vor direkten Amtshandlungen durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden schützen. Konflikte zwischen den Erfordernissen einer ausländischen Aufsicht und schweizerischen Geheimhaltungsvorschriften können somit vermieden werden.

- Schliesslich dürften sich auch Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland der schweizerischen Aufsicht unterstellen, wenn sie für Gesellschaften, die am Schweizer Kapitalmarkt aktiv sind (s. dazu Art. 8 E RAG), Revisionsdienstleistungen anbieten möchten.

Für die Unterstellung unter die schweizerische Revisionsaufsicht ist nicht massgebend, ob ein Revisionsunternehmen seinen Sitz in der Schweiz oder im Ausland hat. Unter der Bedingung, dass sämtliche Zulassungsvoraussetzungen erfüllt werden, können sich auch ausländische Revisionsunternehmen der schweizerischen Aufsicht unterstellen. Für die Übernahme von Revisionsmandaten ist aber stets Artikel 730 Absatz 3 E OR zu beachten.

Die Durchsetzung der Vorschriften zur Revisionsaufsicht wird einerseits durch die Artikel 731b und 941a E OR abgesichert; sie obliegt aber insbesondere auch den zuständigen Börsenorganen (s. dazu die Ausführungen zu Art. 8 Abs. 3^{bis} E BEHG).

Art. 8 Sonderfälle im internationalen Verhältnis

Der Entwurf zum Revisionsaufsichtsgesetz bezweckt die Gewährleistung der ordnungsgemässen Erfüllung und die Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (s. Art. 1 Abs. 2 E RAG). Er unterstellt deshalb Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen an Publikumsgesellschaften erbringen (Art. 7 Abs. 1 E RAG), einer laufenden Aufsicht. Der Kapitalmarkt hat sich allerdings in den letzten Jahren zunehmend internationalisiert und globalisiert. Es sind daher nicht nur Schweizer Unternehmen, sondern auch ausländische Gesellschaften am Schweizer Kapitalmarkt aktiv. Die für diese Gesellschaften tätigen Revisionsunternehmen müssen ebenfalls angemessen beaufsichtigt werden, wenn die Qualität der Revision für alle am Schweizer Kapitalmarkt tätigen Gesellschaften gewährleistet werden soll.

Aus diesem Grund bedürfen nach *Absatz 1* auch Revisionsunternehmen von ausländischen Gesellschaften einer Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, sofern sie Gesellschaften prüfen, die direkt oder indirekt den Schweizerischen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen. Damit wird der Geltungsbereich von Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 1 E OR ins internationale Verhältnis abgebildet. Erfasst werden diejenigen Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen nach Artikel 2 Buchstabe a E RAG oder diesen vergleichbare Dienstleistungen nach ausländischem Recht an folgende Gesellschaften erbringen:

- *Buchstabe a:* Gesellschaften mit Sitz im Ausland, deren Beteiligungspapiere an einer Schweizer Börse kotiert sind (diese Bestimmung entspricht Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. a E OR).
- *Buchstabe b:* Gesellschaften mit Sitz im Ausland, die in der Schweiz Anleiensobligationen ausstehend haben (diese Bestimmung entspricht Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. b E OR).

- *Buchstabe c:* Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz oder im Ausland, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder Buchstabe b beitragen (diese Bestimmung entspricht Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. c E OR). Erfasst werden nicht nur wesentliche ausländische, sondern auch wesentliche inländische Tochtergesellschaften. Es ist möglich, dass eine solche Gesellschaft nicht unter den Geltungsbereich von Artikel 7 Absatz 1 E RAG fällt, weil sie nicht direkt, sondern nur indirekt über eine ausländische Muttergesellschaft am Schweizer Kapitalmarkt aktiv ist.
- *Buchstabe d:* Gesellschaften mit Sitz im Ausland, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer schweizerischen Publikumsgesellschaft im Sinne von Artikel 727 Absatz 1 Ziff. 1 Buchstabe a oder b E OR beitragen. Gemeint sind damit wesentliche ausländische Tochtergesellschaften von Schweizer Konzernen.

Zum Schutz der Anlegerinnen und Anleger erfasst das Revisionsaufsichtsgesetz mit Absatz 1 Revisionsdienstleistungen an ausländische Gesellschaften, soweit diese den schweizerischen Kapitalmarkt in Anspruch nehmen. Diese Schutzregelung im Interesse des Finanzplatzes entspricht dem Konzept des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act. Anknüpfungspunkt einer umfassenden Umschreibung des Geltungsbereichs der Aufsichtsvorschriften ist stets eine Kotierung von Beteiligungspapieren oder Anleihenobligationen an der Schweizer Börse. Eine entsprechende Regelung führt allerdings unvermeidlich dazu, dass die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns von der Revisionsaufsicht mehrerer Staaten erfasst wird. Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten und zur Abstimmung auf ausländische Ordnungen der Revisionsaufsicht sieht *Absatz 2* vor, dass die Zulassungspflicht nach Absatz 1 entfällt, wenn ein Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht.

Einer ausländischen Gesellschaft, die ihre Beteiligungspapiere an der Schweizer Börse kotiert hat, stehen damit folgende Möglichkeiten zur Verfügung:

- Sie kann sich durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz prüfen lassen (s. Art. 7 Abs. 1 E RAG).
- Sie kann sich von einem Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland revidieren lassen, das in der Schweiz zugelassen ist und von der Schweizer Aufsichtsbehörde beaufsichtigt wird (s. Art. 7 Abs. 2 E RAG; vgl. zur Amts- und Rechtshilfe sowie zu grenzüberschreitenden Prüfungshandlungen Art. 27 f. E RAG).
- Sie kann sich von einem Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland revidieren lassen, das von einer ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde beaufsichtigt wird, die vom Bundesrat als gleichwertig anerkannt wurde (Art. 8 Abs. 2 E RAG).

Die gleichen Möglichkeiten haben auch ausländische Untergesellschaften börsenkotierter schweizerischer Konzerne.

Ausländische Publikumsgesellschaften, die ihre Beteiligungspapiere in der Schweiz kotiert haben und deren Sitz in einem Staat liegt, in dem keine Revisionsaufsicht besteht, müssen sich durch ein Revisionsunternehmen prüfen lassen, das der schweizerischen Revisionsaufsicht untersteht. Dieses Prüfungsunternehmen kann seinen Sitz in der Schweiz oder im Ausland haben.

Die Durchsetzung der Vorschriften zur Revisionsaufsicht in internationalen Verhältnissen obliegt vorrangig den zuständigen Börsenorganen (s. dazu die Ausführungen zu Art. 24 E RAG und Art. 8 Abs. 3^{bis} E BEHG); die Artikel 731b und 941a E OR können für Gesellschaften mit Sitz im Ausland nicht zum Tragen kommen.

Absatz 3 enthält eine weitere Ausnahme von der Zulassungspflicht nach Absatz 1: Diese entfällt mit Blick auf Artikel 1 Buchstabe b, wenn die Anleiheobligationen durch eine Gesellschaft garantiert werden, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, das entweder Absatz 1 oder 2 erfüllt. Der Entwurf nimmt damit Rücksicht darauf, dass ausländische Anleiheobligationen oftmals von Emittenten mit Sitz in Off-Shore Staaten begeben, aber von einer Muttergesellschaft in einem On-Shore Staat garantiert werden. Der Entwurf begnügt sich in diesem Fall mit der Beaufsichtigung des Revisionsunternehmens der Muttergesellschaft bzw. mit der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörde des Sitzstaates der garantierenden Gesellschaft. Den Investorinnen und Investoren erwächst hierdurch kein Nachteil, weil die Anleiheobligationen vollständig durch die Muttergesellschaft garantiert werden und sichergestellt wird, dass deren Revisionsunternehmen beaufsichtigt wird.

Mit Artikel 8 E RAG werden Revisionsdienstleistungen an gewisse ausländische Gesellschaften dem Revisionsaufsichtsgesetz und damit teilweise dem schweizerischen Recht unterstellt. Diese Regelung stellt eine *lex specialis* zu den Regeln des IPRG dar (insbesondere Art. 154 ff. IPRG; SR 291), welche im Übrigen anwendbar bleiben.

Art. 9 Voraussetzungen der Registrierung

Für die Zulassung zur Revision von Publikumsgesellschaften hat ein Revisionsunternehmen verschiedene Bedingungen zu erfüllen:

- Auf Grund von *Buchstabe a* ist nachzuweisen, dass das Revisionsunternehmen die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte im Sinne von Artikel 6 i. V. m. Artikel 4 E RAG erfüllt. Gewisse organisatorische Voraussetzungen werden bereits bei der Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte sichergestellt.
- Das Revisionsunternehmen hat nach *Buchstabe b* zu gewährleisten, dass es die gesetzlichen Vorschriften einhält. Darunter sind die Vorschriften des Obligationenrechts und des Revisionsaufsichtsgesetzes zu verstehen, die für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zur Anwendung kommen. Die Gesuchstellerin hat beispielsweise nachzuweisen, dass die Massnahmen zur Qualitätssicherung gemäss Artikel 12 E RAG bereits ergriffen wurden. Liegen Umstände vor, die darauf schliessen lassen, dass andere Pflichten nicht eingehalten werden (z.B. die Vorschriften zur Unabhängigkeit nach Artikel 728 E OR oder Artikel 11 E RAG), wird der Gesuchstellerin die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verweigert.
- *Buchstabe c* schreibt schliesslich vor, dass das Revisionsunternehmen seine Haftungsrisiken ausreichend versichert.

Art. 10 Gesuch

Für die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen muss nach *Absatz 1* bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch eingereicht werden.

Nach *Absatz 2* regelt der Bundesrat die Einzelheiten der Gesuchstellung und insbesondere die dem Gesuch beizulegenden Unterlagen. Er trägt bei deren Festlegung rechtsvergleichenden Gesichtspunkten Rechnung.

2.5.4 **Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen**

Art. 11 Unabhängigkeit

Über die allgemeinen gesetzlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle (s. Art. 728 E OR) hinaus müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften die folgenden Grundsätze einhalten:

- Nach *Buchstabe a* dürfen die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne geprüfte Gesellschaft und die mit ihr durch einheitliche Leitung verbundenen Gesellschaften (Konzern) 10 Prozent der gesamten Honorarsumme des Revisionsunternehmens nicht übersteigen. Damit wird die Vorschrift von Artikel 728 Absatz 2 Ziffer 5 E OR konkretisiert, wonach ein Revisionsunternehmen keine Aufträge entgegennehmen darf, die zu einer wirtschaftlichen Abhängigkeit von der zu prüfenden Gesellschaft führen.
- Treten nach *Buchstabe b* Personen, die in einer Gesellschaft eine Entscheidungsfunktion innehaben oder in leitender Stellung in der Rechnungslegung tätig waren, in ein Revisionsunternehmen über und übernehmen sie dort eine leitende Stellung, so darf dieses während zwei Jahren ab Übertritt keine Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft erbringen.
- Treten nach *Buchstabe c* Personen, die in einer Gesellschaft in der Rechnungslegung mitgewirkt haben, in ein Revisionsunternehmen über, so dürfen sie während zwei Jahren ab Übertritt keine Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft leiten.
- Treten nach *Buchstabe d* Personen, die in einem Revisionsunternehmen eine Entscheidungsfunktion innehatten, in eine andere Gesellschaft über und übernehmen sie dort eine leitende Stellung, so darf das Revisionsunternehmen während zwei Jahren ab Übertritt keine Revisionsdienstleistungen für diese Gesellschaft erbringen. Das Gleiche gilt, wenn Personen, die im Revisionsunternehmen Revisionsdienstleistungen geleitet haben, eine leitende Stellung in einer von ihnen geprüften Gesellschaft übernehmen.

Die Buchstaben b, c und d sehen Wartenfristen (sog. *Cooling-off Periods*) vor, welche eine zu grosse Vertrautheit verhindern, die durch personelle Wechsel zwischen dem Revisionsunternehmen und der zu prüfenden Gesellschaft entstehen kann. Das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen kann sich allenfalls gegen sensitive personelle Wechsel in den Arbeitsverträgen absichern. Die EU sieht ebenfalls eine Karenzfrist von zwei Jahren, der Sarbanes-Oxley Act eine solche von

einem Jahr vor⁹⁷. Sowohl die EU als auch die USA regulieren lediglich den personellen Wechsel von der Revisionsstelle zur geprüften Gesellschaft. Der Entwurf geht mit der Vorschrift in den Buchstaben b und c etwas weiter und macht auch für den personellen Wechsel von der geprüften Gesellschaft zur Revisionsstelle angemessene Auflagen, da sachlich dieselbe Problematik vorliegt wie im umgekehrten Fall.

Art. 12 Sicherung der Qualität

Absatz 1 schreibt vor, dass die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen alle erforderlichen unternehmensbezogenen (s. Abs. 2) und mandatsbezogenen Massnahmen (s. Abs. 3) treffen müssen, die zur Sicherung der Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen notwendig sind. In den *Absätzen 2 und 3* werden diese Massnahmen in nicht abschliessender Weise konkretisiert.

Nach *Absatz 2* müssen sich staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen so organisieren, dass die Einhaltung der gesetzlichen und anderweitigen Pflichten durch das Revisionsunternehmen, seine Mitarbeitenden und geschäftlich verbundene Personen sichergestellt ist. Dies betrifft die Organisation sowohl der Struktur als auch der Abläufe, da die Qualität der Revisionsdienstleistungen durch beides mittelbar oder unmittelbar beeinflusst wird. Revisionsunternehmen haben insbesondere Weisungen zu folgenden Punkten zu erlassen:

- *Buchstabe a:* Weisungen zur Anstellung, zur Aus- und Weiterbildung, zur Beurteilung, zur Zeichnungsberechtigung und zum gebotenen Verhalten der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter.
- *Buchstabe b:* Weisungen zur Annahme neuer und zur Weiterführung bestehender Aufträge für Revisionsdienstleistungen.
- *Buchstabe c:* Weisungen zur Überwachung der Massnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens und seiner Mitarbeitenden (Art. 11 E RAG) sowie zur Qualität der Revisionsdienstleistungen (Art. 12 E RAG).

Während Absatz 2 allgemeine strukturelle Massnahmen zur Sicherung der Qualität verlangt, enthält *Absatz 3* Vorschriften zur Qualitätssicherung im Hinblick auf die einzelnen konkreten Revisionsdienstleistungen. Die Revisionsunternehmen gewährleisten insbesondere:

- *Buchstabe a:* Massnahmen zur sachgerechten Zuteilung der Aufgaben. Zu gewährleisten ist sowohl eine angemessene Zuteilung der Revisionsmandate auf die verschiedenen Arbeitseinheiten als auch eine sachgerechte Aufteilung der Prüfungshandlungen innerhalb dieser Arbeitseinheiten.
- *Buchstabe b:* Massnahmen zur Überwachung der Arbeiten. Hierunter fallen beispielsweise die kritische Durchsicht aller erstellten Arbeitspapiere und eine Überprüfung aller wesentlichen Vorgehensschritte durch erfahrene Personen. Zu überwachen ist auch die Zusammenarbeit mit Personen, die zur Erbringung einer Revisionsdienstleistung beigezogen werden.

⁹⁷ Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU, Grundprinzipien, ABl. Nr. L 191 vom 19.7.2002, S. 22 ff., Ziff. B3.3. und 3.5., und neu Art. 40 Bst. c des Vorschlags der EU-Kommission zur neuen Prüfferrichtlinie (vgl. dazu hinten Ziff. 5) vom 16. März 2004; Sec. 206 Sarbanes-Oxley Act.

Als Personen, die zur Erbringung einer Revisionsdienstleistung beigezogen werden, sollen insbesondere die beiden nachfolgend beschriebenen Personkreise erfasst werden:

- Ist das Revisionsunternehmen nicht in der Lage, einen Rechnungsposten oder einen Sachverhalt abschliessend zu beurteilen, so zieht es Fachleute bei, die über das notwendige Fachwissen verfügen. Zu denken ist an die Bewertung von Grundstücken, Maschinen oder Kunstgegenständen oder an versicherungsmathematische Bewertungen durch Expertinnen oder Experten.
- Wo Untergesellschaften (insbesondere im Zusammenhang mit der Revision von Konzernrechnungen), Zweigniederlassungen oder andere Unternehmensteile nicht von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, sondern von anderen zugelassenen Revisorinnen, Revisoren, Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten geprüft werden, stellt das Revisionsunternehmen häufig auf deren Prüfungsarbeiten ab.

Für die Seriosität und fachliche Qualität beider Kategorien von beigezogenen Personen ist das Revisionsunternehmen verantwortlich; es hat dazu die geeigneten Massnahmen zur Qualitätssicherung zu treffen.

- *Buchstabe c:* Massnahmen zur Einhaltung der massgebenden Standards zur Prüfung und zur Unabhängigkeit. Diese Standards ergeben sich aus dem Regelwerk, das die zu prüfende Gesellschaft für ihre Rechnungslegung gewählt hat. Beispielsweise gelten für Jahresrechnungen, die nach den International Financial Reporting Standards (IFRS, vormals IAS) erstellt wurden, die International Standards on Auditing (ISA).
- *Buchstabe d:* Massnahmen zur qualifizierten und unabhängigen Nachkontrolle der Prüfungsergebnisse. Qualifiziert ist eine Nachkontrolle, wenn sie durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten erfolgt. Die nachkontrollierende Person ist dann unabhängig, wenn sie an der Erbringung der Revisionsdienstleistung in keiner Weise beteiligt war.

Art. 13 Dokumentation und Aufbewahrung

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen sind auf Grund von *Absatz 1 Satz 1* verpflichtet, sämtliche Revisionsdienstleistungen zu dokumentieren und die Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufzubewahren. Ausschlaggebend ist das Datum des betreffenden Dokumentes.

Zu dokumentieren sind insbesondere auch die Planung und die Durchführung der Arbeiten für eine bestimmte Revisionsdienstleistung und die Umsetzung von Anweisungen der Aufsichtsbehörde (s. dazu die Ausführungen zu Art. 17 Abs. 4 E RAG). Die Dokumente sind zu datieren und mit einem Vermerk des Autors sowie derjenigen Person zu versehen, die das Revisionsmandat leitet.

Aufbewahrt werden müssen nicht nur die Revisionsberichte, welche die Schlussfolgerungen der Prüfung beinhalten, sondern auch sämtliche Papiere, die der Erarbeitung der Schlussfolgerung des Prüfungsberichts dienen, also auch interne Arbeitspapiere.

Die Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht dient einerseits der internen Qualitätssicherung, andererseits aber auch der Aufsichtsbehörde, welche die Einhaltung

der gesetzlichen Pflichten durch das Revisionsunternehmen überprüfen muss (s. dazu Art. 14 und Art. 17 E RAG). Die Dokumente können ferner in allfälligen zivil- und strafrechtlichen Verfahren als Beweismittel herangezogen werden.

Gemäss *Satz 2* müssen elektronische Daten ebenfalls während zehn Jahren wieder lesbar gemacht werden können.

Die Unterlagen müssen der Aufsichtsbehörde nach *Absatz 2* ermöglichen, die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in effizienter Weise zu prüfen. Diese Vorschrift auferlegt den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die Pflicht, die Dokumente so zu erstellen, dass die Aufsichtsbehörde beurteilen kann, ob die Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes und des Obligationenrechts eingehalten werden. Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen müssen durch die Art und die Organisation der Aufbewahrung weiter sicherstellen, dass sie Auskunfts- und Einsichtsbegehren der Aufsichtsbehörde innert angemessener Frist nachkommen können (s. Art. 14 und 17 E RAG). Damit soll verhindert werden, dass Verfahren in wichtigen Fällen verzögert werden, weil die erforderlichen Dokumente erst noch zusammengetragen werden müssen.

Art. 14 Auskunftspflicht und Zutrittsgewährung

Revisionsunternehmen, ihre Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sowie Personen, die für Revisionsdienstleistungen beigezogen wurden (s. dazu die Ausführungen zu Art. 12 Abs. 3 Bst. b E RAG), müssen der Aufsichtsbehörde nach *Absatz 1* alle Auskünfte erteilen, die diese zur Erfüllung ihrer Aufgabe benötigt. Sie haben auch die erforderlichen Unterlagen herausgeben.

Die von einem beaufsichtigten Revisionsunternehmen geprüften Publikumsgesellschaften sind ebenfalls der Auskunfts- und Herausgabepflicht unterworfen. Dies erlaubt der Aufsichtsbehörde Referenzprüfungen und ermöglicht ihr, Unterlagen einzusehen, die beim staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen nicht oder nicht mehr vorhanden sind. Die geprüften Unternehmen werden vor zu weit gehenden Einsichtsrechten der Aufsichtsbehörde dadurch geschützt, dass diese nur Informationen erheben darf, die sie für ihre Aufsichtstätigkeit braucht. An die Notwendigkeit der Auskünfte und Unterlagen für die Aufsichtstätigkeit dürfen allerdings keine zu strengen Anforderungen gestellt werden: Das heisst, dass der Aufsichtsbehörde alle von ihr verlangten Informationen zugänglich gemacht werden müssen, die im Zusammenhang mit ihrer gesetzlichen Aufgabe stehen. Die Informationen können sowohl konkrete Revisionsdienstleistungen als auch das Revisionsunternehmen als solches betreffen.

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen der Aufsichtsbehörde gemäss *Absatz 2* jederzeit Zutritt zu den Geschäftsräumen gewähren. Eine vorgängige Anmeldung wird im Interesse der Effizienz der Aufsicht nicht vorausgesetzt. Soweit das Revisionsunternehmen auf Grund von *Absatz 1* zur Herausgabe von Akten verpflichtet ist, ist im Rahmen einer Inspektion auch eine Sicherstellung von Unterlagen möglich.

Die Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen nach Artikel 14 E RAG gelten auch gegenüber Drittpersonen, die von der Aufsichtsbehörde für die Erfüllung ihrer Aufgaben beigezogen werden (s. Art. 21 E RAG).

Art. 15 Meldungen an die Aufsichtsbehörde

Die vorliegende Bestimmung sieht aktive Meldepflichten der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gegenüber der Aufsichtsbehörde vor. Der Entwurf unterscheidet periodische Meldepflichten (Abs. 1) und solche in Einzelfällen (Abs. 2).

Nach *Absatz 1* haben staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen die Zulassungsunterlagen (s. dazu Art. 10 E RAG) jährlich jeweils per 30. Juni zu aktualisieren. Die aktualisierten Unterlagen sind jeweils bis zum 30. September bei der Aufsichtsbehörde einzureichen. Unverändert gültige Unterlagen müssen nicht erneut eingereicht werden; es genügt ein Hinweis, dass sie nicht verändert worden sind.

Das Stichdatum für die Erneuerung der Zulassungsunterlagen wurde bewusst nicht auf das Ende des Kalenderjahres gelegt, weil es auf diesen Termin üblicherweise zu personellen Mutationen kommt.

Werden die aktualisierten Zulassungsunterlagen versehentlich nicht rechtzeitig eingereicht, so hat dies nicht zwingend den Entzug der Registrierung zur Folge (s. dazu Art. 18 E RAG). Die Aufsichtsbehörde kann aber von allen ihr zur Verfügung stehenden Sanktionen Gebrauch machen.

Absatz 2 enthält die Vorschrift, dass staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen die Aufsichtsbehörde schriftlich und unverzüglich über wichtige, für die Aufsicht relevante Vorkommnisse unterrichten müssen. Anzuzeigen sind insbesondere die folgenden Tatbestände:

- *Buchstabe a*: Zu melden sind Änderungen der Zusammensetzung des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungorgans des Revisionsunternehmens. Dadurch kann überprüft werden, ob die Zulassungsvoraussetzungen nach Artikel 6 Buchstabe a E RAG eingehalten werden.
- *Buchstabe b*: Ebenfalls mitgeteilt werden müssen Wechsel einer Person, die eine Revisionsdienstleistung leitet, und zwar unter Angabe der Gründe. Damit wird die Einhaltung folgender Bestimmungen sichergestellt:
 - das Erfordernis der Leitung der Revisionsdienstleistungen ausschliesslich durch zugelassene Revisionsexpertinnen und -experten (Art. 6 Bst. c E RAG);
 - die Rotationspflicht der leitenden Prüferinnen und Prüfer (Art. 730a Abs. 2 E OR).

Die Gründe, die zum Wechsel einer leitenden Prüferin oder eines leitenden Prüfers geführt haben, sind für die Aufsichtsbehörde von Interesse, da sie auf Schwierigkeiten in der internen Organisation oder auf Meinungsverschiedenheiten über Massnahmen zur Qualitätssicherung hinweisen können.

- *Buchstabe c*: Zu melden sind auch die vorzeitige Auflösung oder der Verzicht auf eine Verlängerung eines Revisionsauftrags, beides unter Angabe der Gründe. Es ist für die Erfüllung der Aufgaben der Aufsichtsbehörde erforderlich, dass sie erfährt, warum ein der Aufsicht unterstehendes Revisionsverhältnis beendet wurde.

2.5.5 Zulassung und Aufsicht

Art. 16 Zulassung und Registrierung

Die Aufsichtsbehörde entscheidet gemäss *Absatz 1* auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Absatz 2 sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde ein Register über die zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen führt. Das Register ist öffentlich zugänglich und wird auf dem Internet publiziert. Damit wird jeder revisionspflichtigen Gesellschaft die Möglichkeit gegeben, sich vor der Wahl oder der Beauftragung eines Revisors, einer Revisionsexpertin oder eines Revisionsunternehmens über deren Qualifikationen zu informieren. Auch Dritte – so insbesondere Gläubigerinnen und Gläubiger, aber auch Behörden – können auf einfache Weise prüfen, welche Voraussetzungen die Revisionsstelle einer Gesellschaft erfüllt.

Der Bundesrat regelt den Inhalt des Registers. Er trägt dabei rechtsvergleichenden Gesichtspunkten Rechnung. Beispielsweise kann er bei natürlichen Personen die Eintragung des Arbeitgebers und bei Revisionsunternehmen deren Zugehörigkeit zu einem Netzwerk vorsehen. Zudem wird die Möglichkeit eröffnet, besondere Qualifikationen, beispielsweise im Bereich der Bankenrevision, in das Register aufzunehmen.

Absatz 3 schreibt vor, dass die registrierten natürlichen Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde jede Änderung von eingetragenen Tatsachen mitteilen müssen.

Art. 17 Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen

Absatz 1 Satz 1 verpflichtet die Aufsichtsbehörde, die zu beaufsichtigenden Revisionsunternehmen zumindest alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung zu unterziehen. Die Vorschrift gibt der Aufsichtsbehörde somit eine minimale Kadenz der Überprüfung vor. Eine starre Regelmässigkeit ist allerdings zu vermeiden. Es steht der Aufsichtsbehörde insbesondere frei, Revisionsunternehmen häufiger zu überprüfen, was namentlich dann angezeigt ist, wenn bei einer Überprüfung Mängel festgestellt wurden.

Gemäss *Absatz 1 Satz 2* nimmt die Aufsichtsbehörde bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten eine Überprüfung vor. Es steht jedermann und insbesondere der Börse offen, die Aufsichtsbehörde über zweifelhafte Sachverhalte zu informieren. Ergibt sich aus den vorgebrachten Hinweisen ein begründeter Verdacht auf einen Verstoß gegen zwingende Vorschriften, so ist die Aufsichtsbehörde verpflichtet, entsprechende Abklärungen vorzunehmen. Es ist darauf hinzuweisen, dass unter einem begründeten Verdacht keine qualifizierte Art des Verdachts zu verstehen ist.

Gemäss *Absatz 2* hat die Aufsichtsbehörde folgende Punkte zu überprüfen:

- *Buchstabe a:* die Richtigkeit der Angaben in den Zulassungsunterlagen (s. Art. 10 E RAG);
- *Buchstabe b:* die Einhaltung der gesetzlichen Pflichten sowie die Beachtung der Berufsgrundsätze, der Standesregeln und gegebenenfalls des Kotierungsreglements.

Unter Berufsgrundsätzen werden die von der Branche geschaffenen technischen Anleitungen und unter dem Standesrecht die übrigen Normen der Selbstregulierung verstanden. Die Vorschriften des Kotierungsreglements sind nur dann zu befolgen, wenn die Gesellschaft, für welche das Revisionsunternehmen Revisionsdienstleistungen erbringt, Beteiligungspapiere oder Anleiheobligationen an der Börse kotiert hat.

Der Entwurf unterscheidet zwischen der Einhaltung der gesetzlichen Pflichten einerseits und der Beachtung der Berufsgrundsätze, Standesregeln und gegebenenfalls des Kotierungsreglements andererseits. In Bezug auf die zweite Gruppe von Normen wird damit zum Ausdruck gebracht, dass der Aufsichtsbehörde ein gewisses Ermessen zukommt, ob sie Verstösse gegen diese Normen sanktionieren will oder nicht.

- *Buchstabe c*: die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen. Die Überprüfung der Qualität kann und soll nicht «flächendeckend» im Sinne einer Zweitrevision erfolgen, sondern nur durch eine stichprobenweise Überprüfung einzelner von der Revisionsstelle geprüfter Sachverhalte bei zufällig ausgewählten Mandaten. Die Überprüfung durch die Aufsichtsbehörde bezweckt nicht eine integrale Nachprüfung konkreter Revisionsmandate, sondern die Kontrolle, ob die Vorgaben des Revisionsaufsichtsgesetzes für die Revisionsunternehmen in zufällig ausgewählten Einzelfällen eingehalten werden. Daraus kann sich jedoch keinerlei staatliche Garantie für die Fehlerlosigkeit der Arbeit der Revisionsstelle ergeben.
- *Buchstabe d*: die Einhaltung und Umsetzung der von ihr erteilten Anweisungen (s. Art. 17 Abs. 4 E RAG).

Was die Revisionsaufsicht bei internationalen Verhältnissen (s. Art. 8 E RAG) betrifft, sei darauf hingewiesen, dass sich aus Buchstabe b keine Folgerungen für das anwendbare Recht ergeben. Bei der Anwendung dieser Bestimmung ist jedoch zu beachten, dass das Verhältnis zwischen der schweizerischen Aufsichtsbehörde und einem ausländischen Revisionsunternehmen, das sich dieser Aufsichtsbehörde unterstellt hat, aus sachlichen Gründen dem schweizerischen Recht unterstehen muss, weil sonst die Aufsicht gar nicht zum Tragen kommen könnte (vgl. insbes. die Art. 11 ff. E RAG).

Die Aufsichtsbehörde hat nach *Absatz 3* zuhanden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans des Revisionsunternehmens einen schriftlichen Bericht über das Ergebnis der Überprüfung zu erstellen, sodass sich das Revisionsunternehmen ein umfassendes Bild vom Resultat der Prüfung machen kann.

Stellt die Aufsichtsbehörde Verstösse gegen gesetzliche Pflichten fest, so erteilt sie dem Revisionsunternehmen nach *Absatz 4 Satz 1* einen schriftlichen Verweis, gibt Anweisungen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und setzt ihm dafür eine Frist von höchstens zwölf Monaten.

Die Aufsichtsbehörde bestimmt die Umsetzungsfristen nach freiem Ermessen, berücksichtigt dabei aber die organisatorischen und finanziellen Folgen, die eine Anweisung für das Revisionsunternehmen und die betroffenen Personen haben kann (Grundsatz der Verhältnismässigkeit). Ist Gefahr im Verzug, so können auch sehr kurze Fristen angemessen sein. Demgegenüber kann die Aufsichtsbehörde die Frist gemäss *Satz 2* aus wichtigen Gründen angemessen verlängern. Dies ist beispielsweise

se dann der Fall, wenn die angeordneten Massnahmen aus sachlichen Gründen nicht vor Ablauf der Einjahresfrist umgesetzt werden können.

Beispiele für Anweisungen an ein Revisionsunternehmen sind:

- die Ansetzung einer Frist zum Erlass bestimmter Weisungen gemäss Artikel 12 Absatz 2 E RAG;
- die Anweisung, einen bestimmten Auftrag für Revisionsdienstleistungen zu beenden;
- Anweisungen zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit, beispielsweise durch Verkauf einer wesentlichen Beteiligung an einem geprüften Unternehmen;
- die Anweisung, eine Person zu ersetzen, die eine Revisionsdienstleistung leitet;
- ein Verbot, bestimmte Personen zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen beizuziehen.

Art. 18 Entzug der Registrierung

Erfüllt eine Revisorin, ein Revisor, eine Revisionsexpertin oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen der Artikel 4 bis 6 E RAG nicht mehr, so kann die Aufsichtsbehörde nach *Absatz 1* die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Soweit die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen.

Erfüllt ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr oder verletzt es die gesetzlichen Vorschriften wiederholt oder in grober Weise, so kann ihm die Aufsichtsbehörde nach *Absatz 2* die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug der Zulassung ist auch hier im Allgemeinen vorher anzudrohen. Bei gravierenden Verstössen gegen das Gesetz würde das Erfordernis einer vorangehenden Mahnung allerdings den gefährdeten Interessen Dritter nicht gerecht; verletzt eine Revisionsstelle einer Publikumsgesellschaft gesetzliche Vorschriften in grober Weise, hat sie den sofortigen Entzug der Zulassung zu gewärtigen.

Absatz 3 auferlegt der Aufsichtsbehörde die Pflicht, die vom Entzug betroffenen Gesellschaften sowie die Börse über den Entzug der Zulassung zu informieren. Dies gilt auch für den Entzug von Zulassungen von nicht staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen oder von Revisorinnen, Revisoren, Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, wobei sich die Informationspflicht auf diejenigen Revisionsmandate beschränkt, die der Aufsichtsbehörde bekannt sind. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass die Gesellschaften möglichst rasch eine neue Revisionsstelle wählen können. Bei dieser Mitteilung handelt es sich um keine anfechtbare Verfügung (zum Beschwerderecht s. die Ausführungen zu Art. 40 E RAG).

Art. 19 Massnahmen gegenüber natürlichen Personen, die für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig sind

Verletzt eine natürliche Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so erteilt ihr die Aufsichtsbehörde gemäss *Satz 1* einen schriftlichen Verweis. Liegen wiederholte oder grobe Verstösse

vor, so kann ihr die Aufsichtsbehörde die Ausübung ihrer Tätigkeit nach *Satz 2* befristet oder unbefristet verbieten und gegebenenfalls die Zulassung nach Artikel 18 Absatz 1 entziehen. Unbefristete Tätigkeitsverbote werden dabei nur bei schweren Verstößen ausgesprochen.

Artikel 19 E RAG will vor allem Personen erfassen, die Revisionsdienstleistungen leiten (leitende Prüferinnen und Prüfer); aber auch Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und des Geschäftsführungsorgans müssen erforderlichenfalls mit Sanktionen belegt werden können. Für Personen, die als Revisorin, Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen sind, bleibt eine Sanktionierung nach Artikel 18 Absatz 1 vorbehalten. Die Aufsichtsbehörde kann damit Verfehlungen einzelner verantwortlicher Personen direkt und ohne Bestrafung des Revisionsunternehmens sanktionieren.

Im Rahmen allfälliger Strafverfahren (s. Art. 42 E RAG) kann zudem das Gericht Berufsverbote aussprechen (s. den geltenden Art. 54 StGB, der durch Art. 67 nStGB⁹⁸ ersetzt wird).

Art. 20 Information der Öffentlichkeit

Absatz 1 verpflichtet die Aufsichtsbehörde, jährlich einen Bericht über ihre Tätigkeit und ihre Praxis zu veröffentlichen.

Die Aufsichtsbehörde informiert nach *Absatz 2* grundsätzlich nicht über laufende oder abgeschlossene Verfahren. Ausgenommen bleiben Fälle, in denen eine Information aus Gründen überwiegender öffentlicher oder privater Interessen erforderlich ist. Eine Information kann etwa dann angezeigt sein, wenn falsche oder irreführende Nachrichten zu berichtigen sind und betroffene Personen, Revisionsunternehmen oder Publikumsgesellschaften zu schützen sind oder wenn die Glaubwürdigkeit der Aufsichtstätigkeit zum Schaden des Kapitalmarktes angezweifelt wird. Im Rahmen der vorzunehmenden Abwägung der berührten Interessen ist zu berücksichtigen, ob das in Frage stehende Verfahren bereits öffentlich bekannt ist.

Art. 21 Beizug von Drittpersonen

Absatz 1 ermächtigt die Aufsichtsbehörde, zur Erfüllung ihrer Aufgaben Drittpersonen beizuziehen. Damit wird der Aufsichtsbehörde ermöglicht, das Know-how und die Ressourcen von qualifizierten Drittpersonen zu Aufsichtszwecken zu nutzen. Dies dürfte vor allem bei komplizierten Sachlagen von Bedeutung sein, die mit den Mitteln der Aufsichtsbehörde nicht zu bewältigen sind.

Absatz 2 schreibt vor, dass die beauftragten Drittpersonen vom Revisionsunternehmen unabhängig sein müssen, für dessen Beaufsichtigung sie herangezogen werden. Sie dürfen aber auch nicht von Gesellschaften abhängig sein, für die das zu beaufsichtigende Revisionsunternehmen Revisionsdienstleistungen erbringt. Zur Interpretation des Begriffs der Unabhängigkeit sind die Bestimmungen des Obligationenrechts (s. Art. 728 E OR) und des Revisionsaufsichtsgesetzes zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle (s. Art. 11 E RAG) sinngemäss heranzuziehen.

Die beauftragten Drittpersonen sind nach *Absatz 3* verpflichtet, über Feststellungen, die sie im Rahmen ihrer Tätigkeit machen, das Geheimnis zu wahren. Artikel 42

⁹⁸ SR 311.0 bzw. BBl 2002 8240 ff., 8266.

Absatz 1 Buchstabe d E RAG stellt die Verletzung dieser Schweigepflicht unter Strafe.

Art. 22 Finanzierung

Gemäss *Absatz 1* erhebt die Aufsichtsbehörde für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren.

Die Erhebung der Gebühren wird im Rahmen von Artikel 46a RVOG erfolgen, der im Zusammenhang mit dem Entlastungsprogramm 2003 eingeführt worden ist. Für die Einzelheiten, insbesondere für die Gebührenbemessung anhand des Äquivalenz- und des Kostendeckungsprinzips, kann auf die entsprechenden Ausführungen in der Botschaft verwiesen werden⁹⁹. Einer besonderen Erwähnung bedarf es, dass Gebühren nicht bloss für Verfügungen und Dienstleistungen, sondern auch für die Überprüfungen durch die Aufsichtsbehörde (s. dazu Art. 17 E RAG) erhoben werden. Die Kriterien für die Bemessung der Gebühren für Überprüfungen sind dieselben wie für die übrigen Gebühren.

Absatz 2 sieht vor, dass zur Deckung der allgemeinen Kosten der Aufsicht, soweit diese nicht durch die Gebühren nach Absatz 1 gedeckt sind, von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine jährliche Aufsichtsabgabe erhoben wird (z.B. für die Kosten allgemeiner internationaler Absprachen, die nicht einem bestimmten Aufsichtsmandat zugeordnet werden können). Diese Aufsichtsabgabe wird auf der Grundlage der angefallenen Kosten erhoben und trägt der wirtschaftlichen Bedeutung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Rechnung. Die Finanzierung der Aufsichtsstelle hat jedoch so weit wie möglich über Gebühren nach Absatz 1 zu erfolgen; diese dürfen durchaus eine Aufteilung der allgemeinen Fixkosten der Aufsichtsbehörde einschliessen.

Die staatlich überwachten Revisionsunternehmen können die ihnen auferlegten Kosten auf die von ihnen geprüften Publikumsgesellschaften abwälzen. Die Aufsichtskosten dürften demnach letztlich von den Publikumsgesellschaften zu tragen sein. Dieser zusätzlichen Belastung steht ein Gewinn an Glaubwürdigkeit und Qualität der Rechnungslegung und Revision gegenüber, der zu einer positiven Entwicklung des schweizerischen Kapitalmarktes beitragen wird.

Gemäss *Absatz 3* regelt der Bundesrat die Einzelheiten, namentlich die Gebührenansätze, die Bemessung der Aufsichtsabgabe und deren Aufteilung auf die beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

2.5.6 **Amts- und Rechtshilfe**

Art. 23 Spezialgesetzliche Aufsichtsbehörden

Nach *Absatz 1 Satz 1* müssen die Revisionsaufsichtsbehörde und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden einander alle Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln, die sie für die Durchsetzung der jeweiligen Gesetzgebung benötigen. Zu denken ist beispielsweise an die EBK im Bankensektor oder an das Bundesamt für

⁹⁹ Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz vom 21. März 1997 (SR 172.010; RVOG); Botschaft vom 2. Juli 2003 zum Entlastungsprogramm 2003 für den Bundeshaushalt, BBl 2003 5615, 5760 ff.).

Privatversicherungen im Bereich der Versicherungsaufsicht (bzw. dereinst an die noch zu schaffende Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA).

Durch diese Bestimmung wird der Informationsaustausch zwischen der Behörde, die mit der Revisionsaufsicht betraut ist, und den anderen Aufsichtsbehörden am Finanzmarkt ermöglicht. Auf diese Weise soll auf eine hinreichende Verknüpfung mit den übrigen Finanzmarktaufsichtsbehörden hingewirkt und eine umfassende Aufsicht sichergestellt werden. Durch eine Zusammenarbeit lässt sich zudem der Aufwand sowohl für die verschiedenen Aufsichtsbehörden als auch für die beaufsichtigten Gesellschaften senken.

Die Revisionsaufsichtsbehörde und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden sind nach *Satz 2* gehalten, ihre Tätigkeiten zu koordinieren, um Doppelspurigkeiten in der Aufsicht zu vermeiden. Soweit erforderlich kann der Bundesrat die Einzelheiten der Zusammenarbeit auf Verordnungsstufe regeln. Im Rahmen der Schaffung der zukünftigen Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) können zudem auch auf Gesetzesstufe weitere Punkte der Zusammenarbeit geordnet werden. Zum heutigen Zeitpunkt können hierzu keine Ausführungen gemacht werden, da die organisatorische Ausgestaltung der FINMA noch nicht feststeht.

Die in Absatz 1 genannten Aufsichtsbehörden informieren sich gemäss *Absatz 2* gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide, die für die jeweilige Aufsichtstätigkeit von Belang sein können. Die Information hat bereits über hängige Verfahren und nicht erst über Verfahren abschliessende Entscheide zu erfolgen, damit gewährleistet ist, dass bei Problemfällen auch die andern allenfalls betroffenen Aufsichtsbehörden rechtzeitig die erforderlichen Massnahmen anordnen können.

Art. 24 Börsen

Da die Börsenorgane nicht als spezialgesetzliche Behörden nach Artikel 23 E RAG gelten können, ist eine spezifische Vorschrift zur Zusammenarbeit zwischen der Revisionsaufsichtsbehörde und den Organen der Schweizer Börse notwendig.

Die Börse und die Aufsichtsbehörde koordinieren gemäss *Absatz 1* ihre Aufsichtstätigkeiten, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Eine wesentliche Massnahme zur Zusammenarbeit ordnet das Gesetz mit dem nachstehend erläuterten Absatz 3 selbst an. Eine Vorschrift analog zu Artikel 23 Absatz 1 Satz 1 E RAG erübrigt sich, weil die Aufsichtsbehörde nach Artikel 14 E RAG in der Lage ist, alle Informationen direkt bei den Revisionsunternehmen und Emittenten einzuholen.

Die Aufsichtsbehörde und die Börse informieren sich nach *Absatz 2* gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide, die für ihre Aufsichtstätigkeit von Belang sein können.

Können Sanktionen der Aufsichtsbehörde bei Verstössen gegen die Artikel 7 und 8 E RAG nicht durchgesetzt werden, so ergreift die Börse gemäss *Absatz 3* die erforderlichen Sanktionen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang vor allem an Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland, die von der Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde nicht sanktioniert werden können, weil das Schweizer Recht keine extraterritorialen Wirkungen entfalten kann. Es liegt daher an der Börse, die Einhaltung des Revisionsaufsichtsgesetzes sicherzustellen; sie sanktioniert (ausländische) Emittenten, deren Revisorinnen und Revisoren Vorschriften des schweizerischen Rechts missachten (s. dazu auch die Ausführungen zu Art. 8 Abs. 3^{bis} E BEHG). Die Befugnis der Börse zur Sanktionierung in- und ausländischer Emittenten bleibt in

jedem Fall unabhängig von der Sanktionierung der Revisionsunternehmen durch die Revisionsaufsichtsbehörde gewahrt.

Gemäss Artikel 82 des Kotierungsreglements stehen der Schweizer Börse SWX folgende Sanktionsmöglichkeiten gegen Emittenten zur Verfügung: Verweis, Publikation von Tatsachen, Busse bis 200 000 Franken, Sistierung des Handels, Streichung der Kotierung (Dekotierung), Ausschluss von weiteren Kotierungen und Publikation von Sanktionen. Artikel 24 Absatz 3 E RAG überlässt die Wahl der angemessenen Sanktion der Börse. Das Beschwerderecht der Emittenten gegen Sanktionsentscheide der Börse richtet sich auf Grund des Prinzips der Selbstregulierung nach dem Kotierungsreglement.

Art. 25 Strafverfolgungsbehörden

Die Aufsichtsbehörde und die Strafverfolgungsbehörden müssen einander nach *Absatz 1* alle für die Durchsetzung dieses Gesetzes notwendigen Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln.

Die Strafverfolgungsbehörde darf die von der Aufsichtsbehörde erhaltenen Auskünfte und Unterlagen nach *Absatz 2* nur im Rahmen desjenigen Strafverfahrens verwenden, für das die Aufsichtsbehörde Rechtshilfe gewährt hat. Sie darf Auskünfte und Unterlagen nicht an Dritte weitergeben, worunter auch am Verfahren beteiligte Drittpersonen zu verstehen sind.

Diese Bestimmungen zur Rechts- und Amtshilfe werden ergänzt durch *Absatz 3*, der eine Meldepflicht der Aufsichtsbehörde statuiert. Erhält diese in Ausübung ihrer dienstlichen Pflichten Kenntnis von strafbaren Handlungen (insbesondere von solchen gemäss Art. 42 E RAG), so muss sie die zuständigen Strafverfolgungsbehörden darüber informieren.

Absatz 4 statuiert eine Meldepflicht der Strafverfolgungsbehörden betreffend aufsichtsrelevante Verfahren: Die Strafverfolgungsbehörden melden der Aufsichtsbehörde sämtliche Verfahren, die im Zusammenhang mit einer Revisionsdienstleistung stehen, die von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erbracht wurde. Sie übermitteln der Aufsichtsbehörde die Urteile und die Einstellungsbeschlüsse. Die Meldepflicht gilt auch für Verfahren gegen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens oder gegen Personen, die von einem solchen zur Erbringung einer Revisionsdienstleistung beigezogen wurden.

Zu informieren ist insbesondere über Verfahren, die folgende Bestimmungen betreffen:

- *Buchstabe a*: Gemeldet werden müssen Strafverfahren wegen Betrug (Art. 146 StGB¹⁰⁰), unwahren Angaben über kaufmännische Gewerbe (Art. 152 StGB), unwahren Angaben gegenüber Handelsregisterbehörden (Art. 153 StGB), Ausnützen der Kenntnis vertraulicher Tatsachen (Art. 161 StGB), Unterlassen der Buchführung (Art. 166 StGB), Urkundendelikten (Art. 251, 253, 254 und 255) sowie wegen Verletzungen des Berufsgeheimnisses (Art. 321 StGB).

¹⁰⁰ SR 311.0.

- *Buchstabe b*: Meldepflichtig sind auch Verletzungen des Bankengeheimnisses (Art. 47 Bankengesetz¹⁰¹).
- *Buchstabe c*: Anzuzeigen sind zudem Verstösse gegen das Börsengeheimnis (Art. 43 Börsengesetz¹⁰²).

Die Information hat bereits über hängige Verfahren und nicht erst über die Verfahren abschliessende Entscheide zu erfolgen, damit gewährleistet ist, dass die Aufsichtsbehörde bei Problemfällen rechtzeitig die erforderlichen Massnahmen anordnen kann.

Art. 26 Zivilgerichte

Artikel 26 statuiert eine Meldepflicht der Zivilgerichte betreffend aufsichtsrelevante Verfahren: Die kantonalen Zivilgerichte und das Bundesgericht melden der Aufsichtsbehörde sämtliche Verfahren betreffend die Revisionshaftung (s. Art. 755 OR) für eine Dienstleistung, die von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erbracht wurde. Sie stellen der Aufsichtsbehörde die Urteile und andere Verfahren abschliessende Entscheide zu.

Die Meldepflicht gilt auch für Verfahren gegen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens oder gegen Personen, die von einem solchen zur Erbringung einer Revisionsdienstleistung beigezogen wurden.

Art. 27 Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden

Den Amts- und Rechtshilfebestimmungen kommt auf Grund der Internationalität des Kapitalmarktes eine grosse Bedeutung zu. Im Ausland bestehen bereits Revisionsaufsichtsbehörden (z.B. das Public Company Accounting Oversight Board in den USA [PCAOB]) oder sind im Entstehen begriffen (z.B. in der EU). Ein griffiges Amts- und Rechtshilfesystem dient nicht nur einer effizienten Aufsicht, sondern erleichtert auch die internationale Zusammenarbeit und trägt zur Verhinderung von Normkonflikten zwischen den beteiligten Rechtsordnungen bei.

Absatz 1 sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde zur Durchsetzung dieses Gesetzes ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um Auskünfte und Unterlagen ersuchen kann. Ob die entsprechenden Aufschlüsse erteilt werden, richtet sich nach dem für die ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden massgebenden Recht.

Die Aufsichtsbehörde darf gemäss *Absatz 2* ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden Auskünfte und Unterlagen übermitteln, die nicht öffentlich zugänglich sind, wenn drei Bedingungen erfüllt sind:

- Gemäss *Buchstabe a* dürfen die übermittelten Informationen nur zur direkten Beaufsichtigung von Personen und Unternehmen verwendet werden, die Revisionsdienstleistungen erbringen.
- *Buchstabe b* setzt voraus, dass die ersuchende ausländische Behörde an das Amts- oder Berufsgeheimnis gebunden ist.
- Nach *Buchstabe c* dürfen die übermittelten Informationen von der ausländischen Behörde nur auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag

¹⁰¹ SR 952.0.

¹⁰² SR 954.1.

oder mit vorgängiger Zustimmung der schweizerischen Aufsichtsbehörde an andere Behörden und Organe weitergeleitet werden, die im öffentlichen Interesse liegende Aufsichtsaufgaben wahrnehmen und ihrerseits an das Amts- und Berufsgeheimnis gebunden sind.

Absatz 2 wurde in redaktionell leicht modifizierter Form aus dem Entwurf zum Versicherungsaufsichtsgesetz (BBl 2003 3789 ff., 3898) übernommen. Letzterer basiert wiederum auf den Vorgaben im Bankengesetz (SR 952.0).

Nach *Absatz 3* muss die Aufsichtsbehörde die Zustimmung zur Weiterleitung von Auskünften oder von Unterlagen an Strafbehörden verweigern, wenn die Rechtshilfe in Strafsachen wegen der Art der Tat ausgeschlossen wäre. Somit sind für die Gewährung der Rechtshilfe nur die Ausschlussgründe bezüglich der Art der Tat (entsprechend Art. 3 Rechtshilfegesetz, SR 351.1, beispielsweise im Bereich der Fiskaldelikte) zu prüfen und nicht die Voraussetzung der beidseitigen Strafbarkeit; Letztere schliesst nicht die Rechtshilfe an sich aus, sondern nur die Anordnung von Zwangsmassnahmen (vgl. Art. 64 Rechtshilfegesetz). Die Aufsichtsbehörde entscheidet im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz. Damit wird klargestellt, dass sowohl die Aufsichtsbehörde als auch das Bundesamt für Justiz der Übermittlung von Informationen zustimmen müssen.

Der Bundesrat ist gemäss *Absatz 4* befugt, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln. In diesen Verträgen erfolgt sinngemäss auch die Anerkennung ausländischer Behörden im Sinne von Artikel 8 Absatz 2 E RAG. Entsprechende Abkommen müssen vom Parlament nicht mehr genehmigt werden. Der Bundesrat hat jedoch die in Absatz 2 aufgestellten Rahmenbedingungen zwingend zu beachten. Der Gesetzesentwurf macht die Amtshilfe nicht vom Vorhandensein derartiger Verträge abhängig, um zu vermeiden, dass eine grosse Anzahl entsprechender Abkommen abgeschlossen werden müssen. Dennoch sind staatsvertragliche Regelungen sinnvoll, da in ihnen die gegenseitigen Amtshilfepflichten verankert und Einzelheiten geregelt werden können.

Art. 28 Grenzüberschreitende Prüfungshandlungen

Die Bestimmung enthält die gesetzliche Grundlage für eine Kontrolle vor Ort durch die schweizerische Aufsichtsbehörde im Ausland. Diese Regelung entspricht der Internationalität der Kapitalmärkte. Spiegelbildlich wird auch eine Vorortkontrolle durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden in der Schweiz ermöglicht. Es wird dabei sichergestellt, dass die schweizerische Revisionsaufsichtsbehörde Gegenrecht erhält.

Absatz 1 Satz 1 sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde zur Durchsetzung dieses Gesetzes ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um die Vornahme von stellvertretenden Prüfungshandlungen im Ausland ersuchen kann. Auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit vorgängiger Zustimmung der ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde kann sie gemäss *Satz 2* in eigener Verantwortung direkt Prüfungshandlungen im Ausland vornehmen.

Absatz 2 enthält die Komplementärnorm zu Absatz 1 Satz 1: Auf Ersuchen ausländischer Revisionsaufsichtsbehörden nimmt die Aufsichtsbehörde stellvertretend für diese Prüfungshandlungen im Inland vor, wenn der ersuchende Staat Gegenrecht hält. Damit wird auf das sog. materielle Gegenrecht Bezug genommen, wonach das Gegenrecht nicht zwingend durch einen Staatsvertrag, sondern durch tieferran-

giges Recht oder durch Rechtsprechung gewährleistet ist. Artikel 27 Absätze 2 und 3 E RAG finden entsprechende Anwendung. Die dort aufgestellten Bedingungen für die Gewährung der Amts- bzw. der Rechtshilfe bleiben somit vorbehalten.

Absatz 3 enthält die Komplementärnorm zu Absatz 1 Satz 2: Auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit vorgängiger Zustimmung der Aufsichtsbehörde können ausländische Revisionsaufsichtsbehörden Prüfungshandlungen in der Schweiz selbst vornehmen, wenn der ersuchende Staat (sog. materielles) Gegenrecht hält. Artikel 27 Absätze 2 und 3 E RAG finden entsprechende Anwendung. Auch hier bleiben die dort aufgestellten Bedingungen für die Gewährung der Amts- bzw. der Rechtshilfe vorbehalten.

Nach *Absatz 4* kann die Aufsichtsbehörde eine ausländische Revisionsaufsichtsbehörde bei deren Aufsichtshandlungen in der Schweiz begleiten. Die von der Aufsichtshandlung betroffene Person oder das betroffene Unternehmen haben das Recht, eine solche Begleitung zu verlangen. Die Aufsichtsbehörde steht es frei, zur Erfüllung dieser Pflicht auf Drittpersonen zurückgreifen (s. Art. 21 E RAG).

Der Bundesrat ist nach *Absatz 5* befugt, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln. Er hat sich dabei allerdings an die in den Absätzen 2 und 3 aufgestellten Rahmenbedingungen zu halten.

2.5.7 Organisation der Aufsichtsbehörde, Verfahren und Rechtsschutz

Art. 29 Aufsichtsbehörde

Die Aufsicht nach diesem Gesetz obliegt nach *Absatz 1* der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde.

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde wird auf Grund von *Absatz 2* als öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestaltet. Als solche übt sie die Aufsicht über die Revisionsbranche unabhängig aus, wobei die Unabhängigkeit sowohl gegenüber den politischen Behörden wie auch gegenüber der Wirtschaft gegeben sein muss.

Die Aufsichtsbehörde wird deshalb nicht als Verwaltungsstelle innerhalb der zentralen Bundesverwaltung konzipiert (vgl. zu den alternativen organisatorischen Strukturen hinten Ziff. 3.3.4.), sondern gemäss *Absatz 3* als selbständige öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die eigene Rechtspersönlichkeit hat insbesondere zur Folge, dass die Aufsichtsbehörde selber Rechte und Pflichten erwerben kann. So kann sie etwa Eigentum an ihren Einrichtungen erwerben und sich Dritten gegenüber vertraglich verpflichten.

Absatz 3 sieht vor, dass die Aufsichtsbehörde in ihrer Organisation sowie in ihrer Betriebsführung selbständig ist und eine eigene Rechnung ausserhalb des Finanzhaushalts des Bundes führt. Die Tätigkeit der Aufsichtsbehörde soll nicht von aussen über die Zuteilung und Verwaltung der Ressourcen für die Aufgabenerfüllung beeinflusst werden. Voraussetzung dafür ist die Eigenfinanzierung. Diese soll dadurch realisiert werden, dass die Aufsichtsbehörde sich vollständig über Gebühren und eine Aufsichtsabgabe finanziert, die von den zugelassenen und beaufsichtigten Personen und Unternehmen erhoben werden (vgl. dazu Art. 22 E RAG). Eine ausreichende und unabhängige Finanzierung wird eine der zentralen Voraussetzungen

dafür bilden, dass die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde von ihren ausländischen Partnerbehörden als gleichwertig anerkannt wird. Diese Anerkennung wiederum bringt den Schweizer Revisorinnen und Revisoren sowie Revisionsunternehmen administrative Vorteile, weil damit voraussichtlich die Registrierung in einigen ausländischen Revisionsregistern entfällt.

Art. 30 Organe

Als Organe der Aufsichtsbehörde sind der Aufsichtsrat, die Direktorin oder der Direktor und die Revisionsstelle vorgesehen. Die Organisation der Aufsichtsbehörde entspricht damit derjenigen von diversen vergleichbaren Institutionen (vgl. beispielsweise Art. 3 des Bundesgesetzes vom 24. März 1995 über Statut und Aufgaben des Eidgenössischen Instituts für Geistiges Eigentum, SR 172.010.31, oder Art. 71 des Bundesgesetzes vom 15. Dezember 2000 über Arzneimittel und Medizinprodukte, SR 812.21).

Art. 31 Aufsichtsrat

Gemäss *Absatz 1* wählt der Bundesrat den Aufsichtsrat und bestimmt, wer das Präsidium und das Vizepräsidium innehat.

Angesichts der eng umschriebenen Aufgabenstellung der Aufsichtsbehörde und der notwendigen fachlichen Spezialisierung der für diese tätigen Personen sollte der Aufsichtsrat nicht zu gross sein. Zudem wird die Aufsichtsbehörde im Vergleich zu anderen Anstalten des Bundes einen relativ kleinen Personalbestand aufweisen. *Absatz 2* sieht daher vor, dass die Aufsichtsbehörde von maximal fünf Aufsichtsrätinnen oder Aufsichtsräten geleitet werden soll.

Da die Aufsichtsbehörde über eine hohe Sachkompetenz im Bereich der Revision verfügen muss, rechtfertigt es sich, auch an die Mitglieder des Aufsichtsrates fachliche Anforderungen zu stellen und als Wählbarkeitsvoraussetzung das erforderliche Fachwissen zu statuieren.

Nur eine unabhängige Revisionsaufsicht ist glaubwürdig; daher dürfen bei den Mitgliedern des Aufsichtsrates keine Interessenkollisionen vorliegen. Zudem bildet die Unabhängigkeit von der Revisionsbranche eine wesentliche Voraussetzung der Gleichwertigkeitsanerkennung der Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde durch ihre ausländischen Partnerbehörden.

Die Aufsichtsrätinnen und Aufsichtsräte dürfen insbesondere keine Revisionsdienstleistungen erbringen oder Organe bzw. Angestellte eines Revisionsunternehmens sein. Nicht unabhängig wäre beispielsweise auch eine Person, die im Auftragsverhältnis als Beraterin oder Berater für ein Revisionsunternehmen tätig ist. Die Amtsdauer der Aufsichtsrätinnen und Aufsichtsräten beträgt vier Jahre, was die Unabhängigkeit der Mitglieder der Aufsichtsbehörde unterstreicht.

In *Absatz 3* werden die Aufgaben des Aufsichtsrates aufgeführt. Der Aufsichtsrat hat im Gegensatz zu Behördenkommissionen wie der EBK keine materiellen Einzelfall-Entscheide zu fällen oder Verwaltungsverfügungen zu erlassen.

In *Buchstabe a* wird dem Aufsichtsrat die Kompetenz zur Regelung der Organisation der Aufsichtsbehörde im Einzelnen übertragen. Die damit verbundene Autonomie im organisatorischen Bereich soll die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde unterstützen. Soweit der Aufsichtsbehörde der Erlass von Ausführungsbestimmun-

gen übertragen wird (s. dazu Art. 43 Satz 2 E RAG), ist hierfür der Aufsichtsrat und nicht der Direktor oder die Direktorin zuständig.

Die weit gehende Autonomie der Aufsichtsbehörde wird in *Buchstabe b* dadurch bekräftigt, dass nicht der Bundesrat, sondern der Aufsichtsrat die Direktorin oder den Direktor wählt. Da es sich beim Direktor oder der Direktorin um das oberste vollziehende Organ handelt, rechtfertigt es sich jedoch, die Wahl des Aufsichtsrates unter den Vorbehalt der Genehmigung durch den Bundesrat zu stellen.

In den *Buchstaben c, d und e* werden die wesentlichen Instrumente aufgezählt, mit denen der Aufsichtsrat als oberstes Organ seine Verantwortung für die Aufsichtsbehörde wahrnimmt: die Überwachung der Aufgabenerfüllung durch den Direktor oder die Direktorin, die Genehmigung der Berichte über die Tätigkeit und die Praxis der Aufsichtsbehörde (vgl. Art. 20 Abs. 1 und Art. 39 Abs. 2 E RAG) sowie die Genehmigung des Voranschlags und der Jahresrechnung.

In *Absatz 4* wird für die Entschädigung der Aufsichtsrätinnen und Aufsichtsräte die sinngemässe Anwendung von Artikel 6a des Bundespersonalgesetzes (BPG, SR 172.220.1) statuiert. Dies ist notwendig, weil das BPG grundsätzlich für den Aufsichtsrat der Aufsichtsbehörde gelten soll (zum Personal siehe Art. 34 E RAG).

Mit dem Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 über die Entlöhnung und weitere Vertragsbedingungen des obersten Kaderns und der Mitglieder leitender Organe von Unternehmen und Anstalten des Bundes (AS 2002 297) wurde die Regelung der Anstellungsbedingungen der obersten Führungskräfte, der Mitglieder der Verwaltungsräte und analoger Leitungsgremien vereinheitlicht (vgl. BBl 2002 7514). Mit Absatz 4 wird das Revisionsaufsichtsgesetz an das genannte Gesetz angepasst.

Art. 32 Direktorin oder Direktor

Diese Bestimmung enthält den Aufgabenkatalog der Direktorin oder der Direktors.

Gemäss *Absatz 1* stellt die Direktorin oder der Direktor das oberste vollziehende Organ der Aufsichtsbehörde dar und erfüllt alle Aufgaben gemäss Gesetz, die nicht dem Aufsichtsrat vorbehalten sind. Sie oder er ist insbesondere für den Erlass der für die Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit der Aufsichtsbehörde notwendigen Verfügungen zuständig. Der Aufsichtsrat kann jedoch abweichende Unterschriftenregelungen vorsehen (s. Art. 31 Abs. 2 Bst. a E RAG).

Nach *Absatz 2* erarbeitet die Direktorin oder der Direktor die Entscheidungsgrundlagen des Aufsichtsrates und berichtet diesem regelmässig, bei besonderen Ereignissen ohne Verzug.

Die Direktorin oder der Direktor kann gemäss *Absatz 3* in internationalen Organisationen und Gremien mitwirken, welche Angelegenheiten der Revisionsaufsicht behandeln. Die Vertretung der Schweiz gegen aussen fällt ohne besondere Anordnung in die Zuständigkeit des Bundesrates (vgl. Art. 184 BV, SR 101). Es erscheint jedoch sinnvoll, dass der Direktor oder die Direktorin im Namen der Aufsichtsbehörde in internationalen Gremien mitwirken kann, in denen aufsichtsrelevante Themen behandelt werden. Was den Abschluss von völkerrechtlichen Verträgen angeht, sollen jedoch weiterhin die regulären Zuständigkeiten gelten (vgl. dazu Art. 8 Abs. 2, Art. 27 Abs. 4 und Art. 28 Abs. 5 E RAG sowie Art. 24 Parlamentsgesetz, SR 171.10, und Art. 7a Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetz, SR 172.010).

Art. 33 Revisionsstelle

Die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK) besorgt die Revision der Jahresrechnung der Aufsichtsbehörde nach Massgabe des Finanzkontrollgesetzes vom 28. Juni 1967 (FKG; SR 614.0). Die Rechnungsprüfung kann nicht an ein privates Revisionsunternehmen übertragen werden, da dies mit der Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde nicht vereinbar wäre.

Die EFK nimmt allerdings eine genauere Kontrolle vor, als dies im Rahmen einer privatrechtlichen Revision der Fall wäre. Die EFK nimmt insbesondere auch eine Wirtschaftlichkeitsprüfung vor (vgl. Art. 5 Abs. 2 FKG). Um sicherzustellen, dass in diesem Rahmen nicht die Aufsichtstätigkeit der Aufsichtsbehörde Gegenstand der Prüfung durch die EFK wird, empfiehlt es sich, die Revision durch die EFK entsprechend einzuschränken (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 8 Abs. 2 E FKG).

Art. 34 Personal

Nach *Absatz 1* stellt die Aufsichtsbehörde ihr Personal öffentlich-rechtlich an.

Der Handlungsspielraum der Aufsichtsbehörde bei den Anstellungsbedingungen des Personals muss grösser sein als derjenige, den das Bundespersonalrecht zur Verfügung stellt. Insbesondere muss die Aufsichtsbehörde bei der Entlohnung von Fachleuten über die Ansätze des Bundespersonalrechts hinausgehen können. In *Absatz 2* wird daher der Erlass eines eigenständigen Personalstatuts durch den Bundesrat vorgesehen. Die Revisionsaufsichtsbehörde ist demnach in Übereinstimmung mit Artikel 2 Absatz 1 Buchstabe e BPG vom Geltungsbereich des BPG ausgenommen.

Wie bei den Mitgliedern des Aufsichtsrats (s. Art. 31 Abs. 2 Satz 2 E RAG) stellt sich auch für das Personal der Aufsichtsbehörde die Problematik der Unabhängigkeit von der Revisionsbranche: Die Direktorin oder der Direktor sowie das restliche Personal der Aufsichtsbehörde müssen von der Revisionsbranche hinreichend unabhängig sein. Der Bundesrat erlässt hierfür die entsprechenden Vorschriften.

In *Absatz 3* wird die sinngemässe Anwendung von Artikel 6a BPG auf die Löhne der Direktorin oder des Direktors sowie der Angehörigen des geschäftsleitenden Kaders der Aufsichtsbehörde statuiert (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 31 Abs. 4 E RAG).

Art. 35 Amtsgeheimnis

Die Organe der Aufsichtsbehörde und ihr Personal unterstehen dem Amtsgeheimnis.

Die Verletzung des Amtsgeheimnisses ist nach Artikel 320 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 strafbar (StGB, SR 311.0).

Zur Geheimhaltungspflicht von Personen, die von der Aufsichtsbehörde im Auftragsverhältnis beigezogen werden, wird auf die Ausführungen zu Artikel 21 Absatz 3 und Artikel 42 Absatz 1 Bst. d E RAG verwiesen.

Art. 36 Rechnungswesen

Die Artikel 36 und 37 E RAG betreffen die finanztechnischen Aspekte, die als Folge der betrieblich-organisatorischen und rechnungsmässigen Verselbständigung der Aufsichtsbehörde geregelt werden müssen (s. Art. 29 Abs. 3 E RAG).

Absatz 1 sieht vor, dass der Voranschlag und die Jahresrechnung der Aufsichtsbehörde aus dem Budget und der Rechnung des Bundes ausgeklammert werden. Auf die Rechnungslegung der Aufsichtsbehörde finden gemäss *Absatz 2* die Artikel 662a–663b OR sinngemässe Anwendung.

Die Aufsichtsbehörde bildet nach *Absatz 3* die für die Ausübung ihrer Aufsichtstätigkeit erforderlichen Reserven im Umfang von höchstens einem Jahresbudget. Die Reserven dienen dazu, unvorhergesehene Risiken und Einnahmeschwankungen auszugleichen und geplante Investitionen, beispielsweise in den Bereichen der Informatik oder des Mobiliars, zu tätigen. Da die Äufnung dieser Reserven über einen längeren Zeitraum erfolgt, ist sie für die Revisionsbranche wirtschaftlich tragbar.

Art. 37 Tresorerie

Die Aufsichtsbehörde verfügt gemäss *Absatz 1* über ein Kontokorrent beim Bund und legt die überschüssigen Gelder beim Bund zu Marktzinsen an. *Absatz 2* sieht vor, dass der Bund der Aufsichtsbehörde zur Sicherstellung ihrer Zahlungsbereitschaft Darlehen zu Marktzinsen gewährt.

Da die Aufsichtsbehörde öffentliche Aufgaben erfüllt, muss unter allen Umständen ihre Zahlungsbereitschaft sichergestellt und daher eine entsprechende Verpflichtung des Bundes zur Gewährung von Darlehen statuiert werden. Im Gegenzug soll die Aufsichtsbehörde überschüssige Gelder beim Bund anlegen.

Art. 38 Steuerbefreiung

Die Aufsichtsbehörde ist von jeder Besteuerung durch den Bund, die Kantone und die Gemeinden befreit. Die Mittel der im öffentlichen Interesse tätigen Revisionsaufsichtsbehörde sollen nicht durch die Entrichtung von Steuern geschmälert werden. Demgegenüber ist die Aufsichtsbehörde nicht von der Entrichtung von Gebühren und Kausalabgaben dispensiert.

Art. 39 Aufsicht

Die Aufsichtsbehörde untersteht nach *Absatz 1 Satz 1* der Aufsicht des Bundesrates. Der Umfang der Aufsicht ist nicht derart umfassend wie bei der zentralen Bundesverwaltung. Er ist vielmehr beschränkt auf die dem Bundesrat gesetzlich eingeräumten Befugnisse wie namentlich die Wahl des Aufsichtsrates (Art. 31 Abs. 1 E RAG), den Erlass des Personalstatuts (Art. 34 Abs. 2 E RAG), die Gebührenregelung (Art. 22 Abs. 3 E RAG) oder die Information durch Berichte der Aufsichtsbehörde (Art. 39 Abs. 2 E RAG). Der Bundesrat wahrt die Unabhängigkeit der Aufsichtsbehörde nach diesem Gesetz.

Da ein Direktkontakt mit dem Bundesrat praktisch zu schwerfällig ist, tritt die Aufsichtsbehörde gemäss *Satz 2* mit dem Bundesrat über das Eidgenössische Finanzdepartement in Kontakt.

Auf Grund der Oberaufsicht der Bundesversammlung (s. Art. 169 BV, SR 101) erstattet die Aufsichtsbehörde dem Bundesrat und der Bundesversammlung gemäss *Absatz 2* jährlich Bericht über ihre Tätigkeit. Zum öffentlichen Bericht über die Tätigkeit und die Praxis siehe die Ausführungen zu Artikel 20 Absatz 1 E RAG.

Art. 40 Verfahren und Rechtsschutz

Sämtliche Verfahren dieses Gesetzes richten sich gemäss *Absatz 1* nach den Bestimmungen des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG; SR 172.021).

Gegen Verfügungen der Aufsichtsbehörde kann nach *Absatz 2* Beschwerde bei der Rekurskommission EVD geführt werden.

Entscheide der Rekurskommission EVD können mit Verwaltungsgerichtsbeschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 98 Bst. e Bundesrechtspflegegesetz, SR 173.110).

Die Bundesrechtspflege befindet sich derzeit in Revision. Der Rechtsweg wird mit dem Inkrafttreten der neuen Gesetzgebung voraussichtlich die Beschwerde an das Bundesverwaltungsgericht und eine Weiterzugsmöglichkeit an das Bundesgericht vorsehen.

Der Entwurf schafft eine Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit, die ihre Aufgaben unabhängig von der zentralen Bundesverwaltung erfüllt. Für die Zeit bis zum Tätigwerden des Bundesverwaltungsgerichts erscheint eine verwaltungsunabhängige Rekurskommission als Beschwerdeinstanz sinnvoll. Auf die Errichtung einer neuen Rekurskommission ist mit Blick auf die Kürze der zu überbrückenden Zeitspanne zu verzichten. Auf Grund ihrer bestehenden sachlichen Zuständigkeiten und der verfügbaren Ressourcen kann die Beschwerdezuständigkeit interimistisch der Rekurskommission EVD übertragen werden.

Mit Blick auf das Beschwerderecht stellt sich weiter die Frage, ob eine Gesellschaft, gegen deren Revisionsstelle die Aufsichtsbehörde eine Verfügung erlassen hat, zu einem Rechtsmittel befugt ist. Es versteht sich von selbst, dass Gesellschaften überall da zur Beschwerde befugt sind, wo sich eine Verfügung der Aufsichtsbehörde direkt an sie wendet, so etwa wenn nach Artikel 14 E RAG Auskünfte oder Unterlagen verlangt werden. Wo sich aber eine Verfügung gegen die Revisionsstelle richtet, liegt es ausschliesslich an dieser, erforderlichenfalls ein Rechtsmittel einzulegen. Zwar ist auch eine geprüfte Gesellschaft insofern indirekt davon betroffen, als ihrer Revisionsstelle beispielsweise die Zulassung entzogen wird und sie in der Folge eine neue Revisionsstelle wählen muss. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Verfügungsadressatin ausschliesslich die Revisionsstelle ist. Dieser muss es im Rahmen ihrer Eigenverantwortung überlassen bleiben, darüber zu entscheiden, ob sie den Rechtsweg beschreiten will; nur sie kann letztlich beurteilen, ob ihr die ergriffene Sanktion gerechtfertigt erscheint. Würde den indirekt betroffenen Gesellschaften ebenfalls ein Beschwerderecht eingeräumt, hätte dies zur Folge, dass unter Umständen Rechtsmittelverfahren durchgeführt werden müssten, obschon die Verfügungsadressatin selbst den Sachverhalt und die Sanktionierung anerkennt. Das Beschwerderecht der unmittelbar betroffenen Revisionsstelle erscheint für den Rechtsschutz genügend.

2.5.8

Strafbestimmungen

Der Entwurf unterscheidet zwei Gruppen von Delikten:

- Übertretungen werden von der Aufsichtsbehörde unter Anwendung des Verwaltungsstrafrechts sanktioniert;
- Vergehen werden von den kantonalen Strafgerichten beurteilt.

Die Doppelrolle der Aufsichtsbehörde als untersuchende Behörde einerseits und als sanktionierende Behörde andererseits sowie die Aufspaltung der Zuständigkeiten ist mit gewissen Nachteilen verbunden. Falls im Rahmen der Arbeiten zur Integrierten Finanzmarktaufsicht (FINMA) eine sinnvolle Lösung für diese Probleme erarbeitet wird, wird zu prüfen sein, ob diese auch auf das Sanktionswesen im Bereich der Revisionsaufsicht zu übertragen ist.

Die Bussenrahmen werden relativ hoch angesetzt. Der Entwurf sieht vor, dass Übertretungen mit Busse bis zu 100 000 Franken und Vergehen mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 1 000 000 Franken bestraft werden können. Die vorgeschlagenen Bussenhöhen entsprechen den Vorschlägen zum neuen Versicherungsaufsichtsgesetz (Art. 83 f. E VAG, BBl 2003 3900 ff.). Die Bussenhöhe beim Vergehenstatbestand (Art. 42 E RAG) entspricht dem neuen Allgemeinen Teil zum Strafgesetzbuch, wonach künftig Geldstrafen bis zu 1 080 000 Franken verhängt werden können (Art. 34 Abs. 1 und 2 nStGB). Die Bussenhöhe beim Übertretenstatbestand nach Artikel 41 E RAG geht deutlich über die im neuen Allgemeinen Teil festgelegte Höchstbusse für Übertretungen von 10 000 Franken hinaus (Art. 106 Abs. 1 nStGB). Diese höhere Bussenobergrenze ist hier jedoch angesichts der wirtschaftlichen Realitäten ohne weiteres angemessen. Im Nebenstrafrecht geht die Entwicklung zudem allgemein in Richtung höhere Bussen.

Artikel 41 E RAG (Übertretungen) ist prinzipiell nur auf natürliche Personen anwendbar. Die am 1. Oktober 2003 in Kraft getretene Bestimmung zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit des Unternehmens (Art. 100^{quater} StGB [AS 2003 3043 f.]) gilt nur bei Vergehen und Verbrechen. Für ausgesprochene Bagatellfälle bleibt aber die Ausnahmenvorschrift von Artikel 7 des Verwaltungsstrafrechts (VStrR; SR 313.0) vorbehalten. Dieser zufolge kann bei Straftaten, für die eine Busse von höchstens 5000 Franken in Betracht kommt und bei denen die Ermittlung der strafbaren Person Untersuchungsmassnahmen bedingen, die im Hinblick auf die verurteilte Strafe unverhältnismässig wären, direkt das Unternehmen zur Bezahlung der Busse verurteilt werden.

Wird in einem Unternehmen hingegen ein Vergehenstatbestand im Sinne von Artikel 42 Absatz 1 E RAG begangen, ist Artikel 100^{quater} StGB anwendbar. Demnach kann ein solches Vergehen dem Unternehmen zugerechnet und das Unternehmen mit Busse bis zu 5 Millionen Franken bestraft werden (Art. 100^{quater} Abs. 1 StGB), wenn diese Tat wegen einer mangelhaften Organisation des Unternehmens keiner natürlichen Person zugerechnet werden kann. In Bezug auf Artikel 41 Absatz 2 E RAG, welcher bei fahrlässiger Begehung keine Gefängnisstrafe, sondern eine Busse bis zu 50 000 Franken androht, verbleibt wiederum nur die Möglichkeit der Anwendung von Artikel 7 VStrR.

Art. 41 Übertretungen

Diese Bestimmung erfasst Delikte von geringerer Schwere. Mit einer Busse bis zu 100 000 Franken wird gemäss *Absatz 1* bestraft, wer:

- *Buchstabe a:* gegen die Grundsätze zur Unabhängigkeit nach Artikel 11 bzw. Artikel 728 des Obligationenrechts (SR 220) verstösst;
- *Buchstabe b:* gegen die Meldepflichten nach Artikel 15 verstösst;
- *Buchstabe c:* gegen die Mitteilungspflicht nach Artikel 16 Absatz 3 verstösst;
- *Buchstabe d:* gegen eine Ausführungsbestimmung zu diesem Gesetz verstösst, deren Übertretung vom Bundesrat für strafbar erklärt wurde;
- *Buchstabe e:* gegen eine Verfügung oder Massnahme der Aufsichtsbehörde verstösst, die unter Hinweis auf die Strafdrohung dieses Artikels erlassen wurde; bei der Verfügung kann es sich auch um eine Anweisung im Sinne von Artikel 17 Absatz 4 E RAG handeln.

Der Entwurf verzichtet auf eine Strafnorm betreffend Verstösse gegen die Pflichten zur Qualitätssicherung nach Artikel 12 E RAG, weil das zu bestrafende Verhalten für einen Straftatbestand nicht in allgemeiner Weise hinreichend klar und konkret umschrieben werden kann (strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz). Die Aufsichtsbehörde kann jedoch Missstände im Bereich der Qualitätssicherung dadurch strafrechtlich sanktionieren, dass sie konkrete Anweisungen erlässt und diese mit einer Strafdrohung nach Absatz 1 Buchstabe e E RAG verbindet.

Handelt der Täter bei einem der in Absatz 1 aufgeführten Delikte fahrlässig, so wird er gemäss *Absatz 2* mit Busse bis zu 50 000 Franken bestraft.

Die Verfolgung und Beurteilung dieser Übertretungen liegt gemäss *Absatz 3* in der Kompetenz der Aufsichtsbehörde und erfolgt unter Anwendung der Vorschriften des VStrR.

Die Verfolgung der Übertretungen verjährt gemäss geltendem Recht nach vier Jahren (Art. 11 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 5 Bst. b StGB; nach Inkrafttreten der Änderung vom 13. Dezember 2002 des Strafgesetzbuchs [BBl 2002 8240] Art. 11 Abs. 1 VStrR i.V.m. Art. 333 Abs. 6 Bst. b nStGB). Diese Verjährungsfrist wird mit *Absatz 4* auf sieben Jahre erhöht und damit an die Verjährungsfrist von Vergehen angepasst (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 42 E RAG).

Art. 42 Vergehen

Diese Vorschrift erfasst schwerere Delikte. Mit Gefängnis oder einer Busse bis zu 1 000 000 Franken werden die nachfolgenden, in *Absatz 1* umschriebenen Delikte geahndet:

- Nach *Buchstabe a* wird bestraft, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung (s. Art. 4–8 E RAG) oder trotz Verbot zur Ausübung dieser Tätigkeit (s. Art. 18 f. E RAG, aber auch Art. 54 StGB und Art. 67 nStGB) erbringt.
- Nach *Buchstabe b* wird bestraft, wer gegenüber der Aufsichtsbehörde die verlangten Auskünfte nicht erteilt, die verlangten Unterlagen nicht herausgibt oder ihr gegenüber falsche oder unvollständige Angaben macht oder ihr keinen Zutritt zu seinen Geschäftsräumlichkeiten gewährt

(s. Art. 14 E RAG). Die Strafbarkeit setzt die Missachtung einer rechtskräftigen Verfügung voraus. Diese Vorschrift gilt auch für von der Aufsichtsbehörde beauftragte Drittpersonen (s. Art. 21 E RAG).

- Nach *Buchstabe c* wird bestraft, wer gegen die Pflichten zur Dokumentation und zur Aufbewahrung nach Artikel 13 E RAG verstösst. Diese Bestimmung steht in einem engen sachlichen Zusammenhang mit den in Buchstabe b erfassten Straftatbeständen. Die Ahndung als Vergehen trägt der Bedeutung Rechnung, die der Dokumentations- und Aufbewahrungspflicht gerade in Problemfällen zukommen kann.
- Nach *Buchstabe d* wird bestraft, wer während oder nach Beendigung der Tätigkeit als von der Aufsichtsbehörde beauftragte Drittperson (s. Art. 21 E RAG) ein Geheimnis offenbart, das ihr in dieser Eigenschaft anvertraut worden ist oder das sie in dieser Eigenschaft wahrgenommen hat. Vorbehalten bleiben die eidgenössischen und kantonalen Bestimmungen über die Zeugnispflicht und die Auskunftspflicht gegenüber einer Behörde.

Bei Inkrafttreten der Änderung vom 13. Dezember 2002 des StGB (BBl 2002 8240) erhält der Ingress von Artikel 42 Absatz 1 E RAG die folgende Fassung:

«¹ Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe wird bestraft, wer ...»

Die vorsätzliche Tatbegehung wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 1 000 000 Franken bestraft. Unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realitäten und der Höhe des immensen Schadens, der durch mangelhafte Revisionsarbeiten entstehen kann, erscheint der hohe Bussenrahmen gerechtfertigt.

Handelt der Täter fahrlässig, so wird er gemäss *Absatz 2* mit Busse bis zu 100 000 Franken bestraft.

Bei Inkrafttreten der Änderung vom 13. Dezember 2002 des StGB (BBl 2002 8240) erhält Artikel 42 Absatz 2 E RAG die folgende Fassung:

«² Handelt der Täter fahrlässig, so wird er mit Busse bestraft.»

Die Untersuchung und Strafverfolgung der Vergehenstatbestände obliegt gemäss *Absatz 3* den Kantonen. Zur Rechtshilfe zwischen den Strafverfolgungsbehörden und der Aufsichtsbehörde wird auf Artikel 25 Absätze 1 und 2 E RAG verwiesen.

Die Vergehen gemäss Absatz 1 verjähren nach sieben Jahren (s. Art. 70 Abs. 1 Bst. c StGB bzw. Art. 97 Abs. 1 Bst. c nStGB).

2.5.9 Schlussbestimmungen

Art. 43 Vollzug

Der Bundesrat erlässt gemäss *Satz 1* die Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz. Die grosse Dynamik am Kapitalmarkt erfordert eine hohe Flexibilität beim Erlass der in diesem Bereich notwendigen generell-abstrakten Regelungen. Eine Kompetenzdelegation an den Bundesrat zum Erlass von Ausführungsbestimmungen drängt sich daher auf. Die vorliegende Delegationsnorm ermöglicht es aber nicht, Bestimmungen zu erlassen, die von ihrer Bedeutung her auf Gesetzesstufe zu regeln wären.

Der Bundesrat kann auf Grund von *Satz 2* die Aufsichtsbehörde ermächtigen, weitere Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Die Detailregelung der Aufsicht umfasst komplexe technische Fragen, die auf Grund der grösseren Sachnähe bei Bedarf der Aufsichtsbehörde übertragen werden sollen. Der Aufsichtsbehörde dürfen jedoch nur Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung zur Regelung überlassen werden.

Art. 44 Übergangsbestimmungen

Erfüllt eine natürliche Person oder ein Revisionsunternehmen die Aufgaben einer Revisionsstelle, so gelten gemäss *Absatz 1* die Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes, sobald auf die zu prüfende juristische Person (also Gesellschaften, Vereine und Stiftungen) die neuen Vorschriften des Obligationenrechts bzw. des Zivilgesetzbuches zur Revisionsstelle Anwendung finden.

Erbringen natürliche Personen oder Revisionsunternehmen andere Revisionsdienstleistungen als die in Absatz 1 erfasste Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, so findet das Revisionsaufsichtsgesetz gemäss *Absatz 2* mit seinem Inkrafttreten Anwendung.

Das intertemporale Recht des Revisionsaufsichtsgesetzes wird durch die Absätze 1 und 2 auf die Übergangsbestimmungen des Entwurfs zur Revision des Rechts der GmbH abgestimmt (wobei Art. 7 E ÜBest in der Fassung des Entwurfs zur GmbH-Revision durch den vorliegenden Entwurf modifiziert wird; siehe dazu die Ausführungen zu Art. 7 E ÜBest in der neuen Fassung).

Dies bedeutet, dass sich eine Revisionsstelle nach Absatz 1 so lange nicht den Bestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes anpassen muss, als die zu prüfende Gesellschaft, der zu prüfende Verein oder die zu prüfende Stiftung nicht verpflichtet ist, ihre Jahres- bzw. Konzernrechnung nach neuem Revisionsrecht prüfen zu lassen.

Umgekehrt ist das Revisionsaufsichtsgesetz für besondere, punktuelle Prüfungsvorgänge gemäss Absatz 2 (z.B. eine Kapitalherabsetzungsprüfung nach Art. 732 Abs. 2 E OR) sofort anwendbar. Wer als Fachperson oder als Revisionsunternehmen mit einer solchen Prüfung beauftragt ist, muss demnach über die von diesem Gesetz vorgeschriebene Zulassung verfügen. Das Gleiche ergibt sich aus dem Fehlen einer besonderen Übergangsregelung auch für die entsprechenden neuen Vorschriften des Obligationenrechts (s. Art. 1 Abs. 3 SchlT ZGB i.V.m. Art. 1 Abs. 1 E ÜBest OR). Die vorgesehene übergangsrechtliche Ordnung entspricht derjenigen des neuen Aktienrechts von 1991¹⁰³.

Während die Absätze 1 und 2 den Zeitpunkt bestimmen, von welchem an die neuen Vorschriften grundsätzlich Anwendung finden, sieht *Absatz 3* für den Übergang zum neuen Recht eine Erleichterung betreffend das Zulassungsverfahren vor: Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten dieses Gesetzes bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin, Revisor, Revisionsexpertin, Revisionsexperte oder staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, dürfen bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Artikel 2 Buchstabe a erbringen. Die fristgerechte Einreichung eines Zulassungsgesuchs bewirkt somit eine provisorische Zulassung. Die Aufsichtsbehörde bestätigt der Gesuchstellerin oder dem Gesuchsteller schriftlich die fristgerechte Einreichung des Gesuchs. Gesuche, die offensichtlich nicht voll-

¹⁰³ S. dazu Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 2. Auflage, Zürich 1996, N 2144–2150.

ständig oder aussichtslos sind, können von der Aufsichtsbehörde umgehend abgewiesen werden. Die Aufsichtsbehörde macht der Börse Mitteilung über die eingereichten Gesuche um Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen.

Die in Absatz 3 vorgesehene Frist dient der zeitlichen Begrenzung der privilegierenden Übergangsregelung zum neuen Recht. Zulassungsgesuche, die nach Ablauf dieser Frist eingereicht werden, bewirken keine provisorische Zulassung mehr: Die betreffenden Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller dürfen demnach Revisionsdienstleistungen im Sinne von Artikel 2 Buchstabe a erst erbringen, wenn die Aufsichtsbehörde ihnen die beantragte Zulassung erteilt hat.

Nach *Absatz 4* gilt Fachpraxis, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten dieses Gesetzes unter der Beaufsichtigung von Personen erworben wurde, welche die Voraussetzungen nach der Verordnung vom 15. Juni 1992¹⁰⁴ über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren erfüllen, als Fachpraxis im Sinne von Artikel 4 E RAG. Mit dieser Regelung wird die Anrechnung der unter dem bisherigen Recht erworbenen Fachpraxis sichergestellt. Zudem wird gewährleistet, dass noch unter dem bisherigen Recht begonnene Praktika ohne Nachteile bis zwei Jahre nach dem Inkrafttreten des neuen Rechts fortgesetzt werden können, auch wenn sie unter Beaufsichtigung einer Person absolviert werden, welche kein Gesuch um Zulassung nach neuem Recht stellt. Es wird in diesem Zusammenhang aber darauf hingewiesen, dass Personen, welche die Voraussetzungen für besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren erfüllen, auch diejenigen des neuen Rechts für zugelassene Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten erfüllen.

Für die Zulassung als Revisorin oder Revisor gilt Fachpraxis, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten dieses Gesetzes unter der Beaufsichtigung von Personen erworben wurde, welche die Voraussetzungen an die Ausbildung gemäss Artikel 4 Absatz 2 E RAG erfüllen, nach *Absatz 5* als Fachpraxis im Sinne von Artikel 5 E RAG. Für den Nachweis der Fachpraxis wird hierbei lediglich auf die Ausbildung derjenigen Personen abgestellt, unter deren Beaufsichtigung die praktische Erfahrung erworben wurde. Verzichtet wird jedoch auf den Nachweis, dass die beaufsichtigenden Personen ihrerseits über eine praktische Erfahrung verfügen, die unter Beaufsichtigung entsprechender Fachpersonen erworben wurde. Die Anforderungen an die Beaufsichtigung des Erwerbs der praktischen Erfahrung würden sich sonst endlos in die Vergangenheit fortsetzen. Eine entsprechende übergangsrechtliche Sonderregelung ist daher aus sachlichen Gründen unabdingbar.

Nach *Absatz 6* kann die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen, die nicht der gesetzlichen Regelung entspricht, falls eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. Unter bestimmten Umständen kann es sich als schwierig erweisen, die notwendigen Nachweise für die erworbene Fachpraxis zu erbringen. So ist denkbar, dass die Fachpraxis bei Personen erworben wurde, die verstorben sind und deren Fachdiplome nicht mehr beigebracht werden können. Für entsprechende Fälle enthält der Entwurf die vorliegende Härteklausele. Unter Berücksichtigung des Normzwecks hat die Aufsichtsbehörde jedoch nur restriktiv Gebrauch von dieser Sondervorschrift zu machen: Die Ausnahmeregelung soll insbesondere nicht ermöglichen, Praktikerinnen und Praktiker ohne eine abgeschlossene Ausbildung nach Artikel 4 Absatz 2 E RAG oder ohne qualifizierte Berufserfahrung als Revisi-

onsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen oder Revisoren zuzulassen. Sie muss auf Personen beschränkt bleiben, die über ein Diplom und eine langjährige praktische Erfahrung verfügen (dies gilt auch für zuzulassende Revisorinnen und Revisoren); andernfalls wäre die Durchsetzung der Neuordnung nicht gewährleistet.

Art. 45 Referendum und Inkrafttreten

Das Gesetz untersteht nach *Absatz 1* dem fakultativen Referendum.

Der Bundesrat bestimmt auf Grund von *Absatz 2* über das Inkrafttreten. Es steht ihm dabei offen, auch ein gestaffeltes Inkrafttreten des Gesetzes festzulegen. Insbesondere könnte es sich unter Umständen als vorteilhaft erweisen, Artikel 8 E RAG nach den übrigen Bestimmungen in Kraft setzen: Die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen von ausländischen Gesellschaften soll gemäss Artikel 8 Absatz 2 E RAG soweit möglich an die Aufsichtsbehörden in deren Sitzstaaten delegiert werden. Da es denkbar ist, dass sich diese Aufsichtsbehörden beim Inkrafttreten des RAG noch im Aufbau befinden, kann der Bundesrat auf diese Tatsache Rücksicht nehmen. Artikel 8 E RAG soll erst dann in Kraft treten, wenn in den relevanten Staaten Aufsichtsbehörden bestehen, die vom Bundesrat anerkannt werden können.

2.5.10 Änderungen bisherigen Rechts

2.5.10.1 Bundesgesetz vom 28. Juni 1967 über die Eidgenössische Finanzkontrolle¹⁰⁵

Änderung eines Ausdrucks

Diese Änderungen betreffen nur den italienischen Gesetzestext.

Art. 8 Abs. 2 Bereich der Aufsicht

Die eidgenössischen Gerichte und die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde unterstehen gemäss *Absatz 2* der Finanzaufsicht durch die Eidgenössische Finanzkontrolle (EFK), soweit sie der Ausübung der Oberaufsicht durch die Bundesversammlung dient.

Diese Ergänzung verfolgt den Zweck, den Umfang der Finanzaufsicht der EFK zu beschränken. Es handelt sich nur um eine administrative und finanzielle Kontrolle, nicht jedoch um eine Beurteilung der Aufsichtstätigkeit (vgl. auch die Ausführungen zu Art. 33 E RAG).

¹⁰⁵ SR 614

Art. 8 Abs. 3^{bis} Zulassung von Effekten

Die Vorschrift von Artikel 8 Absatz 1 des Börsengesetzes (SR 954.1) hält den Grundsatz der Selbstregulierung durch die Börse fest. Das Modell der Selbstregulierung hat sich in diesem Bereich bewährt. Aus übergeordneten Interessen muss jedoch mit dem neuen *Absatz 3^{bis}* eine beschränkte Ausnahme statuiert werden.

Neu schreibt das Börsengesetz vor, dass das Kotierungsreglement der Börse die Zulassung von Beteiligungspapieren und Anleiensobligationen davon abhängig machen muss, dass die Artikel 7 und 8 des Revisionsaufsichtsgesetzes eingehalten werden.

Soll die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde die auf dem Börsenplatz Schweiz aktiven Investorinnen und Investoren glaubwürdig vor qualitativ unbefriedigenden Revisionsdienstleistungen schützen, so muss sie allfällige Verstösse sanktionieren können. Dies ist mit dem befristeten und unbefristeten Entzug der Zulassung für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen (s. Art. 18 Abs. 2 E RAG), mit Verboten der Tätigkeitsausübung gegenüber natürlichen Personen (s. Art. 19 E RAG) und mit den Straftatbeständen nach den Artikeln 41 und 42 E RAG für Revisionsgesellschaften mit Sitz in der Schweiz gewährleistet.

Schwieriger gestaltet sich die Sanktionierung, wenn ein Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland gegen die Bestimmungen dieses Gesetzes verstösst. Gegen diese Unternehmen können grundsätzlich keine Sanktionen durchgesetzt werden.

Die einzige Sanktion, die ein ausländisches Revisionsunternehmen dazu zwingt, die Prüfung gemäss den in der Schweiz massgebenden Grundsätzen vorzunehmen, ist die Androhung, dass andernfalls die geprüfte Gesellschaft von der Schweizer Börse im Rahmen der Kompetenzen der Selbstregulierung sanktioniert wird. Das geprüfte Unternehmen wird damit indirekt dazu gezwungen, nur Revisionsunternehmen mit Revisionsdienstleistungen zu beauftragen, die in der Schweiz registriert sind oder durch eine vom Bundesrat anerkannte Aufsichtsbehörde beaufsichtigt werden (s. dazu die Ausführungen zu Art. 8 E RAG).

Die Zulassungsbehörde der Börse wird daher von Gesetzes wegen verpflichtet, die Einhaltung der Artikel 7 und 8 E RAG als Bedingung der Erstkotierung von Beteiligungspapieren und Anleiensobligationen zu behandeln. Aus Gründen der Gleichbehandlung gilt diese Vorschrift sowohl für inländische als auch für ausländische Effekten. Die Kotierung von Beteiligungspapieren und Anleiensobligationen, deren Emittenten diese Bedingung nicht erfüllen, ist demnach nicht statthaft. Erfüllt eine emittierende Gesellschaft diese Bedingung nachträglich nicht mehr, so ergreift die Schweizer Börse die erforderlichen Sanktionen gegen die Emittentin (s. dazu Art. 24 Abs. 3 E RAG).

Diese Sanktionierung ist grundsätzlich nur für ausländische Emittenten notwendig; für Publikumsgesellschaften mit Sitz in der Schweiz sind die Sanktionsmöglichkeiten der Revisionsaufsichtsbehörde genügend.

3 Auswirkungen

3.1 Finanzielle und personelle Auswirkungen

3.1.1 Auswirkungen auf den Bund

3.1.1.1 Aufsichtsbehörde

Der Entwurf sieht die Schaffung einer staatlichen Aufsichtsbehörde für Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie Revisionsunternehmen vor (s. dazu Ziff. 1.4.6 und die Ausführungen zu Art. 29 E RAG). Der Aufbau einer entsprechenden Infrastruktur und die Anstellung von Fachleuten werden entsprechende Kosten nach sich ziehen.

Für die Eidgenossenschaft ergeben sich grundsätzlich keine Mehrkosten, da die Kosten der Zulassung und Aufsicht durch Gebühren sowie eine Aufsichtsabgabe gedeckt werden (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 22 E RAG). Im Rahmen des Aufbaus der Aufsichtsbehörde fallen allerdings Kosten an, die vom Bund zu übernehmen sind. Dies erscheint gerechtfertigt, weil die Schaffung einer entsprechenden Aufsichtsbehörde auch im öffentlichen Interesse liegt und die bis zur Einsatzbereitschaft der neuen Behörde entstehenden Kosten eher beschränkt sein dürften.

Die Kosten für den Aufbau und den jährlichen Betrieb der Aufsichtsbehörde lassen sich allerdings heute nicht verbindlich berechnen. Das Zulassungsverfahren für Revisorinnen, Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsexpertinnen wird anfänglich zu einer grossen Belastung der Aufsichtsbehörde führen. Es ist zu erwarten, dass nach dem Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes mehrere Tausend Personen und Unternehmen um Zulassung ersuchen werden. Allein die Mitgliederverzeichnisse der Treuhand-Kammer enthalten derzeit die Namen von rund 4500 natürlichen Personen und rund 900 Revisionsunternehmen. Hinzu kommen die Mitglieder des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes und anderer Berufsverbände. Die Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen dürfte aber in der Regel mit beschränktem Zeitaufwand möglich sein. Trotzdem wird angesichts der grossen Personenzahl der Gesamtaufwand gross sein. Ihm stehen aber auch höhere Gebühreneinnahmen gegenüber. Bei natürlichen Personen ist indessen das Zulassungsverfahren einmalig. Revisionsunternehmen müssen lediglich alle fünf Jahre um erneute Zulassung ersuchen. Eine laufende Aufsicht gibt es nicht. Nach spätestens zwei Jahren dürfte deshalb der Aufwand für die Revisorinnen, Revisoren, Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten stark zurückgehen.

Was die staatlich zu beaufsichtigenden Revisionsunternehmen betrifft, so lässt sich deren Zahl heute nicht verbindlich festlegen. Schätzungen aus der Revisionsbranche variieren zwischen 10 und 75 zu beaufsichtigenden Revisionsunternehmen.

Eine erste Schätzung des Personalbedarfs der Aufsichtsbehörde geht von 30–45 Stellen aus. Die EBK verfügte im Jahr 2002 über 126 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter und ein Budget von rund 26,4 Millionen Franken¹⁰⁷. Rechnet man diese Zahlen auf den geschätzten Personalbedarf um, so kommt man auf jährliche Betriebskosten von 7–10 Millionen Franken. Eine verlässliche Schätzung der Kosten würde allerdings bedingen, dass feststeht, wie viele Revisionsunternehmen zu beaufsichtigen sein werden und welcher konkrete Aufwand sich aus der Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörde mit den zu beaufsichtigenden Revisionsunternehmen ergibt.

¹⁰⁷ Jahresbericht der Eidgenössischen Bankenkommission, Bern 2002, S. 118–120.

Die erforderliche personelle und finanzielle Dotierung der Aufsichtsbehörde wird daher erst in der Praxis ermittelt werden können. Der sich ergebende Aufwand kann jedoch durch kostendeckende Gebühren und die Aufsichtsabgabe bestritten werden.

3.1.1.2 Auswirkungen im Bereich der Steuern

Die Neuregelung der Revisionspflicht durch den Entwurf verfolgt ausschliesslich privatrechtliche Zielsetzungen. Sie bleibt jedoch für die Rechtsanwendung im Bereich des Steuerrechts nicht ohne Reflexwirkung: So geht den zuständigen Veranlagungsbehörden ein Instrument zur Verifizierung der Bemessungsgrundlagen (Buchführung) verloren, wenn eine Gesellschaft vom Opting-out Gebrauch macht. Diese Möglichkeit bleibt aber auf Kleingesellschaften beschränkt. Bei einer mangelhaften Buchführung steht der Veranlagungsbehörde zudem die Möglichkeit einer amtlichen Einschätzung zur Verfügung (s. bspw. Art. 130 Abs. 2 DBG, SR 642.11).

3.1.2 Ausgabenbremse

Der vorliegende Entwurf fällt nicht unter den Geltungsbereich von Artikel 159 Absatz 2 Buchstabe b der Bundesverfassung (SR 101), da weder Subventionsbestimmungen noch Verpflichtungskredite oder Zahlungsrahmen enthalten sind (s. vorstehend Ziff. 3.1.1).

3.1.3 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Auf die Kantone und Gemeinden dürfte die Neuregelung im Allgemeinen keine Auswirkungen haben. Vorbehalten bleiben die Konsequenzen für kantonale und kommunale Unternehmen, die in Rechtsformen des Privatrechts organisiert sind.

Zu indirekten Auswirkungen im Bereich der Steuerbemessung siehe vorne Ziffer 3.1.1.2.

3.2 Auswirkungen auf die Informatik

Der Entwurf sieht ein öffentliches Register für die zugelassenen Fachpersonen und die beaufsichtigten Revisionsgesellschaften vor (vgl. Art. 16 Abs. 2 E RAG). Die Aufsichtsstelle wird daher eine entsprechende Internet-Lösung bereitstellen müssen, die aber über Gebühren und Aufsichtsabgaben (s. Art. 22 E RAG) finanziert wird.

3.3 Volkswirtschaftliche Auswirkungen

3.3.1 Notwendigkeit staatlichen Handelns

Die geltende gesetzliche Regelung der Revision weist zahlreiche Mängel und Nachteile auf, die es zu beheben gilt. Der bestehende Handlungsbedarf wird in Ziffer 1.1.3 ausführlich dargestellt. Unter Beachtung der grundlegenden wirtschaftli-

chen Bedeutung der Revision (s. dazu vorne Ziff. 1.1.1) und mit Blick auf verschiedene Ereignisse in der in- und ausländischen Wirtschaft in den letzten zwei Jahren erscheint eine aktuelle gesetzliche Neuordnung dringend.

3.3.2 Auswirkungen auf die einzelnen gesellschaftlichen Gruppen

3.3.2.1 KMU-Verträglichkeit

Der Bundesrat hat am 29. Januar 2003 beschlossen, bei der Überarbeitung des Vorentwurfes RRG der Situation der KMU und dem Kosten/Nutzen-Verhältnis der Neuregelung besondere Beachtung zu schenken.

In Übereinstimmung mit den Vorgaben des Bundesrates (s. vorne Ziff. 1.2.3.1) verfolgt der Entwurf zwei verschiedene Zielrichtungen, die in Abwendung von der bisher einheitlichen Regelung des Aktienrechts zu einer sachgerechten Differenzierung führen:

- Einerseits werden die gesetzlichen Anforderungen an die Revision von Publikumsgesellschaften und von anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen erhöht. Die Durchsetzung der gesetzlichen Vorschriften wird zudem durch die Schaffung einer Aufsichtsbehörde verbessert.
- Andererseits wird eine Reihe von Erleichterungen für KMU vorgesehen.

Das Konzept der Erleichterungen beruht auf zwei Pfeilern (ausführlich zu den Erleichterungen für KMU s. Ziff. 1.4.1.3):

- *Gesetzliche Erleichterungen:* Während das geltende Aktienrecht generell eine ordentliche Revision verlangt, beschränkt der Entwurf die Revisionspflicht für mittlere und kleine Unternehmen auf eine bloss eingeschränkte Revision. Damit sind die folgenden Entlastungen verbunden:
 - eine Beschränkung des Prüfungsumfanges und der Prüfungsschärfe (Art. 729a E OR);
 - weniger weit gehende fachliche Anforderungen an der Revisionsstelle (Fachpraxis; Art. 727c E OR i.V.m. Art. 5 E RAG);
 - weniger weit gehende Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle (s. Art. 729 E OR).

Aus den tieferen Anforderungen soll eine Verminderung der Kosten der Revision resultieren.

- *Optionensystem:* Ein System von Optionen will ermöglichen, die Revision im Einzelfall den spezifischen Umständen und Bedürfnissen anzupassen (ausführlich zum Optionensystem s. vorne Ziff. 1.4.5). Unter der Voraussetzung der Zustimmung aller Gesellschafterinnen und Gesellschafter können Unternehmen mit höchstens 10 Vollzeitstellen gänzlich auf eine Revision verzichten (Opting-out; Art. 727a Abs. 2 E OR). Unter den gleichen Voraussetzungen ist es auch zulässig, eine Revision durchzuführen, die nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht, so beispielsweise durch eine Person ohne Fachausbildung (Opting-down).

Das Optionensystem baut auf der Erkenntnis auf, dass Erleichterungen, die über die Beschränkung auf eine eingeschränkte Revision hinausgehen, nicht generell vom

Gesetz vorzusehen, sondern nur unter Berücksichtigung der konkreten Umstände zu ermöglichen sind, soweit keine Schutzbedürfnisse vorliegen, die zumindest eine eingeschränkte Revision erfordern. Spiegelbildlich dazu räumt das Gesetz auch die Möglichkeit eines Opting-up zu einer ordentlichen Revision ein, sofern eine solche zum Schutz von Minderheiten notwendig ist.

Bei der Regelung der Revisionspflicht ist zu berücksichtigen, dass ein pauschaler Verzicht auf eine Revision nicht immer im Interesse der KMU liegt. Soweit die gesetzliche Revisionspflicht dem Schutz von Gläubigerinnen und Gläubigern dient, schützt sie namentlich Lieferantinnen, Lieferanten sowie andere Kreditgeberinnen und Kreditgeber aus dem Kreis der KMU. Demgegenüber vermögen sich Banken im Rahmen ihrer Geschäftsbedingungen selbst abzusichern, so u.a. durch vertragliche Vorgaben zur Revision. Mit Blick auf die heterogenen Interessen der KMU gilt es, eine ausgewogene Lösung zu schaffen, die einerseits betriebswirtschaftlich nicht sinnvollen Aufwand vermeidet, andererseits aber nun dann auf eine Revision verzichtet, wenn dies auf Grund der konkreten Schutzbedürfnisse vertretbar ist.

Aus der Neuordnung der Revisionsstelle ergeben sich für KMU konkret die folgenden Auswirkungen:

Für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH besteht nach dem geltenden Recht keine gesetzliche Revisionspflicht; eine Revision wird in der Praxis allerdings zum Teil von den Kredit gewährenden Banken verlangt. Der Entwurf sieht demgegenüber neu eine Pflicht zur eingeschränkten Revision vor, doch wird die Möglichkeit zu einem Opting-out eingeräumt (Art. 727a Abs. 2 E OR). Das Opting-out ist auf Unternehmen mit höchstens zehn Vollzeitstellen beschränkt und setzt die Zustimmung aller Gesellschafterinnen und Gesellschafter voraus. Da Kleinunternehmen meist Einpersonengesellschaften oder Gesellschaften mit nur wenigen Beteiligten sind, stellt einvernehmliches Handeln die Regel dar. Die Voraussetzungen eines Opting-out dürften sich daher in kleineren Unternehmen im Allgemeinen gut erreichen lassen. Weil die GmbH von ihrer Konzeption her als Rechtsform für personenbezogene Gesellschaften mit wenigen Beteiligten ausgerichtet ist¹⁰⁸ und weil die meisten GmbH weniger als zehn Vollzeitstellen aufweisen, dürfte die weit überwiegende Mehrheit aller GmbH die Voraussetzungen eines Opting-out erfüllen. Wie bisher werden sie daher in der Praxis auf eine Revision verzichten können. Eine zusätzliche Belastung durch eine Revision ergibt sich daher nur für die eher seltenen GmbH mit mehr als zehn Vollzeitstellen und für Gesellschaften, in denen Personen mit Minderheitsbeteiligungen an einer Revision festhalten. In beiden Fällen ist jedoch zumindest eine eingeschränkte Revision mit Blick auf die vom Entwurf verfolgten Schutzziele unabdingbar. Der Entwurf greift daher nur so weit wie nötig in die heutige Rechtslage ein.

Für Unternehmen in der Rechtsform der AG besteht nach geltendem Recht eine ordentliche Revisionspflicht. Der Entwurf bringt hier für kleine und mittlere Unternehmen zwei wichtige Erleichterungen: Zum einen wird die gesetzliche Revisionspflicht für KMU auf eine eingeschränkte Revision beschränkt. Zum andern wird auch Aktiengesellschaften die Möglichkeit des Opting-out geboten. Da es sich bei

¹⁰⁸ S. Botschaft des Bundesrates zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) vom 19. Dezember 2001, BBl 2002 3154.

den derzeit rund 174 000 Aktiengesellschaften¹⁰⁹ zu einem sehr grossen Teil um Einpersonenunternehmen und andere Kleingesellschaften handelt, wird eine bedeutende Anzahl die Voraussetzungen eines Opting-out erfüllen.

Für Betriebe in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, einer Kollektivgesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft ergibt sich keine Änderung, da der Entwurf auf die Einführung einer Revisionsstelle verzichtet (s. dazu Ziff. 1.4.1.5).

Die rechtsformneutrale Neuregelung der Revisionsstelle (s. dazu ausführlich Ziff. 1.4.1) sieht für die Aktiengesellschaft, die Kommanditaktiengesellschaft, die GmbH und die Genossenschaft dieselben Erleichterungen für KMU vor. Dadurch wird gewährleistet, dass Unternehmen die am besten geeigneten rechtlichen Strukturen wählen können, ohne dass dieser Entscheid durch eine falsche Kostenrelevanz im Hinblick auf die Revisionsstelle beeinflusst wird. Dies liegt sowohl im Interesse der KMU als auch insbesondere im gesamtwirtschaftlichen Interesse.

Insgesamt ergibt sich nach dem Gesagten aus der Neuordnung der Revisionsstelle für KMU eine wesentliche Verbesserung. Besonders ins Gewicht fallen dabei die Erleichterungen für eine sehr grosse Anzahl von Aktiengesellschaften.

3.3.2.2 Mittlere und grosse, nicht börsennotierte Unternehmen

Unter Berücksichtigung der Schutzziele der Revision (s. dazu Ziff. 1.4.1) muss die Möglichkeit eines Opting-out auf kleine Unternehmen beschränkt bleiben. Für mittlere und grosse Unternehmen kann unter Berücksichtigung der öffentlichen Interessen an der Gewährleistung einer minimalen gesellschaftsinternen Kontrolle sowie im Hinblick auf den Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger nicht auf eine Revisionsstelle verzichtet werden (s. dazu die Darstellung der unterschiedlichen Schutzziele der Revision in Ziff. 1.4.1). Dieses Ergebnis einer Abwägung der verschiedenen Interessen entspricht auch einer rechtsvergleichenden Betrachtung (s. dazu die Darstellung unter Ziff. 7.2): Der Entwurf begrenzt die Möglichkeit zu einem Opting-out in Übereinstimmung mit den Gestaltungsspielräumen, die von der 8. EG-Richtlinie dem nationalen Recht eingeräumt werden (s. dazu Ziff. 5). Zu den vorgesehenen Abgrenzungskriterien siehe Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 E OR sowie den Kommentar zu dieser Bestimmung.

Mittlere und grössere Unternehmen dürften in der Schweiz, abgesehen von wenigen Ausnahmen, die Rechtsform der Aktiengesellschaft aufweisen¹¹⁰. Nach dem geltenden Recht müssen sie daher bereits heute eine ordentliche Revision durchführen. Aus der vorgeschlagenen Neuregelung ergibt sich demzufolge in der Frage der Revisionspflicht kein neue Belastung. Eine gewisse Mehrbelastung kann demgegenüber im Einzelfall aus den neu und eingehender umschriebenen Anforderungen an die Unabhängigkeit, die Ausbildung und die Aufgaben der Revisionsstelle resultieren. Die Neuregelung übernimmt zwar weitgehend die bisherigen fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisorinnen und Revisoren, dehnt sie aber – in Übereinstimmung mit dem Recht unserer Nachbarstaaten und der EU – auf alle mittleren Unternehmen aus (vgl. Art. 727b Abs. 1 Ziff. 3 OR mit Art. 727 Abs. 1

¹⁰⁹ Stand: 31. Dezember 2003. Quelle: Schweizerisches Handelsamtsblatt Nr. 22 vom 3. Februar 2003, S. 30.

¹¹⁰ Es bestehen keine nach Rechtsformen aufgeschlüsselten statistischen Angaben.

Ziff. 2 i.V.m. 727b Abs. 2 E OR). In der Praxis verfügen allerdings schon heute ein grosser Teil der betroffenen Unternehmen über eine entsprechend qualifizierte Revisionsstelle. Ob sich aus den neuen Vorschriften eine zusätzliche Belastung ergibt, hängt daher von der konkreten bisherigen Ausgestaltung der Revision ab. Für grosse Unternehmen und für einen wesentlichen Teil der mittleren Unternehmen dürften sich aus diesen Gründen aus den neu umschriebenen Anforderungen an die Revision und die Revisionsstelle nur beschränkt zusätzliche Belastungen ergeben.

Da der Aufwand für eine Revision der Jahresrechnung sehr stark von den konkreten Umständen – so insbesondere von der Art der Geschäftstätigkeit – abhängt, lassen sich keine generellen Angaben zu den Kosten einer Revision machen (die Kosten der Revision einer Immobilienverwaltungsgesellschaft dürften bei identischen Bilanzzahlen nur einen Bruchteil der Revisionskosten einer Gesellschaft betragen, die Finanzdienstleistungen erbringt). Noch weniger lassen sich daher die Kosten quantifizieren, die sich aus der gesetzlichen Neuregelung ergeben. Es ist jedoch zu beachten, dass keine oder nur sehr geringe Mehrkosten anfallen dürften, wenn bereits bisher eine den Umständen angemessene Revision durchgeführt wurde.

3.3.2.3 Publikumsgesellschaften

Was Publikumsgesellschaften betrifft, so werden sich aus der Schaffung einer Aufsichtsstelle und aus der Überwachung der Revisionsdienstleistungen nicht unerhebliche zusätzliche Kosten ergeben. Die Kosten der Aufsichtsstelle werden durch Gebühren und eine Aufsichtsabgabe den staatlich überwachten Revisionsunternehmen auferlegt (s. Art. 22 E RAG). Es ist davon auszugehen, dass diese Kosten von den Revisionsstellen auf die zu prüfenden Publikumsgesellschaften abgewälzt werden. Die Revisionskosten für Publikumsgesellschaften dürften sich dadurch deutlich erhöhen. Dieser zusätzlichen Belastung steht der Gewinn an Glaubwürdigkeit und Qualität von Revisionsdienstleistungen gegenüber, der zu einer positiven Entwicklung der Börsenkurse beitragen dürfte.

3.3.2.4 Neu zu gründende Gesellschaften

Die Neuregelung hat keine Erhöhung der Gründungskosten zur Folge. Die Frage der Revisionspflicht wird bei der Wahl einer geeigneten Rechtsform zukünftig keine Rolle mehr spielen (s. Ziff. 1.4.1 und 3.3.2.1). Die Neugründung von kleinen Unternehmensträgern (sog. Start-ups) wird von den Revisionskosten teilweise oder ganz entlastet: Die eingeschränkte Revision ist billiger als die ordentliche Revision, und die Unternehmensgründerinnen und -gründer können von der Möglichkeit des Opting-out nach Artikel 727a Absatz 2 E OR Gebrauch machen.

3.3.2.5 Gesellschafterinnen und Gesellschafter

Durch die Einführung der eingeschränkten Revision und der Möglichkeit des Opting-out bei KMU würden Personen mit Minderheitsbeteiligungen oder besonderen finanziellen Lasten (Haftungs- und Nachschussverpflichtungen) eine wichtige interne Kontrollmöglichkeit verlieren. Für beide Personengruppen wurden daher die

erforderlichen Schutzrechte geschaffen: So können Personen, die 10 % des Gesellschaftskapitals vertreten, die Durchführung einer ordentlichen Revision verlangen (s. Art. 727 Abs. 2, Art. 818 Abs. 1, Art. 906 Abs. 2 Ziff. 1 und 2 E OR; ähnlich auch im Verein: Art. 69b Abs. 1 Ziff. 3 E ZGB). Personen, die Nachschuss- oder Haftungspflichten unterliegen, steht dieses Recht als Individualrecht zu (s. Art. 818 Abs. 2 und Art. 906 Abs. 1 Ziff. 3 E OR sowie Art. 69b Abs. 1 Ziff. 2 E ZGB). Der Minderheitenschutz bleibt durch diese Wahlrechte gewährleistet.

3.3.2.6 Investorinnen und Investoren, Gläubigerinnen und Gläubiger

Durch die verschärften Anforderungen an die Zulassung der Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie durch die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, wird die Verlässlichkeit der Revisionsdienstleistungen gestärkt, soweit der Entwurf eine zwingende Revisionspflicht vorsieht.

3.3.2.7 Revisorinnen und Revisoren

Durch die Schaffung eines Zulassungsverfahrens für Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren wird die bislang bestehende Rechtsunsicherheit betreffend die fachlichen Anforderungen beseitigt (s. dazu Ziff. 1.4.6.1).

Der Prüfungsauftrag wird klarer und präziser formuliert, was die Revisorinnen und Revisoren vor überhöhten Erwartungen von Seiten Dritter schützt (s. dazu Ziff. 1.4.2). Durch die verschärften Vorschriften zur Unabhängigkeit (s. dazu Ziff. 1.4.4) verstricken sich Revisorinnen und Revisoren weniger in Interessenkonflikte, werden aber auch besser vom Verwaltungsrat abgegrenzt und können sich daher diesem gegenüber besser durchsetzen.

Durch die Möglichkeit eines Opting-out (Art. 727a Abs. 2 E OR) werden bisherige Revisionsmandate für Aktiengesellschaften entfallen. Diese Verminderung an Aufträgen dürfte jedoch zum Teil kompensiert werden durch Beratungsmandate im Bereich der Rechnungslegung, durch Revisionsmandate, die auf vertragliche Verpflichtungen zur Revision zurückgehen, und durch umfangreichere Dienstleistungen im Rahmen der ordentlichen Revision für grosse Gesellschaften.

3.3.3 Auswirkungen auf die Gesamtwirtschaft

Die rechtsformneutralen Vorschriften zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle gewährleisten im gesamtwirtschaftlichen Interesse die Wahl derjenigen Organisationsform, die nach den konkreten Umständen am besten geeignet ist.

Durch eine teilweise Entlastung der KMU von Revisionskosten wird ein spürbarer Beitrag an die Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen geleistet.

Die strengeren Unabhängigkeitsvorschriften für Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, die Präzisierung der Aufgaben der Revisionsstelle, die Schaffung eines Zulassungsverfahrens und die griffige Beaufsichtigung der Revisionsstellen von

Publikumsgesellschaften dienen der Stärkung des Vertrauens der Investorinnen und Investoren in die Qualität und die Glaubwürdigkeit der Rechnungslegung und der Revision. Der Entwurf schafft damit unerlässliche Rahmenbedingungen für eine nachhaltige positive Entwicklung des schweizerischen Kapitalmarktes.

3.3.4 Alternative Regelungen

Auf Grund der Mängel und der Aktualisierungsbedürftigkeit der geltenden Vorschriften bestehen keine Alternativen zu einer Überarbeitung des Revisionsrechts (vgl. vorne Ziff. 1.1.3).

3.3.4.1 Zulassungsverfahren

Was die Schaffung eines Zulassungsverfahrens betrifft, so besteht kein Modell, das im selben Umfang zur Qualitätssicherung der Revisionsdienstleistungen beitragen würde. Die Regelung des Aktienrechts von 1991, die auf ein Zulassungssystem verzichtet, vermochte sich in der Praxis nicht zu bewähren: Für die betroffenen Revisorinnen und Revisoren ergab sich teilweise eine unzumutbare Rechtsunsicherheit, weil sie oft nicht wissen konnten, ob ihre praktische Erfahrung den gesetzlichen Anforderungen tatsächlich genügt. Dies konnte sich jedoch als problematisch herausstellen, da die Übernahme von Aufgaben ohne Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen unter Umständen Verantwortlichkeitsfolgen nach sich zieht. Weiter hat sich auch gezeigt, dass sich das vorgesehene Klagerecht der Aktionärinnen und Aktionäre sowie der Gläubigerinnen und Gläubiger (s. Art. 727e Abs. 3 OR) in der Praxis nicht bewährt hat und die Durchsetzung der rechtlichen Vorschriften in keiner Weise zu gewährleisten vermag. Das sachliche Erfordernis eines Zulassungssystems wird auch dadurch bestätigt, dass die meisten andern Staaten ebenfalls ein entsprechendes Zulassungssystem kennen und das EU-Recht eine entsprechende Regelung zwingend vorsieht.

3.3.4.2 Aufsichtsbehörde

Im Bereich der Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen bestünde neben der staatlichen Aufsicht (sog. Monitoring) die Möglichkeit, das System der sog. Peer Review einführen. Die Qualitätskontrollen werden bei diesem Modell von praktizierenden Revisorinnen und Revisoren, den so genannten «Peers», durchgeführt. Dieser Kontrollmechanismus wirft jedoch Fragen in Bezug auf Objektivität und Unabhängigkeit auf, weil Berufskolleginnen und Berufskollegen die Revisionsdienstleistung beurteilen. Die internationale Entwicklung läuft dementsprechend – nicht zuletzt auf Grund der Tatsache, dass sich sowohl die USA als voraussichtlich auch die EU für das Monitoring und gegen die Peer Review entschieden haben – eindeutig in Richtung staatliche Aufsicht.

Würde die Schweiz eine Peer Review vorsehen, so liefe sie Gefahr, dass dieses Modell von andern Staaten – insbesondere von den USA – nicht als gleichwertig mit der eigenen Aufsicht anerkannt würde, was mit Blick auf die Globalisierung der Finanzmärkte nicht ohne Benachteiligungen bleiben dürfte.

Eine weitere Alternative für die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften könnte allenfalls auch in einem Ausbau des bestehenden Zulassungsverfahrens für bankenrechtliche Revisionsstellen gesehen werden. Der fachtechnische Charakter der zu schaffenden Revisionsaufsicht im Bereich von Publikumsgesellschaften lässt jedoch die Schaffung einer spezifischen Fachbehörde als vorteilhaft erscheinen. Eine Zusammenführung mit der zukünftigen Finanzmarktaufsicht (FINMA) wird dadurch nicht grundsätzlich ausgeschlossen, sondern hängt von deren Ausgestaltung ab.

Wird das Modell eines von der bankenrechtlichen Zulassung unabhängigen staatlichen Monitorings gewählt, stellt sich die Frage nach der organisatorischen Zuordnung und Ausgestaltung der Aufsichtsbehörde. Der Bundesrat ist der Auffassung, dass eine unabhängige Verwaltungseinheit der dezentralen Bundesverwaltung im Rechtskleid einer selbständigen öffentlich-rechtlichen Anstalt geschaffen werden soll (s. Art. 29 E RAG). In Anlehnung an die Erwägungen der Expertenkommission «Integrierte Finanzmarktaufsicht» in ihrem Bericht vom Juli 2003¹¹¹ sind aber auch andere Organisationsformen der Revisionsaufsichtsbehörde zu prüfen:

- Im Bereich der Zentralverwaltung bildet die Organisation der Aufsichtsbehörde als Bundesamt eine mögliche Option. Im Vergleich mit der öffentlich-rechtlichen Anstalt ist ein Bundesamt administrativ in die Bundesverwaltung eingebunden und infolgedessen nicht unabhängig. Was die Ressourcen anbelangt, ist ein Bundesamt auf die Zuteilung der finanziellen und personellen Mittel durch die Bundesverwaltung angewiesen. Da die neu zu schaffende Aufsichtsbehörde operativ und finanziell unabhängig agieren können muss, erscheint die Organisationsform eines Bundesamtes nicht geeignet. Die Finanzierung der Revisionsaufsichtsbehörde erfolgt auf Grund von Artikel 22 E RAG durch Gebühren, ohne dass der Bundeshaushalt belastet wird (s. dazu auch die Ausführungen vorne unter Ziff. 3.1.1).

In seinem Bericht über das Führen mit Leistungsauftrag und Globalbudget – Evaluation und weiteres Vorgehen (sog. «Evaluationsbericht FLAG», BBl 2002 3535, 3565 f.) kommt der Bundesrat mit Blick auf die FLAG-Ämter zum selben Schluss und hält unter Ziffer 6.1 fest, dass sich FLAG-Ämter aus rechtlichen Überlegungen (Sicherstellung der Unabhängigkeit) nicht für Verwaltungsstellen eignen, die behördliche Aufsichtsfunktionen ausüben. Für die künftigen Verselbständigungen im 3. Kreis sei daher von den beiden Grundmodellen «Aufsichtsbehörde» und «Unternehmen (Institut, Stiftung) mit öffentlichem Auftrag» auszugehen.

- Denkbar wäre auch die Schaffung einer erweiterten Behördenkommission, wie sie etwa die EBK darstellt. Eine Behördenkommission ist im Verhältnis zur der zentralen Bundesverwaltung weisungsungebunden; es besteht allerdings bezüglich der Ressourcen für die zu schaffende Aufsichtsbehörde keine genügende Unabhängigkeit. Damit würde beispielsweise das Ausrichten marktconformer Löhne verunmöglicht. Weiter ist das Kommissionsmodell für die konkreten Aufgaben der Revisionsaufsichtsbehörde funktional wenig geeignet. Im Rahmen einer Kommission könnten sich zudem unerwünschte Bindungen zu den zu beaufsichtigenden Revisionsunternehmen ergeben. Von einer entsprechenden Ausgestaltung ist daher abzusehen.

¹¹¹ S. I. Teilbericht der vom Bundesrat eingesetzten Expertenkommission «Integrierte Finanzmarktaufsicht» vom Juli 2003, S. 18 f.

- Zu evaluieren ist auch die Gründung einer spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft. Die Organisation einer spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft richtet sich nach dem betreffenden Spezialgesetz des Bundes, den Statuten und – ergänzend – nach den Vorschriften des Obligationenrechts (OR; SR 220). Diese Rechtsform eignet sich besonders für Organisationen, die mit rein privaten Unternehmen auf dem Markt aufeinandertreffen und die neben dem Ziel der Verwirklichung bestimmter öffentlicher Interessen auch dem Grundsatz der Gewinnstrebigkeit verpflichtet sind. Mit der Organisation der spezialgesetzlichen Aktiengesellschaft kann eine gewisse Entpolitisierung des betreffenden Aufgabenbereichs erreicht werden. Auf Grund der doppelten Natur dieser Rechtsform als öffentlich-rechtliche Aktiengesellschaft und infolge einer ungenügenden Regelung können sich allerdings in der Rechtsanwendung erhebliche Probleme ergeben. Die Revisionsaufsicht ist weder auf dem Markt tätig noch gewinnstrebig. Eine entsprechende Organisationsform erscheint daher nicht zweckmässig.
- Nicht in Betracht kommt auch die Rechtsform einer privatrechtlichen Aktiengesellschaft nach den Artikeln 620 ff. OR. Diese Organisationsform macht nur dann Sinn, wenn ein gewinnstrebig angelegtes Unternehmen vollständig auf eine Teilnahme am Markt ausgerichtet ist.

3.3.5 Zweckmässigkeit im Vollzug

Die Neufassung des Revisionsrechts beseitigt zahlreiche Unklarheiten des geltenden Rechts und erleichtert dadurch die Umsetzung in der Praxis. Unvermeidbar sind jedoch Unsicherheiten, die sich in der ersten Zeit nach dem Inkrafttreten aus den Neuerungen ergeben. Dies gilt insbesondere für die Arbeit der zu schaffenden Aufsichtsbehörde für Revisionsunternehmen.

4 Legislaturplanung

Die Vorlage ist als Richtliniengeschäft im Bericht über die Legislaturplanung 2003–2007 angekündigt (BBl 2004 1149, 1163). Aus den vorne unter Ziff. 1.2.3 dargelegten Gründen erwies sich eine Vorverlegung der ersten Botschaft zur Neuordnung der Revision als unumgänglich.

5 Verhältnis zum europäischen Recht

Die Europäische Union hat im Bereich des Gesellschaftsrechts drei Richtlinien und zwei Empfehlungen erlassen, die dem Zweck einer Harmonisierung der nationalen Regelungen der Rechnungslegung und der Revision dienen:

- die 4. Richtlinie¹¹² betreffend den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen (sog. Bilanzrichtlinie);

¹¹² RL 78/660/EWG; ABl. Nr. L 222 vom 14.08.1978, S. 11 ff.

- die 8. Richtlinie¹¹³ betreffend die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Rechnungslegungsunterlagen beauftragten Personen (sog. Prüferrichtlinie);
- die Richtlinie¹¹⁴ des Rates zur Änderung der Jahresabschlussrichtlinie hinsichtlich der in Euro ausgedrückten Beträge;
- die Empfehlung¹¹⁵ der Kommission zu den Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung (nachfolgend Qualitätsempfehlung);
- die Empfehlung¹¹⁶ der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (nachfolgend Unabhängigkeitsempfehlung).

Am 16. März 2004 hat die EU-Kommission einen Vorschlag für eine neue Richtlinie über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses veröffentlicht (nachfolgend «neue Prüferrichtlinie»)¹¹⁷. Die neue Prüferrichtlinie wird die geltende Richtlinie ersetzen und das europäische Prüfwesen in ähnlicher Weise neu ordnen wie der vorliegende Entwurf.

Auf Grund des zunehmend grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Handelns erscheint es grundsätzlich angezeigt, bei der Neuregelung der Revisionspflicht und der Revision den Grundlinien des Rechts der Europäischen Union Rechnung zu tragen, soweit dies sachlich zu überzeugen vermag¹¹⁸. Da für die Schweiz keine Verpflichtung besteht, die Vorgaben des EU-Rechts umzusetzen, erscheint es nach einer Abwägung der konkreten Vor- und Nachteile (verursachte Kosten, notwendige Normierungsdichte, erforderlicher Aufsichtsaufwand) angebracht, einige Vorgaben aus sachlichen Gründen nicht zu übernehmen. Was die beiden aufgeführten Empfehlungen betrifft, so enthalten diese keine verbindlichen Vorschriften und überlassen es den nationalen Gesetzgebern, über die Angemessenheit einzelner Massnahmen zu entscheiden. Dabei ist insbesondere auch zu berücksichtigen, ob es sich um börsennotierte oder private Unternehmen handelt.

Die von der EU-Kommission am 16. März 2004 vorgeschlagene neue Prüferrichtlinie enthält zahlreiche formelle und inhaltliche Anforderungen an den Zugang von ausländischen Revisionsunternehmen zum europäischen Binnenmarkt. Ein allfälliger Anpassungsbedarf des Schweizer Entwurfs an die EU-Regelung ist derzeit jedoch nur schwer einzuschätzen: Die neue Prüferrichtlinie muss noch vom Europäischen Rat und vom Europäischen Parlament verabschiedet und anschliessend von den EU-Mitgliedstaaten ins jeweilige nationale Recht umgesetzt werden. Zudem wird die Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten der EU und der Schweiz von künftigen Absprachen abhängen, die erst noch ausgehandelt werden müssen. Unter diesen Umständen kann nicht ausgeschlossen werden, dass während und nach den Beratungen der vorliegenden Entwürfe in den eidgenössischen Räten ein kurzfristiger Anpassungsbedarf entstehen kann.

Im Verhältnis zum Recht der Europäischen Union sei namentlich auf die folgenden Punkte hingewiesen:

¹¹³ RL 84/253/EWG; ABl. Nr. L 126 vom 12.05.1984, S. 20 ff.

¹¹⁴ RL 2003/38/EG; ABl. Nr. L 120 vom 15.05.2003, S. 22 f.

¹¹⁵ Empfehlung 2001/256/EG; ABl. Nr. L 91 vom 31.03.2001, S. 91 ff.

¹¹⁶ Empfehlung 2002/590/EG; ABl. Nr. L 191 vom 19.07.2002, S. 22 ff.

¹¹⁷ KOM (2004) 177 endg. (noch nicht im Amtsblatt veröffentlicht).

¹¹⁸ Vgl. dazu Groupe de réflexion «Gesellschaftsrecht», Schlussbericht vom 24.9.1993, S. 19 f. und 80 (Bezugsquelle: Bundesamt für Bauten und Logistik, Vertrieb Publikationen, 3003 Bern; Art.-Nr. 407.020.d).

- Das Recht der Europäischen Union nimmt die Abgrenzung von kleinen, mittelgrossen und grossen Unternehmen wie der vorliegende Entwurf anhand der Kriterien der Bilanzsumme, des Umsatzerlöses und der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt vor:

Unternehmensgrösse	Bilanz	Umsatzerlös	Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt
Klein	bis 3,65 Mio. €	bis 7,3 Mio. €	bis 50
	bis 5,38 Mio. CHF	bis 10,95 Mio. CHF	
Mittelgross	3,65 ↔ 14,6 Mio. €	7,3 ↔ 29,2 Mio. €	50 ↔ 250
	5,48 Mio. ↔ 21,9 Mio. CHF	10,95 ↔ 43,8 Mio. CHF	
Gross	ab 14,6 Mio. €	ab 29,2 Mio. €	ab 250
	ab 21,9 Mio. CHF	ab 43,8 Mio. CHF	

Kursumrechnung: 1 € = 1.50 CHF.

Unternehmen in der Rechtsform der AG, der Kommandit-AG und der GmbH sind verpflichtet, ihre Jahresrechnung durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen zu lassen, die oder der die Anforderungen der Prüfferrichtlinie erfüllt. Den Mitgliedstaaten steht es jedoch offen, kleine Gesellschaften von der Prüfungspflicht auszunehmen¹¹⁹.

Die vom Entwurf vorgeschlagenen Grössemerkmale liegen ganz leicht über den von der EU festgesetzten Werten und entsprechen somit den Vorgaben der EU. Der Entwurf sieht weiter keine grundsätzliche Dispensation von der Revision, sondern die Pflicht zur eingeschränkten Revision und die Möglichkeit eines Opting-out vor. Diese Regelung ist ebenfalls EU-kompatibel.

- Die Prüfferrichtlinie enthält die Anforderungen an die Befähigung der zur Durchführung der Revision befugten Personen. Nicht unter diese Richtlinie fallen diejenigen Revisorinnen und Revisoren, die ausschliesslich für Gesellschaften tätig sind, die nur nach nationalem Recht zur Revision verpflichtet sind. Von der Pflichtprüfung befreite Gesellschaften gemäss Bilanzrichtlinie (s. das vorstehende Lemma) können somit auch von Personen geprüft werden, welche die Anforderungen der Prüfferrichtlinie nicht erfüllen¹²⁰. Für die Anforderungen an die Revisorinnen und Revisoren (welche die eingeschränkte Revision bei Kleinunternehmen durchführen) ist das EU-Recht auf Grund des Gesagten ohne Relevanz.
- Die Prüfferrichtlinie schreibt den Mitgliedsstaaten die Einführung eines Zulassungssystems für Revisorinnen und Revisoren vor. Der Entwurf ist mit seinem Zulassungssystem (s. Art. 3 ff. E RAG) kompatibel mit dem EU Recht.
- Die Prüfferrichtlinie sieht als Zulassungsvoraussetzung für Revisionsunternehmen vor, dass die Mehrheit der Stimmrechte durch natürliche Personen

¹¹⁹ Vgl. dazu die Darstellung unter Ziffer 7.2.

¹²⁰ Kersten Alexander Honold, Wirtschaftsprüfung und das Konzept der «Levels of Assurance», Diss. St. Gallen 2003, S. 52.

oder Revisionsunternehmen gehalten werden muss, welche ihrerseits die Zulassungsvoraussetzungen erfüllen. Mitgliedstaaten dürfen auf die Statuierung dieser Anforderung verzichten, wenn sie vorschreiben, dass die Aktien oder Anteile an einem solchen Revisionsunternehmen nur mit Zustimmung des Revisionsunternehmens und/oder der zuständigen Aufsichtsbehörde übertragen werden können. Die Vorschrift verfolgt damit zwei Zielsetzungen: Zum einen soll die Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens und zum anderen die Qualität der Revisionsdienstleistungen gesichert werden. Die Unabhängigkeitsempfehlung und der Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie stellen dieselbe Vorschrift auf.

Der Entwurf sieht vor, dass die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des von ihm gewählten Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügen muss. Dies genügt zur Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen. Die Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens wird durch die detaillierten Vorschriften in Art. 728 E OR und Art. 11 E RAG genügend sichergestellt.

Obwohl vorliegend von der Gleichwertigkeit der Schweizer Vorschriften und den Bestimmungen der EU ausgegangen wird, kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Zugang von Schweizer Revisionsunternehmen zum EU-Revisionsmarkt dennoch die strikte Erfüllung der Anforderungen der EU voraussetzt. Für die Erfüllung dieser Voraussetzungen muss der Schweizer Gesetzgeber jedoch nicht tätig werden.

- Die Prüferrichtlinie sieht vor, dass zur Revision zugelassene Personen über die Hochschulreife verfügen, eine theoretische oder praktische Ausbildung abschliessen und eine staatliche oder staatlich anerkannte berufliche Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschulabschlusses bestehen müssen. Es bestehen alternative Ausbildungswege (so genannte «promotion sociale»), die jedoch allesamt mit der genannten Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschulabschlusses abgeschlossen werden müssen.

Die vom Entwurf aufgestellten Anforderungen (s. Art. 4 E RAG) bewegen sich am unteren Rand der Voraussetzungen des EU-Rechts, sind aber vertretbar. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass einzelne Ausbildungsgänge unter Umständen nicht in allen Punkten mit den Anforderungen der EU übereinstimmen.

- Die Prüferrichtlinie auferlegt den Mitgliedstaaten die Pflicht, angemessene Sanktionen für den Fall vorzusehen, dass eine Revisorin oder ein Revisor ihre oder seine Aufgaben nicht mit der notwendigen Sorgfalt erfüllt oder die Unabhängigkeitsvorschriften verletzt.

Die Sorgfaltspflicht der Schweizer Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten ergibt sich nicht aus dem Entwurf, sondern aus dem Auftragsrecht, das auch auf den Revisionsauftrag Anwendung findet, sofern das Aktienrecht keine Sonderbestimmungen vorsieht (s. Art. 398 i.V.m. Art. 321a OR). Die Verletzung der Sorgfaltspflicht hat die Revisionshaftung nach Artikel 755 OR und die strafrechtliche Sanktionierung nach Artikel 41 Absatz 1 Buchstabe a E RAG zur Folge. Zur Durchsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften und zur Sanktionierung bei deren Verletzung siehe die Ausführungen zu Artikel 728 E OR.

- Die Prüferrichtlinie verlangt, dass diejenigen Gesellschafterinnen und Gesellschafter sowie diejenigen Mitglieder des obersten Führungs- oder Entscheidungsorgans des Revisionsunternehmens, die selbst nicht über eine Zulassung als Rechnungsprüferin oder Rechnungsprüfer verfügen, sich nicht in einer Weise in die Durchführung der Revision einschalten dürfen, welche die Unabhängigkeit der an der Revision beteiligten Personen beeinträchtigt. Der Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie übernimmt diese Bestimmung im Wesentlichen. In ähnlicher Weise sieht die Unabhängigkeitsempfehlung vor, dass nicht nur die mit der Durchführung der Revision befassten Personen die Unabhängigkeitsvorschriften erfüllen müssen, sondern alle Personen, die das Ergebnis der Prüfung beeinflussen können. Darunter fallen vor allem weisungsbefugte Personen.

Der Entwurf erreicht dasselbe Ergebnis, indem er nicht auf die interne Organisation des Revisionsunternehmens, sondern auf das externe Verhältnis zur geprüften Gesellschaft abstellt: Unabhängig müssen nicht nur alle an der Revision beteiligten Personen, sondern auch die Mitglieder des Verwaltungsrates und andere Personen mit Entscheidfunktion sein (s. Art. 728 Abs. 3 E OR). Eine Vorschrift, wonach alle Gesellschafterinnen und Gesellschafter, die nicht selbst als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten zugelassen sind, sich nicht in die Revision einmischen dürfen, ist nach dem Gesagten überflüssig; haben sie die Kompetenz, sich einzumischen, dann verfügen sie über eine Entscheidfunktion.

- In der Frage der Unabhängigkeit verweist die Prüferrichtlinie grundsätzlich auf das nationale Recht. Um dennoch eine einheitliche Praxis der gesetzlichen Abschlussprüfung sicherzustellen, hat die EU-Kommission die Unabhängigkeitsempfehlung erlassen und die Mitgliedstaaten aufgefordert, ihre nationalen Unabhängigkeitsvorschriften diesen Grundprinzipien anzupassen. Die wichtigsten Punkte wurden bereits im Zusammenhang mit der Prüferrichtlinie behandelt (s. vorstehende Lemmata).

Die Unabhängigkeitsempfehlung sieht vor, dass das Revisionsunternehmen die von einer geprüften Gesellschaft ausgezahlten Honorare offen zu legen hat, wenn das nationale Recht die Offenlegung der Jahresrechnung der geprüften Gesellschaft vorschreibt. Im Schweizer Recht würde dies grundsätzlich die Revisionsunternehmen betreffen, welche Gesellschaften revidieren, die Anleihenobligationen ausstehend haben oder deren Aktien an der Börse kotiert sind (s. Art. 697h Abs. 1 OR). Der Entwurf sieht keine solche Regelung auf Gesetzesstufe vor. Voraussichtlich wird jedoch eine Offenlegung im Rahmen der Gesuchstellung zur Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen der Aufsichtsstelle gegenüber erfolgen (s. Art. 10 Abs. 2 E RAG). Die Frage der Offenlegung dieser Zahlen gegenüber der Öffentlichkeit wird im Rahmen der Neuregelung der Rechnungslegung geprüft (s. vorne Ziff. 1.2.3.2).

- Die Qualitätsempfehlung sieht vor, dass jeder Mitgliedstaat zur Einsetzung eines externen Qualitätssicherungssystems verpflichtet ist, wobei sowohl das «Monitoring»-System als auch das «Peer Review»-System als zulässig gelten. Der Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie schreibt jetzt jedoch die Schaffung eines externen Qualitätssicherungs- und Aufsichtssystems vor, das unabhängig von der Revisionsbranche sein muss. Damit kommt ein «Peer Review»-System nicht mehr in Frage.

Die Empfehlung sieht die Schaffung einer externen Qualitätskontrolle für alle Rechnungsprüferinnen und Rechnungsprüfer von mittelgrossen und grossen Unternehmen sowie einen Kontrollzyklus von nicht mehr als sechs Jahren vor. Der Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie übernimmt dieses System und verkürzt den Prüfungszyklus für börsennotierte Unternehmen sowie für Banken und Versicherungen auf drei Jahre.

Im Rahmen des Zulassungsverfahrens für Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten (s. Art. 3 ff. E RAG) erfolgt eine Qualitätskontrolle, die aber auf die Punkte nach Artikel 6 E RAG beschränkt ist. Bei Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften findet alle drei Jahre eine eigentliche Qualitätskontrolle statt (s. Art. 17 Abs. 1 E RAG). Es öffnet sich somit eine gewisse Lücke in der externen Qualitätskontrolle bei zugelassenen Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, die Revisionsdienstleistungen für wirtschaftlich bedeutsame Unternehmen erbringen (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 E OR). Mit Blick auf den Geltungsbereich des Sarbanes-Oxley Act, der sich nur auf börsennotierte Gesellschaften und deren wesentliche Tochtergesellschaften bezieht, beschränkt sich der Entwurf auf die direkte Beaufsichtigung von Revisionsdienstleistungen an Publikumsgesellschaften in diesem Sinne (s. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 E OR).

- Aus denselben Erwägungen verzichtet der Entwurf auf die Übernahme der Vorschrift des Vorschlags zur neuen Prüferrichtlinie, wonach die Revisorinnen und Revisoren unter Sanktionsdrohung zu ständiger beruflicher Fortbildung verpflichtet werden müssen. Der Entwurf schreibt dies nur für die Fachpersonen vor, die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschäftigt werden (vgl. dazu Art. 12 Abs. 2 Bst. a E RAG). Mit Blick auf die nicht beaufsichtigten Personen und Revisionsunternehmen wäre eine solche Vorschrift zudem praktisch nicht durchsetzbar.

Mit Blick auf den Zugang von Schweizer Revisionsunternehmen zum EU-Revisionsmarkt kann die Unterstellung unter das Schweizer Aufsichtssystem die aufwändige Registrierung in der EU vermeiden. Aus diesem Grund sieht der Entwurf vor, dass Schweizer Revisionsunternehmen, welche nicht unter den Geltungsbereich der Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde fallen, sich dieser freiwillig unterstellen können (vgl. dazu die Ausführungen zu Art. 7 Abs. 2 E RAG).

- Der Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie schreibt vor, dass die Mitgliedstaaten eine angemessene Regelung für Prüfungshonorare erlassen, die insbesondere eine einwandfreie Revisionsqualität ermöglichen.

Der Entwurf enthält keine entsprechenden Bestimmungen. Solches wäre unnötig dirigistisch und mit der liberalen Schweizer Wirtschaftsordnung nicht vereinbar.

- Gemäss dem Vorschlag zur neuen Prüferrichtlinie soll eine Revisionsstelle nur noch dann von ihrem Mandat entbunden werden können, wenn hierfür triftige Gründe vorliegen. Meinungsverschiedenheiten über Bilanzierungsmethoden oder Prüfverfahren bilden keine triftigen Gründe.

Der Entwurf verzichtet auf eine Nachbildung dieser Vorschrift, weil der Mandatscharakter des Revisionsauftrags überwiegt und damit grundsätzlich eine jederzeitige Kündbarkeit gegeben sein sollte.

- Der Vorschlag zur neuen Prüfferrichtlinie schreibt angemessene Regelungen zur wirksamen Kommunikation zwischen der Revisionsstelle und der zu prüfenden Gesellschaft vor. Beispielsweise sollen börsennotierte Gesellschaften, Banken und Versicherungen zur Einsetzung eines Prüfungsausschusses («Audit Committees») verpflichtet sein.

Der Entwurf enthält keine entsprechenden Vorschriften, weil diese Fragen in einem grösseren Zusammenhang anzugehen sind. Die anstehende Gesetzesvorlage zur «Corporate Governance» wird sich insbesondere mit dem Zusammenwirken zwischen den einzelnen Gesellschaftsorganen befassen.

- Gemäss Vorschlag zur neuen Prüfferrichtlinie müssen die Revisionsaufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten zuständig sein, die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätskontrolle sowie von Prüfungsgrundsätzen zu überwachen.

Der Entwurf überlässt die Erarbeitung von Berufs- und Standesrecht grundsätzlich weiterhin dem Berufsstand, da dieser die Weiterentwicklung in flexibler Weise zu gewährleisten vermag.

6 Rechtliche Grundlagen

6.1 Verfassungs- und Gesetzmässigkeit

Der Entwurf beruht auf folgenden Artikeln der Bundesverfassung (SR 101):

- Artikel 94 und 95 (Grundsätze der Wirtschaftsordnung und privatwirtschaftliche Erwerbstätigkeit) betreffend die Zulassung von Personen und Unternehmen zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen;
- Artikel 122 (Zivilrecht) betreffend die Vorschriften zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und im Zivilgesetzbuch; und
- Artikel 123 (Strafrecht) betreffend die Strafbestimmungen im Revisionsaufsichtsgesetz.

6.2 Delegation von Rechtsetzungsbefugnissen

6.2.1 Delegationsnormen an den Bundesrat

Die Vorlage enthält folgende Delegationsnormen an den Bundesrat:

- Nach Artikel 83b Absatz 2 E ZGB legt der Bundesrat die Voraussetzungen für die Befreiung einer Stiftung von der Revisionspflicht fest. Es handelt sich dabei um eine vorwiegend aufsichtsrechtliche Fragestellung.
- Gemäss Artikel 8 Absatz 2 E RAG entscheidet der Bundesrat über die Anerkennung von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden; diese Bestimmung ist zusammen mit den Delegationsnormen im Bereich der Amts- und Rechtshilfe (s. Art. 27 Abs. 4 und Art. 28 Abs. 5 E RAG) zu lesen.
- Der Bundesrat bestimmt nach Artikel 10 Absatz 2 E RAG, welche Unterlagen dem Gesuch um Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen beizulegen sind.

- Nach Artikel 16 Absatz 2 Satz 3 E RAG legt der Bundesrat fest, welche Tatsachen ins Revisionsregister eingetragen werden.
- Artikel 22 Absatz 3 E RAG bestimmt, dass der Bundesrat die Einzelheiten der Finanzierung der Aufsichtsbehörde regelt, namentlich die Gebührensätze, die Bemessung der Aufsichtsabgabe und deren Aufteilung auf die beaufsichtigten Revisionsunternehmen.
- Der Bundesrat erhält in Artikel 27 Absatz 4 und Artikel 28 Absatz 5 E RAG die Befugnis, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisorenaufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln. Es handelt sich hier um eine notwendige technische Zusammenarbeit zur Gewährleistung der Revisionsaufsicht.
- Gemäss Artikel 34 Absatz 2 E RAG erlässt der Bundesrat die erforderlichen Vorschriften für das Personalwesen der Aufsichtsbehörde, insbesondere zur Vermeidung von Interessenkonflikten.
- Der Bundesrat ist nach Artikel 41 Absatz 1 Buchstabe d E RAG befugt, den Verstoss gegen Ausführungsbestimmungen zu diesem Gesetz als Übertretung für strafbar zu erklären.
- Ferner erlässt der Bundesrat gemäss Artikel 43 Satz 1 E RAG die Ausführungsbestimmungen zum Revisionsaufsichtsgesetz. Es handelt sich um die übliche Ermächtigung zum Erlass von vollziehendem Verordnungsrecht.

6.2.2 Delegationsnormen an die Aufsichtsstelle

Der Entwurf enthält folgende Delegationsnormen an die Aufsichtsbehörde:

- Gemäss Artikel 31 Absatz 3 Buchstabe a regelt der Aufsichtsrat die interne Organisation der Aufsichtsbehörde und erlässt Vorschriften über weitere Angelegenheiten, deren Regelung der Aufsichtsbehörde übertragen ist (vgl. dazu die nachstehenden Ausführungen zu Art. 43 Satz 2 E RAG).
- Artikel 43 Satz 2 E RAG enthält die Bestimmung, dass der Bundesrat die Aufsichtsstelle ermächtigen kann, weitere Ausführungsbestimmungen zu erlassen. Damit werden eher technische Fragen und Sachverhalte angesprochen, deren Regelung sich in erster Linie aus den Erfahrungen im Vollzug der Aufsicht ergibt.

Die vom Bundesrat zu schaffenden Ermächtigungsnormen müssen auf Verordnungsstufe vorgesehen werden und den allgemeinen Anforderungen an Delegationsnormen genügen.

7 Schematische Darstellungen

7.1 Rechnungslegungspflicht gemäss geltendem Schweizer Recht

Rechtsform	E-unternehmen	KollG	KommG	Aktiengesellschaft	Kommandit-Aktiengesellschaft	GmbH	Genossenschaft	Verein	Stiftung
Anzahl ¹²¹	144 839	15 680	2 836	173 319	13	61 442	12 975	4 999	19 514
Revisionsstelle				x	x		x		
besonders befähigter Revisor ¹²²				– börsenkotiert; – Anleiheobligationen; – Bilanz > 20 Mio.;	– börsenkotiert; – Anleiheobligationen; – Bilanz > 20 Mio.;				
				– Umsatzerlös > 40 Mio.;	– Umsatzerlös > 40 Mio.;				
				– > 200 AN im Jahresdurchschnitt	– > 200 AN im Jahresdurchschnitt				
keine Revision	x	x	x			x		x	x

121 Stand: 31. Dezember 2002. Quelle: SHAB Nr. 15 vom 24. Januar 2003, S. 58.

122 Vgl. Art. 727b OR sowie die Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (SR 221.302).

7.2

Rechtsvergleich mit der EU

Befreiung kleiner Gesellschaften von der Pflicht zur Revision der Jahresrechnung in der EU¹²³:

	Befreiung von der Pflichtprüfung	Kriterien zur Befreiung von der Pflichtprüfung (an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen dürfen zwei von drei Kriterien nicht überschritten werden; die Gesellschaft darf zudem nicht börsennotiert sein)			Bemerkungen
		Bilanzsumme	Nettoumsatzerlös	Arbeitnehmer	
4. EU-Richtlinie	x	3,125 Mio. €	6,25 Mio. €	50	–
Deutschland	x	3,438 Mio. €	6,875 Mio. €	50	inkl. 10 % erlaubte Toleranz für Währungs- umrechnung
Österreich	x	3,125 Mio. €	6,25 Mio. €	50	gilt nicht für AG und GmbH mit Aufsichts- ratspflicht ¹²⁴
Frankreich	x	1,55 Mio. €	3,1 Mio. €	50	gilt nicht für AG
Belgien	x	3,125 Mio. €	6,25 Mio. €	50	gilt nicht für AG
Luxemburg	(x)	3,125 Mio. €	6,25 Mio. €	50	Von der Pflichtprüfung durch einen zugelas- senen Revisor befreite Gesellschaften müssen ihren Abschluss durch einen Revisor prüfen lassen, an den das Gesetz keine besonderen Anforderungen stellt (Lateinrevision möglich).
Niederlande	x	3,5 Mio. €	7,0 Mio. €	50	inkl. 10 % erlaubte Toleranz für Währungs- umrechnung

¹²³ Stand: 1. Juli 2002. Quelle: Recherchen von Kersten Alexander Honold, «Wirtschaftsprüfung und das Konzept der <Levels of Assurance>», Diss. St. Gallen 2003, S. 51.

¹²⁴ GmbH sind aufsichtsratspflichtig, wenn das Stammkapital 70 000 € und die Anzahl der Gesellschafter 50 übersteigen oder wenn die Anzahl der Arbeitnehmer im Durchschnitt 300 übersteigt, ausserdem wenn die GmbH als Konzernobergesellschaft oder als Komplementärin einer Kommanditgesellschaft fungiert und die Anzahl der Arbeitnehmer in den betreffenden Unternehmen zusammengerechnet im Durchschnitt 300 übersteigt.

	Befreiung von der Pflichtprüfung	Kriterien zur Befreiung von der Pflichtprüfung (an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen dürfen zwei von drei Kriterien nicht überschritten werden; die Gesellschaft darf zudem nicht börsennotiert sein)	Bilanzsumme	Nettoumsatzerlös	Arbeitnehmer	Bemerkungen
Finnland	(x)		340 000 €	680 000 €	10	Werden die Grössenkriterien nicht erfüllt, muss dennoch eine Person eine Revision durchführen, die jedoch die Zulassungskri- terien nicht erfüllen muss (Latentrevision möglich).
Italien	x		2,1 Mio. € 3,125 Mio. €	4,2 Mio. € 6,25 Mio. €	50 50	nur zugelassene Abschlussprüfer gilt nicht für AG; bei GmbH keine Befreiung, falls Stammkapital \geq 100 000 €
Griechenland	x		1,5 Mio. €	3,0 Mio. €	50	–
Spanien	x		2,374 Mio. €	4,748 Mio. €	50	–
Portugal	x		1,5 Mio. €	3,0 Mio. €	50	gilt nicht für AG
Grossbritannien	x		1,4 Mio. GBP (ca. 2,25 Mio. €)	1 Mio. GBP (ca. 1,6 Mio. €)	50	keine Befreiung, falls Nettoerlöse > 1 Mio. GBP
Irland	x		1,9 Mio. €	317 425 €	50	keine Befreiung, falls Nettoerlöse > 317 425 €
Dänemark	nein					–
Schweden	nein					–
Norwegen (EWR)	nein					–

