

Erläuternder Bericht

zum Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR)

zur Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)

vom 16. August 2012

Übersicht

Teil 1: Das neue Rechnungslegungsrecht (vollständig überarbeiteter 32. Titel des Obligationenrechts), welches das Parlament in der Schlussabstimmung vom 23. Dezember 2011 verabschiedet hat, soll auf den 1. Januar 2013 in Kraft gesetzt werden. In einer neuen Verordnung hat der Bundesrat die anerkannten Standards zur Rechnungslegung zu bezeichnen. Diese Verordnung muss zusammen mit dem neuen Rechnungslegungsrecht in Kraft gesetzt werden.

Teil 2: In diesem Zusammenhang wird auch die bestehende Revisionsaufsichtsverordnung hinsichtlich der Zulassung der Revisionsunternehmen durch die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde teilrevidiert. Diese Teilrevision ist nicht durch das neue Rechnungslegungsrecht bedingt, jedoch richtet sie sich teilweise an die gleichen Adressaten. Deshalb und aus weiteren verfahrenstechnischen Gründen wird ein konsolidierter Begleitbericht zu beiden Verordnungen verfasst.

Inhaltsverzeichnis

1. Teil	3
Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung	3
1 Parlamentarische Beratung des Rechnungslegungsrechts	3
2 Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts	3
3 Neue Verordnung über die anerkannten Standards	5
3.1 Allgemeine gesetzliche Grundlage	5
3.2 Artikel 1: Anerkannte Standards zur Rechnungslegung	5
3.2.1 Absatz 1: Bezeichnete Standards und Art des Verweises	5
3.2.2 Absatz 2: Keine Neuanwendung der US GAAP	8
3.3 Artikel 2: Rechnungslegungsvorschriften der FINMA	9
3.4 Artikel 4 Absatz 1: Zeitpunkt des Inkraftsetzens	10
4 Änderung der Geschäftsbücherverordnung	11
5 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden	11
6 Auswirkungen auf den Bund	11
7 Auswirkungen auf die Wirtschaft	11
2. Teil	
Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)	
1 Ausgangslage	13
2 Überblick über den Entwurf zur Revision der RAV	14
2.1 Strafrechtliche Verurteilungen	14
2.2 Internes System zur Qualitätssicherung	15
2.3 Öffentlichkeitsgesetz	16
2.4 Diverse Bestimmungen	18
2.5 Anhang	19
2.6 Zeitpunkt des Inkraftsetzens	19
3 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden	19
4 Auswirkungen auf den Bund	19
5 Auswirkungen auf die Wirtschaft	20

1. Teil

Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung

1 Parlamentarische Beratung des Rechnungslegungsrechts

Das Parlament hat in der Schlussabstimmung vom 23. Dezember 2011 das *rechtsformneutrale Rechnungslegungsrecht* verabschiedet (Art. 957 ff. nOR). Dieses wird sowohl die rudimentären Bestimmungen des 32. Titels des Obligationenrechts (OR)¹ als auch die aktienrechtlichen Bestimmungen zur Rechnungslegung (Art. 662 ff. OR) ersetzen.² *Spezialgesetzliche Bestimmungen*, u. a. aus dem Finanzmarktbereich, bleiben hingegen *erhalten* und werden zum Teil ebenfalls angepasst³. Das Referendum gegen das neue Rechnungslegungsrecht wurde nicht ergriffen.

Das Rechnungslegungsrecht bildete mit der Revision des Aktienrechts eine einheitliche Vorlage mit der Geschäftsnummer 08.011. Deshalb ging der Bundesrat bei der Verabschiedung der Botschaft vom 21. Dezember 2007⁴ von einem gleichzeitigen Inkraftsetzen aus.

Aufgrund der Turbulenzen bei der parlamentarischen Beratung der Volksinitiative "gegen die Abzockerei", die im März 2013 Volk und Ständen zur Abstimmung vorgelegt wird, *spaltete der Ständerat Mitte 2009 das Rechnungslegungsrecht vom Aktienrecht ab*.⁵ Es entstand eine eigenständige Vorlage 2 mit derselben Geschäftsnummer 08.011. Ab diesem Zeitpunkt beriet das Parlament das Rechnungslegungsrecht stets getrennt vom Aktienrecht.

Artikel 962a Absatz 5 nOR⁶ verlangt, dass der Bundesrat in einer Verordnung die sogenannten anerkannten Standards zur Rechnungslegung bezeichnet. Diese neue Verordnung muss zusammen mit dem neuen Rechnungslegungsrecht in Kraft gesetzt werden.

2 Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts

Das neue Rechnungslegungsrecht und mit diesem die neue Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (vgl. nachfolgend Ziff. 3) sollen auf den *1. Januar 2013* in Kraft gesetzt werden.

Die Anwender – Unternehmen, Treuhänder, Rechtsanwälte, Steuerbehörden und Revisionsgesellschaften – setzen sich bereits seit Ende 2011 eingehend mit dem zukünftigen Rechnungslegungsrecht auseinander. Dies ist anhand der vielen Fachta-

¹ SR 220; Art. 957–962 OR.

² Text des Erlasses (ehemalige Referendumsvorlage), BBl 2012 63 ff.: <http://www.admin.ch/ch/d/ff/2012/63.pdf>.

³ BBl 2012 82 ff.

⁴ Botschaft vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht), BBl 2008 1589 ff., Geschäft 08.011.

⁵ Medienmitteilung der Kommission für Rechtsfragen des Ständerats vom 16. Juni 2009 und Amtliches Bulletin (AB) 2009 S 602 und 615.

⁶ Vgl. unten Anm. 12.

gungen (veb.ch, Treuhand-Kammer, Unternehmensforum etc.) und der nicht weniger zahlreichen Publikationen, u. a. in der über das Internet frei zugängigen Branchenzeitschrift "Schweizer Treuhänder (ST)", klar erkennbar. Zudem wird das Bundesamt für Justiz, welches das Dossier innerhalb des Eig. Justiz- und Polizeidepartement betreut, mittlerweile täglich bezüglich des zukünftigen Rechnungslegungsrechts kontaktiert. Fast immer erkundigen sich die Leute über den Zeitpunkt des Inkrafttretens.

Die Unternehmen werden zwei, bei der Konzernrechnung sogar drei Jahre Zeit haben, um sich an die neuen Vorschriften des Rechnungslegungsrechts anzupassen (Art. 2 der neuen Übergangsbestimmungen⁷). Folglich sind die neuen Bestimmungen ab dem Geschäftsjahr 2015 – bei der Konzernrechnung ab dem Geschäftsjahr 2016 – anzuwenden.

Das Schicksal des seit September 2010 sistierten⁸ Aktienrechts ist ungewiss. Das Parlament hat zwar in der Frühlingssession 2012 einen Teil der Bestimmungen des Aktienrechts als (neuen) indirekten Gegenvorschlag zur Volksinitiative "gegen die Abzockerei" verabschiedet.⁹ Dessen Referendumsfrist hat jedoch noch nicht begonnen. Viele Arbeiten im Aktienrecht hängen vom Ausgang der Abstimmung über die Volksinitiative "gegen die Abzockerei" ab, die im März 2013 stattfinden wird. Würden Volk und Stände der Volksinitiative zustimmen, müssten auch die bereits vom Parlament verabschiedeten aktienrechtlichen Bestimmungen des indirekten Gegenvorschlags angepasst werden. Um das Rechnungslegungsrecht endgültig aus dem Sog der Revision des Aktienrechts und der Volksinitiative "gegen die Abzockerei" zu lösen, ist das Inkraftsetzen auf den 1. Januar 2013 beabsichtigt.

Der Bundesrat schafft folglich Rechtssicherheit, indem er das neue Rechnungslegungsrecht auch hinsichtlich des Zeitpunkts des Inkraftsetzens vom Aktienrecht löst. Zudem schliesst er damit eine legislatorische Baustelle ab, die im Jahr 1993 begann. Damals empfahl die Groupe de réflexion „Gesellschaftsrecht“ in ihrem Schlussbericht Folgendes: „Für alle Unternehmen mit wirtschaftlicher Tätigkeit ist unabhängig von den verschiedenen Rechtsformen eine einheitliche Ordnung zu erarbeiten (zumindest für alle Körperschaften). Die Anforderungen sind nicht wie bisher nach der Rechtsform, sondern nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Unternehmen festzulegen und unterschiedlich auszugestalten.“¹⁰ Dieses Ziel wurde mit dem Rechnungslegungsrecht vom 23. Dezember 2011 erreicht.

⁷ BBl 2012 81.

⁸ Medienmitteilung der Kommission für Rechtsfragen des Nationalrats vom 3. September 2010. Sistiert ist damit auch die Detailberatung zu den aktienrechtlichen Bestimmungen, die in der Botschaft vom 5. Dezember 2008 zur Volksinitiative "gegen die Abzockerei" und zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht), BBl 2009 299 ff., Geschäft 08.080, enthalten sind.

⁹ Vorlage 1 des Geschäfts 10.443, vgl. AB 2012 N 553 f./AB 2012 S 269 f. Ihren Ursprung findet sich im Bericht der Kommission für Rechtsfragen des Ständerates vom 25. Oktober 2010 zur parlamentarischen Initiative Indirekter Gegenentwurf zur Volksinitiative "gegen die Abzockerei" (BBl 2010 8253) und in der Stellungnahme des Bundesrats vom 17. November 2010 (BBl 2010 8323).

¹⁰ Schlussbericht der Groupe de réflexion „Gesellschaftsrecht“ vom 24. September 1993, S. 12.

3 Neue Verordnung über die anerkannten Standards

3.1 Allgemeine gesetzliche Grundlage

Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind und wenn dies die Börse verlangt, Genossenschaften mit mindestens 2'000 Genossenschaftern und Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen einen Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung (Art. 962 Abs. 1 nOR) und gegebenenfalls eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung (Art. 963b Abs. 1 nOR) erstellen.¹¹ Auch qualifizierte Minderheiten können dies – insbesondere gegen den Willen des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans des Unternehmens – verlangen (Art. 962 Abs. 2 bzw. Art. 963b Abs. 4 nOR).

Gemäss Artikel 962a Absatz 5 nOR¹² *muss* der Bundesrat in einer Verordnung die anerkannten Standards zur Rechnungslegung bezeichnen. Er *kann* auch die Voraussetzungen festlegen, die für die Wahl eines Standards oder den Wechsel von einem Standard zum andern erfüllt sein müssen.

In der neuen Verordnung werden nur die anerkannten Standards bezeichnet, wobei die Anwendung der "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)" eingeschränkt wird (vgl. unten Ziff. 3.2.2). Es wird bewusst auf weitergehendere Regelungen verzichtet, da die anerkannten Standards dieselben Fragen, z. B. die erstmalige Anwendung ("First Time Adoption"), unterschiedlich regeln. In der Verordnung könnte nur der kleinste gemeinsame Nenner verankert werden; ansonsten würden faktisch die Vorgaben des einen oder anderen Standards derogiert werden. Ein solcher Eingriff ist zurzeit nicht gerechtfertigt und könnte unvorhersehbare Auswirkungen auf die Wirtschaft haben.

3.2 Artikel 1: Anerkannte Standards zur Rechnungslegung

3.2.1 Absatz 1: Bezeichnete Standards und Art des Verweises

In Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung werden die drei anerkannten Standards zur Rechnungslegung bezeichnet, die der Bundesrat *bereits in seiner Botschaft vom 21. Dezember 2007 festgehalten hat*:¹³

- die "International Financial Reporting Standards (IFRS)" des International Accounting Standards Board (IASB),^{14 15}
- die "Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER)" der Stiftung für Fachempfehlungen zur Rechnungslegung¹⁶ und

¹¹ Art. 962 Abs. 3 nOR: "Die Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard entfällt, wenn eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird."

¹² Art. 962a Abs. 5 nOR: "Der Bundesrat bezeichnet die anerkannten Standards. Er kann die Voraussetzungen festlegen, die für die Wahl eines Standards oder den Wechsel von einem Standard zum andern erfüllt sein müssen." Art. 963b Abs. 2 nOR verweist auf Art. 962a Abs. 5 nOR.

¹³ Botschaft 2007 (Anm. 4), S. 1627 f. und 1722.

¹⁴ <http://www.ifrs.org>

¹⁵ Darin eingeschlossen sind auch die noch geltenden International Accounting Standards (IAS).

¹⁶ <http://www.fer.ch>

- die "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)" des Financial Accounting Standards Board (FASB).^{17 18}

Diese drei anerkannten Standards werden von der Zürcher Börse SIX Exchange, der gewichtigsten Börse in der Schweiz, angewendet.¹⁹

Als *vierter anerkannter Standard* zur Rechnungslegung wird

- der "International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)" des IASB

bezeichnet. Dieser Standard zur Rechnungslegung ist aus den IFRS entstanden und soll kleineren und mittleren Unternehmen ("IFRS für KMU"), die insbesondere keine Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, als anerkannter Standard dienen.²⁰

Kleinere Organisationen, die zwei der drei Kriterien (Bilanzsumme von 10 Millionen Franken, Jahresumsatz von 20 Millionen Franken, 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) in zwei aufeinanderfolgenden Jahren nicht überschreiten, brauchen nur die *Kern-FER*, einen Teil der Swiss GAAP FER, anzuwenden.²¹ Auch die Kern-FER vermitteln ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ("True and Fair View"). Es ist jedoch nicht notwendig, die Kern-FER als anerkannten Standard zu bezeichnen, da sie im System der Swiss GAAP FER enthalten sind. Es ist *dem jeweiligen Standard-Setter überlassen für kleinere und mittlere Unternehmen explizite Erleichterungen vorzusehen*. Würden Unternehmen von solchen Erleichterungen profitieren, würden sie deshalb nicht gegen das gesetzliche Erfordernis verstossen, dass ein anerkannter Standard in seiner Gesamtheit und für den ganzen Abschluss übernommen werden muss (Art. 962a Abs. 2 nOR). Der Standardsetter darf auch *branchenspezifische Nuancierungen* oder *Unterscheidungen hinsichtlich der (Nicht-)Börsenkotierung* vornehmen. Der Bundesrat hat aber stets die Möglichkeit, einen der Standards von der Liste von Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung zu streichen, wenn die Erleichterungen für kleinere und mittlere Unternehmen oder die branchen- und börsenspezifischen Differenzierungen insbesondere kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage mehr ermöglichen.²²

Der Bundesrat muss die anerkannten Standards zur Rechnungslegung bezeichnen, die von *Unternehmen* angewendet werden müssen, *die der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Artikel 957 nOR unterliegen*. Unterliegt ein Unternehmen nicht den entsprechenden schweizerischen Buchführungs- und Rechnungslegungspflichten, findet die Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung keine unmittelbare Anwendung. Es ist folglich denkbar, dass die Börse

¹⁷ <http://www.fasb.org>

¹⁸ Vgl. aber Art. 1 Abs. 2 der Verordnung (s. unten Ziff. 3.2.2).

¹⁹ Art. 6 der Richtlinie betr. Rechnungslegung (Richtlinie Rechnungslegung, RLR) vom 21. April 2011 der SIX Exchange Regulation. Zu finden im Internet unter: http://www.six-exchange-regulation.com/regulation/faq/requirements_de.html

²⁰ Vgl. STEPHAN GLANZ/DIETER PFAFF, IFRS für KMU – strukturiert, Zürich 2010, S. 25 ff. und S. 30.

²¹ Gemäss Swiss GAAP FER 1, Ziffer 2 müssen dabei das Rahmenkonzept, die Swiss GAAP FER 1–6 und bei Vorliegen eines Konzerns zusätzlich Swiss GAAP FER 30 angewandt werden.

²² Vgl. sinngemäss die Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (ABl. L 243 vom 11. September 2002, S. 1), Ziff. 9.

Emittenten ohne Sitz in der Schweiz und ohne Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung gemäss Artikel 957 nOR, die Anwendung eines in der Verordnung nicht bezeichneten Rechnungslegungsstandards für die *börsenmässige Berichterstattung* ermöglicht, z. B. der EU-IFRS.²³

In Artikel 1 der Verordnung wird *dynamisch (direkt)* auf die anerkannten Standards zur Rechnungslegung verwiesen. Muss ein Unternehmen einen anerkannten Standard anwenden, hat es die zu diesem Zeitpunkt geltende Version des Standards zu berücksichtigen. Der Bundesrat verzichtet bewusst auf ein Anerkennungsverfahren ("Endorsement") für jede Erneuerung innerhalb eines Standards. Er erachtet dies unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten als legitim.²⁴ Das Parlament hat die in der Botschaft vom 21. Dezember 2007 vorgesehene Möglichkeit, die Jahresrechnung ausschliesslich nach einem anerkannten Standard zu erstellen und sie damit u. a. für die Steuerbemessung als massgebend zu erklären, ersatzlos gestrichen.²⁵ Der Abschluss nach anerkanntem Standard ist weder für die unmittelbare Erhebung von Steuern, für die Abgabe von Sozialversicherungsbeiträgen noch für die Gewinnverteilung massgebend. Er dient den an einem Unternehmen beteiligten Personen als *zusätzliche Informationsquelle* zum Einzelabschluss gemäss Obligationenrecht, der stille Willkürreserven im Rahmen von Wertkorrekturen weiterhin zulässt. Zwar wird der Abschluss nach anerkanntem Standard ordentlich geprüft; er unterliegt jedoch – im Gegensatz zur Konzernrechnung – der Genehmigung durch die Gesellschafter-/Generalversammlung nicht (Art. 962a Abs. 4 nOR). Es gilt ausserdem in Erinnerung zu behalten, dass der Bundesrat jederzeit die Möglichkeit hat, einen Standard innert kurzer Zeit aus der Liste von Artikel 1 Absatz 1 der Verordnung zu kippen. Zudem wird er – u. a. mit der Eidg. Finanzmarktaufsicht, der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde und dem Bundesamt für Justiz – die allgemeine Entwicklung der Standards und ihre Akzeptanz insbesondere auf europäischer Ebene beobachten.

Auch unter dem neuen Rechnungslegungsrecht ist es zulässig, dass das öffentliche Recht für die Rechnungslegung der Gemeinwesen die Anwendung der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)²⁶ vorsieht. Das öffentliche Recht kann ebenfalls Bestimmungen vorsehen, die als *lex specialis* das OR ergänzen oder modifizieren, so z. B. im Sozialversicherungsbereich²⁷ oder bei konzessionierten Unternehmen²⁸. Für diese Aspekte braucht es folglich keine neuen Bestimmungen in der

²³ Vgl. Art. 8 und Anhang 1, Ziff. 2.a) der Richtlinie Rechnungslegung (Anm. 19): EU-IFRS und Japanese GAAP.

²⁴ Nach neuerer Praxis ist die dynamische (direkte) Verweisung auf private Regelwerke ausnahmsweise zulässig. Die Fachnormen müssen aber eine primär technische Materie betreffen und zur Hauptsache empfehlenden Charakter haben. Zudem müssen die Fachnormen zum Zeitpunkt der rechtlichen Verankerung der dynamisch Verweisung in der Praxis bereits in weitem Umfang angewendet werden. Und schliesslich müssen die betroffenen Kreise an der Weiterentwicklung der Fachnormen mitwirken können, z. B. im Rahmen öffentlicher Anhörungen.

²⁵ Art. 962 Abs. 1 E-OR 2007: "Erstellt das Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung, so kann es auf die Erstellung der Jahresrechnung nach diesem Titel verzichten." Vgl. Botschaft 2007 (Anm. 4), S. 1719 f. und 1721 bzw. AB 2010 N 1905 ff.

²⁶ <http://www.ifac.org/public-sector>. Vgl. hiezu Art. 53 und 64c der Finanzhaushaltverordnung vom 5. April 2006 (FHV, SR 611.01).

²⁷ Z. B. Art. 47 Abs. 2 der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2, SR 831.441.1), der nur statisch auf Swiss GAAP FER 26 verweist.

²⁸ Verordnung des UVEK vom 18. Januar 2011 über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV, SR 742.221).

VASR. Wenn das öffentliche Recht hinsichtlich des Rechnungslegungsrechts sinn- gemäss auf das OR verweist, bildet dieses zudem "nur" subsidiäres öffentliches Recht.²⁹

Der Bundesrat bezeichnet für alle Unternehmen, die gemäss Artikel 957 nOR der Pflicht zur Buchführung und Rechnungslegung unterworfen sind, die anerkannten Standards. Dies schliesst jedoch nicht aus, dass Aufsichtsbehörden (z. B. die Stiftungs-, Sozialversicherungs- und Finanzmarktaufsicht) oder Börsen in ihrem Tätigkeitsbereich für bestimmte Unternehmen die *Wahl der bezeichneten anerkannten Standards einschränkt*. Die Zürcher Börse SIX Exchange lässt zurzeit beispielsweise für Emittenten mit Sitz in der Schweiz für das Hauptsegment ("Main Standard") nur die IFRS und US GAAP zu, nicht jedoch die Swiss GAAP FER.³⁰

3.2.2 Absatz 2: Keine Neuanwendung der US GAAP

Unternehmen, die den Adressatinnen und Adressaten ihrer Finanzberichterstattung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ("True and Fair View") vermitteln möchten, erstellen neben der Jahres- und Konzernrechnung nach Obligationenrecht einen Jahres- und Konzernabschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung ("Dual Reporting"). In der Schweiz werden diese Abschlüsse üblicherweise nach den Vorgaben der IFRS oder der Swiss GAAP FER erstellt. Deutlich seltener geschieht dies anhand der Vorgaben der "United States Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)".³¹

Die *Bedeutung der US GAAP hat in der Schweiz* in den letzten Jahren hauptsächlich aus zwei Gründen *deutlich abgenommen*. Zum einen haben die Herausgeber der beiden globalen Standards IFRS und US GAAP im Jahr 2002 vereinbart, ihre *Standards aufgrund zunehmender Globalisierung langfristig zusammenzuführen*. Obschon sich die beiden Standards bei einigen wichtigen Themen noch immer voneinander unterscheiden, hat inzwischen bereits eine Annäherung stattgefunden.³² Aufgrund der Finanzkrise und gestützt auf die Erkenntnis, dass die Harmonisierung der Standards zur Rechnungslegung eine stabilisierende Wirkung auf die Märkte hat, wird dieser Prozess weitergehen. Zum anderen sind auch Unternehmen mit Sitz in der Schweiz, die an einer US-amerikanischen Börse kotiert sind, seit 2008 nicht mehr verpflichtet, ihre Jahres- und Konzernrechnungen in einen pro-forma-Abschluss gemäss den US GAAP überzuleiten.³³

Gleichzeitig führt die Erstellung der Jahres- und Konzernrechnungen anhand der Vorgaben der US GAAP zu regulatorischen Schwierigkeiten mit US-amerikanischen Behörden. Diese begründen ihre *extraterritoriale Aufsichtstätigkeit*

²⁹ ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Auflage, Zürich 2010, N 304 und PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2009, § 18 N 8, Ziff. 3.

³⁰ Vgl. Anhang 1, Ziff. 1 der Richtlinie Rechnungslegung (Anm. 19).

³¹ Vgl. Botschaft 2007 (Anm. 4), S. 1627.

³² Vgl. dazu das Memorandum of Understanding zwischen dem Financial Accounting Standards Board (FASB; Herausgeber der US GAAP) und dem International Accounting Standards Board (IASB; Herausgeber der IFRS) vom 29. Oktober 2002 (Norwalk Agreement).

³³ Vgl. dazu die Medienmitteilung Nr. 2007-235 der US-amerikanischen Stock Exchange Commission vom 15. November 2007, SEC Takes Action to Improve Consistency of Disclosure to U.S. Investors in Foreign Companies.

oftmals mit dem Argument, dass die lokal zuständigen Behörden nicht über genügend Fachwissen hinsichtlich der US GAAP verfügten. Tatsächlich sind US-GAAP-Experten sowohl für die Rechnung legenden Unternehmen als auch für die Börsen und Aufsichtsbehörden in der Schweiz nicht einfach zu rekrutieren, weil dieser Standard vor allem in den USA gelehrt und angewendet wird. Unter anderem deshalb dürfen börsenkotierte Unternehmen mit Sitz in der Europäischen Union seit 2007 keine Abschlüsse mehr gemäss den US GAAP erstellen, sondern müssen die IFRS verwenden.³⁴ Zusammengefasst stehen der abnehmenden Bedeutung der US GAAP in der Schweiz zunehmend regulatorische Nachteile durch US-amerikanischen Behörden gegenüber.

Die US GAAP werden zwar in Artikel 1 Absatz 1 Buchstabe d als anerkannter Standards zur Rechnungslegung bezeichnet. Sie dürfen gemäss Absatz 2 aber nur noch von Unternehmen angewendet werden, die ihre Jahresrechnung im Zeitpunkt des Inkrafttretens der vorliegenden Verordnung nach diesem Standard erstellen ("*Grandfathering*"-Klausel). Diese Regelung tangiert die Kotierung ausländischer Unternehmen an einer Schweizer Börse nicht. Wie in der Europäischen Union³⁵ können sich weiterhin insbesondere auch Unternehmen mit Sitz in den Vereinigten Staaten in der Schweiz kotieren lassen, wenn sie gemäss den Vorgaben der US GAAP Rechnung legen. Absatz 2 bietet eine ausgewogene Lösung zwischen Bestandesschutz und Vermeidung künftiger regulatorischer Nachteile für die Schweiz durch extraterritorial handelnde US-amerikanische Behörden.

3.3 Artikel 2: Rechnungslegungsvorschriften der FINMA

Artikel 2 stützt sich sowohl auf die allgemeine gesetzliche Grundlage (Art. 962a Abs. 5 nOR; siehe oben Ziff. 3.1) als auch auf *drei spezialgesetzliche Bestimmungen* ab: Artikel 6b des Bankengesetzes³⁶, Artikel 16 des Börsengesetzes³⁷ und Artikel 87 des Kollektivanlagengesetzes (KAG)³⁸ ab.

Die Botschaft vom 21. Dezember 2007 hält fest, dass die Rechnungslegung nach den Richtlinien der Eidgenössischen Bankenkommission (heute: Eidgenössische Finanzmarktaufsicht, FINMA)³⁹ einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gleichwertig ist.⁴⁰ Dies soll in Artikel 2 Absatz 1 entsprechend aufgenommen werden, indem die *Rechnungslegungsvorschriften der FINMA für Banken und Effekten-*

³⁴ Vgl. dazu die Verordnung (EG) Nr. 1126/2008 der Kommission vom 3. November 2008 zur Übernahme bestimmter internationaler Rechnungslegungsstandards gemäss der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 320 vom 29. November 2008, S. 1 ff.

³⁵ Vgl. dazu die Entscheidung Nr. 2008/961/EG der Kommission vom 12. Dezember 2008 über die Verwendung der nationalen Rechnungslegungsgrundsätze bestimmter Drittländer und der International Financial Reporting Standards durch Wertpapieremittenten aus Drittländern bei der Erstellung ihrer konsolidierten Abschlüsse, Amtsblatt der Europäischen Union Nr. L 340 vom 19. Dezember 2008, S. 112 ff.

³⁶ Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952).

³⁷ Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG, SR 954.1)

³⁸ Bundesgesetz vom 23. Juni 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG, SR 951.31).

³⁹ Im Internet zu finden unter: <http://www.finma.ch/d/regulierung/Documents/finma-rs-2008-02.pdf>

⁴⁰ Vgl. Botschaft 2007 (Anm. 4), S. 1743.

händler einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gleichgestellt werden. Die Schweizer Börse anerkennt die Rechnungslegungsvorschriften der FINMA für Banken und Effekthändler für eine Kotierung im Nebensegment ("Domestic Standard").⁴¹ Absatz 1 stellt die Weiterführung dieses Ansatzes dar. Diese Rechnungslegungsvorschriften, die nebst dem Schutz der Gläubigerinnen und Gläubiger auch auf das Informationsbedürfnis der Anlegerinnen und Anleger ausgerichtet ist, stellen für kotierte Banken und Effekthändler einen Abschluss sicher, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergibt ("True and Fair View"). Dies erfolgt entweder durch den Konzernabschluss oder durch den Einzelabschluss. Die Rechnungslegungsvorschriften der FINMA für Banken und Effekthändler stellen auf die Branche zugeschnittene Bestimmungen dar. Sie werden regelmässig an die nationalen und internationalen Entwicklungen im Bereich der Rechnungslegung angepasst.

Artikel 2 Absatz 2 enthält die Bestimmung, dass auch die *Rechnungslegungsvorschriften der FINMA für kollektive Kapitalanlagen* einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gleichgestellt werden. Dies stellt ebenfalls eine Weiterführung des bisherigen Ansatzes dar, dass diese Vorschriften für eine Kotierung an der Schweizer Börse anerkannt sind.⁴² Artikel 962 Absatz 1 Ziffer 1 nOR, der von Gesellschaften spricht, deren Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert sind, erfasst auch die kotierten Investmentgesellschaften mit variablem Kapital (SICAV) gemäss KAG. Die bestehenden Vorschriften des KAG⁴³ und der Verordnung der FINMA⁴⁴ stellen einen Abschluss sicher, der ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage entspricht ("True and Fair View"), auf die Branche zugeschnitten und auf die Bedürfnisse der Anlegerinnen und Anleger ausgerichtet ist.

3.4 Artikel 4: Zeitpunkt des Inkraftsetzens

Die neue Verordnung zu den anerkannten Standards zur Rechnungslegung *must zusammen mit dem neuen Rechnungslegungsrecht in Kraft gesetzt werden*, da sie zur Operabilität des Gesetzes zwingend notwendig ist (s. Art. 962a Abs. 5 und Art. 963b Abs. 2 nOR).

Die Unternehmen werden zwei, bei der Konzernrechnung sogar drei Jahre Zeit haben, um sich an die Vorschriften des neuen Rechnungslegungsrechts anzupassen (Art. 2 der Übergangsbestimmungen⁴⁵). Diese Übergangsbestimmung wirkt sich entsprechend auf die Verordnung über die anerkannten Standards aus.

Zu weiteren Ausführungen hinsichtlich des Inkraftsetzens des neuen Rechnungslegungsrechts auf den 1. Januar 2013 und damit verbunden des Inkraftsetzens der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung: Siehe oben Ziffer 2.

⁴¹ Art. 6 Abs. 4 der Richtlinie Rechnungslegung (Anm. 19). Vgl. PHILIPP LEU/SUSANNE ERDT/THOMAS KIEFER, Ende eines Sonderfalls an der SIX Swiss Exchange, Änderungen für kotierte Banken und Versicherungen, ST 8/2011, S. 567 ff.

⁴² Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie Rechnungslegung (Anm. 19).

⁴³ Art. 87–91 KAG.

⁴⁴ Art. 52–82 der Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht vom 21. Dezember 2006 über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagenverordnung-FINMA, KKV-FINMA, SR 951.312).

⁴⁵ BBl 2012 81.

4 Änderung der Geschäftsbücherverordnung

Nach geltendem Recht ist die gesamte Geschäftskorrespondenz aufzubewahren (s. Art. 957 Abs. 2 OR). In vielen Fällen ist die Geschäftskorrespondenz jedoch für die Buchführung und Rechnungslegung ohne Erkenntniswert. Die damit verbundenen Kosten können eingespart werden. Artikel 958^fnOR beschränkt sich daher auf eine Aufbewahrungspflicht für die Buchungsbelege (zum Buchungsbeleg s. Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 und 5 sowie Abs. 3 nOR).⁴⁶

Aus diesem Grund wird der Hinweis auf die "Geschäftskorrespondenz" in Artikel 2 Absatz 2, Artikel 3, Artikel 4 Absatz 1, Artikel 5 und Artikel 6 Absatz 1 der Geschäftsbücherverordnung⁴⁷ gestrichen. Es handelt sich um eine rein formelle Anpassung an die neuen Vorgaben von Artikel 958^fnOR.

Auf weitergehendere Änderungen der Geschäftsbücherverordnung wird zum jetzigen Zeitpunkt bewusst verzichtet.

5 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Auf die Kantone und Gemeinden hat die neue Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung *keine Auswirkungen*.

6 Auswirkungen auf den Bund

Der Bundesrat verzichtet bewusst auf ein Anerkennungsverfahren für jede Erneuerung innerhalb eines Standards (s. oben Ziff. 3.2.1). Dieses hätte zusätzliche Kosten sowohl für den Bund als auch für die rechtsanwendenden Unternehmen bedeutet.

Die neue Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung hat daher *keine finanziellen und personellen Auswirkungen auf den Bund*.

7 Auswirkungen auf die Wirtschaft

In der neuen Verordnung werden *die wichtigsten anerkannten Standards bezeichnet*, die heute von privaten Unternehmen mit Sitz in der Schweiz angewendet werden. Zudem werden die Börsen weiterhin über einen ausreichenden Handlungsspielraum verfügen, u. a. hinsichtlich kotierter Gesellschaften, die ihren Sitz nicht in der Schweiz haben (s. oben Ziffer 3.2.1).

Durch die Bezeichnung der IFRS für KMU und der Swiss GAAP FER, welche die die Kern-FER enthalten, als anerkannte Standards wird *eine KMU-freundliche Umsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts vom 23. Dezember 2011* gewährleistet, ohne damit den zwingenden Vorgaben des Gesetzes zuwider zu handeln, nämlich den an einem Unternehmen beteiligten Personen ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ("True and Fair View") ihres Unternehmens bzw. der Unternehmensgruppe zu ermöglichen (s. oben Ziff. 3.2.1).

⁴⁶ Vgl. Botschaft 2007 (Anm. 4), S. 1704.

⁴⁷ Verordnung über die Führung und Aufbewahrung der Geschäftsbücher (Geschäftsbücherverordnung, GeBüV, SR 221.431).

Es wird darauf verzichtet, die Anwendung der US GAAP nur noch beispielsweise für fünf Jahre zuzulassen. Durch die *grosszügige Bestandesgarantie* für Unternehmen, welche die US GAAP zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits anwenden, wird eine wirtschaftsfreundliche Vorgehensweise zur Vermeidung der weiteren Ausbreitung dieses Standards in der Schweiz gewählt (s. oben Ziff. 3.2.2).

In der neuen Verordnung werden bewusst keine weiteren Aspekte zu den anerkannten Standards zur Rechnungslegung geregelt. Dadurch werden allfällige für die Rechtsanwender *heikle juristische Widersprüche* zwischen der Verordnung und einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung *vermieden* (s. oben Ziff. 3.1).

Die Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung hat folglich *keine über die Vorgaben der Artikel 957 ff. nOR hinausgehenden wirtschaftlichen Auswirkungen*.

2. Teil

Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)

1 Ausgangslage

Das neue Revisionsrecht ist seit dem 1. September 2007 bzw. dem 1. Januar 2008 in Kraft. Seither bedürfen diejenigen Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen, einer hoheitlichen Zulassung. Die Voraussetzungen für diese Zulassung ergeben sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG)⁴⁸. Die Einzelheiten für den Gesetzesvollzug hat der Bundesrat in der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)⁴⁹ geregelt. Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) als rechtsanwendende Behörde hat die Angaben im Zulassungsgesuch und die einzureichenden Unterlagen in ihrem Rundschreiben 1/2007 vom 27. August 2007 konkretisiert⁵⁰.

Die *Zulassung von Revisionsunternehmen* ist anders als diejenige von natürlichen Personen *auf fünf Jahre beschränkt* (Art. 3 Abs. 2 RAG). Die ersten Zulassungserneuerungen werden Ende März 2013 erfolgen. Die RAB optimiert den durch die Erneuerung entstehenden Aufwand für die Revisionsunternehmen durch ein modernisiertes Zulassungsportal, das voraussichtlich am 1. Februar 2013 online geschaltet wird. Damit ist auch die Anpassung der rechtlichen Grundlagen in der RAV und im Rundschreiben 1/2007 verbunden.

Der Bundesrat und die RAB waren seit 2007 bestrebt, die rechtlichen Grundlagen zur Revisionsaufsicht nur in zwingenden Fällen anzupassen. In der Zwischenzeit hat sich allerdings *ein gewisser Revisionsbedarf ergeben*. Die Modernisierung des Zulassungsverfahrens für Revisionsunternehmen erscheint als der geeignete Zeitpunkt, um den Revisionsbedarf aufzuarbeiten.

Da das Inkraftsetzen des Rechnungslegungsrechts, die damit verbundene Verordnung zu den anerkannten Standards und die Teilrevision der RAV über weite Strecken denselben Adressatenkreis aufweisen, werden sowohl die Ämterkonsultation als auch die darauffolgende Konsultation verwaltungsexterner Personen und Stellen jeweils zusammen durchgeführt.

Die nachfolgenden Erläuterungen beschränken sich auf die wesentlichen Inhalte der Revision der RAV und sind – im Gegensatz zu Teil 1 des vorliegenden Berichts – themenspezifisch gegliedert. Die Änderungen im Rundschreiben 1/2007 dürften nur für den kleinen Kreis der Betroffenen von Interesse sein, weswegen die entsprechende Anhörung durch die RAB separat durchgeführt wird.

⁴⁸ Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG, SR 221.302).

⁴⁹ Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV, SR 221.302.3).

⁵⁰ Zu finden unter: <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (Dokumentation, Rundschreiben RAB).

2 Überblick über den Entwurf zur Revision der RAV

2.1 Strafrechtliche Verurteilungen

Aktuell wird die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller u.a. dann zugelassen, wenn sie oder er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAV).

Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) verfügt aktuell über kein behördliches Zugangsrecht zum Strafregister-Informationssystem VOSTRA. Die Informationsvermittlung erfolgt vielmehr über die Meldepflicht der Betroffenen (Art. 13 RAV) und den „Privatauszug“ im Sinne von Artikel 371 Strafgesetzbuch⁵¹. Dieser enthält jedoch keine Verurteilungen zu Übertretungen und sieht für das Erscheinen von Urteilen wegen Verbrechen und Vergehen relativ kurze Fristen vor. Insbesondere bedingte Strafen erscheinen nach Ablauf der Probezeit bereits nicht mehr im Privatauszug (vgl. Art. 371 Abs. 3^{bis} StGB). Da in der Schweiz kurze Bewährungsfristen verhängt werden (bei Vermögens- und Urkundendelikten meist zwei Jahre) und die Meldepflicht gegenüber der RAB oft nicht beachtet wird, erhält die RAB von der Verurteilung oft gar keine Kenntnis. Wird die Verurteilung dann doch noch bekannt, so ist die Bewährungsfrist bereits abgelaufen oder steht kurz davor. Es kommt folglich vor, dass Personen weiterhin gesetzlich vorgesehene Revisionsdienstleistungen durchführen, obwohl sie in der jüngeren Vergangenheit z.B. Veruntreuungen oder Urkundenfälschungen begangen haben und diesen Umstand geheim gehalten haben. Im Weiteren ist es nicht möglich, eine Gesamtwürdigung vorzunehmen, wenn ein Gesuchsteller mehrfach für die Zulassung relevante Delikte begangen hat, diese aber nicht mehr oder nur noch teilweise im Privatauszug eingetragen sind.

Aus den vorangehenden Gründen soll die RAB im Rahmen ihrer Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit in den „Behördenauszug“ Einblick nehmen können, der alle Urteilsdaten enthält, die im Strafregister registriert sind (vgl. zur Änderung von Art. 22 VOSTRA-Verordnung⁵² auch weiter unten Ziff. 2.5). Nach der Entfernung der Urteilsdaten aus dem Strafregister gilt für die RAB ein sog. Verwertungsverbot (Art. 369 Abs. 7 StGB), d.h. die Urteile dürfen dem Betroffenen nicht mehr zu dessen Ungunsten entgegengehalten werden. In Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe b RAV kann daher der Passus „deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist“ gestrichen werden (dies ergibt sich bereits aus den übergeordneten Rechtsgrundlagen). Da Übertretungen nicht im Strafregister eingetragen werden, kommt durch diese Streichung zudem klarer zum Ausdruck, dass für den Zulassungsentscheid auch nicht im Strafregister gespeicherte Verurteilungen berücksichtigt werden können, wenn die RAB von diesen Kenntnis erhält.

Die Tatsache, dass eine strafrechtliche Verurteilung vorliegt, bedeutet allerdings nicht automatisch, dass keine Zulassung erteilt oder die Zulassung entzogen wird. Ein solcher Entscheid ist in Abwägung aller rechtlich relevanten Umstände zu treffen, wobei insbesondere auch die Art und Häufigkeit der Verurteilungen sowie der Zeitablauf seit Tatbegehung zu gewichten sind.

⁵¹ Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311).

⁵² Verordnung vom 29. September 2006 über das Strafregister (VOSTRA-Verordnung, SR 331).

2.2 Internes System zur Qualitätssicherung

Revisionsunternehmen sind von Gesetzes wegen verpflichtet, ein internes System zur Qualitätssicherung zu betreiben (Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG und Art. 9 RAV). Das Berufsrecht sieht dieselbe Pflicht vor.⁵³

Ein internes System zur Qualitätssicherung *setzt allerdings zwei Berufsleute mit derselben Zulassungsart voraus*, die über dieselbe Zulassung verfügen wie das Revisionsunternehmen selbst. Verfügt nur eine Person über die entsprechende Zulassung, so kann die Überprüfung der Arbeiten dieses Prüfers nicht oder nur durch eine hierfür nicht ausreichend qualifizierte Person erfolgen. Die Zulassungsvoraussetzung eines internen Systems zur Qualitätssicherung ist demnach nicht erfüllt, und die Aussage im Revisionsbericht, wonach das Berufsrecht integral eingehalten wird, ist letztendlich unzutreffend.

Der Bundesrat hat dieses Problem erkannt und festgelegt, dass sich Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person über die entsprechende Zulassung verfügt, bis zum 31. August 2013 einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anschliessen müssen (Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 49 RAV; "Peer Review"). Ein Revisionsunternehmen kann dabei *das fehlende interne System zur Qualitätssicherung durch eine externe Qualitätssicherung ersetzen*. Die Schaffung eines solchen Peer-Review-Systems setzt allerdings eine gesetzliche Grundlage voraus, die aktuell noch nicht besteht. Es stellt sich daher die Frage, ob die Frist bis zum 1. September 2016 verlängert werden soll.

Auf den 1. Januar 2012 hat das Parlament die Schwellenwerte zur Abgrenzung der ordentlichen von der eingeschränkten Revision von 10/20/50 auf 20/40/250 markant erhöht (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR⁵⁴).⁵⁵ *Oberhalb der Schwellenwerte 20/40/250 sind Abstriche bei der internen Qualitätssicherung* mit Blick auf die Grösse und die Komplexität der Mandate sowie die wirtschaftliche Bedeutung der zu revidierenden Unternehmen *sachlich nicht gerechtfertigt*. Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, müssen daher ab dem 1. September 2013 über eine *interne Qualitätssicherung* verfügen (Art. 49 Abs. 1 E-RAV). Die aktuelle Ausnahmebestimmung für Einpersonen-Revisionsunternehmen entfällt. Dies ist nicht mit der vollzeitigen Anstellung einer entsprechenden Person verbunden: Es ist nach geltender Rechtslage zulässig, die auftragsbegleitende Durchsicht und die interne Nachkontrolle durch eine externe Fachperson auf Auftragsbasis durchführen zu lassen.

⁵³ Vgl. hierzu, je nach Art und Adressat der Revisionsdienstleistung, die International Standards on Quality Control 1 (ISQC 1) und den International Standard on Auditing 220 Quality Control for an Audit of Financial Statements des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), den Prüfungsstandard 220 Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer und die Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen der Treuhand-Kammer und Treuhand Suisse.

⁵⁴ Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR: "Folgende Gesellschaften müssen ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen: 2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: a. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken, b. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken, 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt".

⁵⁵ Vgl. Medienmitteilung des Bundesrats vom 31. August 2011 und FLORIAN ZIHLER, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR, ST 9/2011, S. 670 ff.

Für Revisionsunternehmen, die eingeschränkt revidieren (also unterhalb der Schwellenwerte 20/40/250), wird die Frist zum Anschluss an das Peer Review-System hingegen *bis zum 1. September 2016 verlängert* (Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 49 Abs. 2 E-RAV).

Im Weiteren soll der Markt entscheiden, ob er auf die interne und externe Qualitätssicherung Wert legt und ob er das jeweils angewendete Regelwerk für angemessen hält. Daher soll im Revisorenregister künftig offengelegt werden, ob und wie die interne und externe Qualitätssicherung in einem Revisionsunternehmen vorgenommen wird (Art. 20 Bst. f^{bis} und f^{ter} E-RAV).

2.3 Öffentlichkeitsgesetz

Das Öffentlichkeitsgesetz statuiert den Grundsatz, wonach jede Person das Recht hat, amtliche Dokumente einzusehen und von den Behörden Auskunft über den Inhalt amtlicher Dokumente zu erhalten (Art. 6 Abs. 1 Öffentlichkeitsgesetz, BGÖ⁵⁶). Das Gesetz gilt nicht für die Schweizerische Nationalbank und die Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA, Art. 2 Abs. 2 BGÖ), wobei diese Ausnahmen auf historische und politische Überlegungen zurückgehen. Der Bundesgesetzgeber hat an Stelle einer langen Aufzählung von Ausnahmen zum persönlichen Geltungsbereich vielmehr ein System von Ausnahmen von Interessen geschaffen, die im konkreten Fall zu schützen sind. Zudem kann der Bundesrat weitere Einheiten der Bundesverwaltung sowie weitere Organisationen und Personen, die nicht der Bundesverwaltung angehören, vom Geltungsbereich ausnehmen (Art. 2 Abs. 3 BGÖ). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn dies für die Erfüllung der übertragenen Aufgaben erforderlich ist (Art. 2 Abs. 3 Bst. a BGÖ).

Der Aufgabenbereich der RAB erfordert insbesondere die Bearbeitung von Informationen, die als Geschäfts- oder Berufsgeheimnisse einzustufen sind. Soweit die RAB staatlich beauftragte Revisionsunternehmen überprüft, die Publikumsgesellschaften revidieren, bearbeitet sie auch Daten, die börsenrelevant sind und entsprechend unter das Börsengeheimnis (Art. 43 BEHG⁵⁷) fallen. Ab dem 1. September 2012 übernimmt die RAB zudem die Aufsicht über die Rechnungsprüfung von börsenkotierten Banken, Effektenhändlern, Versicherungen und kollektiven Kapitalanlagen,⁵⁸ sodass zusätzlich die Bearbeitung von Informationen anfällt, die insbesondere durch das Bankkundengeheimnis (Art. 47 Bankengesetz⁵⁹) geschützt sind.

Es stellt sich daher die Frage, ob die RAB, dem Beispiel der FINMA folgend, vom Geltungsbereich des Öffentlichkeitsgesetzes ausgenommen werden soll. Dies erscheint allerdings nicht als notwendig, weil das Gesetz bereits genügend Schutzmechanismen zur Verfügung stellt, falls die Veröffentlichung bestimmter Informationen berechnete Interessen gefährden könnte.

Vorab sieht das Gesetz vor, dass der Zugang zu amtlichen Dokumenten eingeschränkt wird, wenn die Privatsphäre Dritter beeinträchtigt werden kann (Art. 7 Abs. 2 BGÖ), und dass amtliche Dokumente, die Personendaten enthalten, nach

⁵⁶ Bundesgesetz vom 17. Dezember 2004 über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung (Öffentlichkeitsgesetz, BGÖ, SR 152.3).

⁵⁷ Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG, SR 954.1).

⁵⁸ Vgl. Medienmitteilung der RAB und der FINMA vom 21. Juni 2012.

⁵⁹ Bundesgesetz vom 8. November 1934 über die Banken und Sparkassen (Bankengesetz, BankG, SR 952.0).

Möglichkeit vor der Einsichtnahme zu anonymisieren sind (Art. 9 BGÖ). Dies gilt auch im Hinblick auf Personen, die von der RAB zugelassen oder von dieser beaufsichtigt werden, weil das Datenschutzgesetz⁶⁰ auch auf Daten von juristischen Personen Anwendung findet, und zwar unter Einschluss sensibler Daten wie Sanktionen gegen Revisionsunternehmen. Darüber hinaus werden Unterlagen, die den Revisionsstellen von den revidierten Unternehmen übermittelt wurden, nicht als amtliche Dokumente qualifiziert, weil diese Übergabe nicht in Erfüllung einer öffentlichen Aufgabe durch die RAB erfolgt (Art. 5 Abs. 1 Bst. c BGÖ). Dasselbe gilt für Entwürfe zu Inspektionsberichten und deren Anhängen, da diese als nicht fertig gestellte Dokumente gelten (Art. 5 Abs. 3 Bst. b BGÖ)⁶¹.

Zudem wird der Zugang zu amtlichen Dokumenten eingeschränkt, aufgehoben oder verweigert, wenn durch seine Gewährung Berufs-, Geschäfts- oder Fabrikationsgeheimnisse offenbart werden können (Art. 7 Abs. 1 Bst. g BGÖ). Diese Bestimmung muss in der Praxis breit genug interpretiert werden, sodass die der RAB unterstellen natürlichen und juristischen Personen angemessen geschützt werden. Das Öffentlichkeitsgesetz darf in diesem Zusammenhang nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen⁶². Das Geschäftsgeheimnis umfasst dabei jede Information, die Auswirkungen auf das Geschäftsergebnis haben kann, wie genaue Angaben zur Geschäftsstrategie des Unternehmens, zu seiner Organisation, seinen Lieferanten, zur Preiskalkulation, zur allgemeinen Geschäftslage, zu künftigen Geschäftsabsichten oder zu börsenrelevanten Informationen⁶³. Das Berufsgeheimnis dient demgegenüber dazu, die Vertraulichkeit der Informationen zu wahren, die bei der Ausübung eines Berufs über die Kunden zusammengetragen werden⁶⁴. Mit anderen Worten fallen alle Informationen unter den Begriff des Geschäfts- oder Berufsgeheimnisses, deren Kenntnisnahme durch die Konkurrenz Marktverzerrungen bewirken bzw. dazu führen würde, dass dem betroffenen Unternehmen ein Wettbewerbsvorteil genommen wird⁶⁵. Was das Bankkündengeheimnis angeht, so gilt dieses als Berufsgeheimnis, das durch Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe g BGÖ geschützt wird.

Die vorstehenden Erwägungen führen zum Schluss, dass die RAB mit Blick auf ihre öffentlichen Aufgaben grundsätzlich die Ausnahmebestimmung von Artikel 7 Absatz 1 Buchstabe g BGÖ zur Anwendung bringen kann, falls ein Zugangsgesuch zum Beispiel den (auch geschwärzten) Inspektionsbericht zu einem bestimmten Revisionsunternehmen, dessen Arbeitspapiere oder die Sanktionen oder Verfügungen der RAB gegen eine bestimmte natürliche oder juristische Personen, zum Inhalt hat. In diesem Fall kann das Zugangsgesuch abgelehnt werden, wenn die Veröffentlichung der Informationen die Wettbewerbsfähigkeit des betroffenen Revisionsunternehmens beeinträchtigt.

60 Bundesgesetz vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (Datenschutzgesetz, DSG, SR 235.1)

61 BBl 2003 1997 f., Ziff. 2.1.5.2.2.

62 BBl 2003 2011 f., Ziff. 2.2.2.1.7.

63 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, in: Brunner/Mader (Hrsg.), Öffentlichkeitsgesetz, Bundesgesetz über das Öffentlichkeitsprinzip der Verwaltung vom 17. Dezember 2004 (BGÖ), Bern 2008, Art. 7 N 43; Empfehlung des Eidg. Daten- und Öffentlichkeitsbeauftragten vom 25. Juni 2012 i.S. Bundesamt für Gesundheit / Protokoll-Beilagen Eidgenössische Arzneimittelkommission; BAUDENBACHER/GLÖCKNER, in: Baudenbacher (Hrsg.), Lauterkeitsrecht, Kommentar zum Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), Basel 2001, Art. 6 N 34; MABILLARD, in: Jung/Spitz (Hrsg.), Stämpflis Handkommentar zum Bundesgesetz gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG), Bern 2010, Art. 6 N 16.

64 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit., Art. 7 N 43.

65 COTTIER/SCHWEIZER/WIDMER, op. cit., Art. 7 N 41.

2.4 Diverse Bestimmungen

Die Anpassungen in den Artikeln 8 Absatz 1, 19 Absatz 1 Buchstabe g, 20 Buchstabe g, 34 sowie 38 Absätze 1 Bst. a und b, 2, 3 Satz 1, 4 und 5 E-RAV sind rein redaktioneller Natur.

Mit dem neuen IT-System werden spezialgesetzliche Zulassungen nicht mehr manuell auf Hinweis der spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, z. B. der FINMA, hin veröffentlicht, sondern direkt durch die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden im elektronischen System der RAB mutiert. Die entsprechenden Anpassungen in Artikel 21 E-RAV dienen damit der Vereinfachung.

Gemäss Praxis der RAB kann die Zulassung eines Revisionsunternehmens im Rahmen einer Umstrukturierung nur mit ausdrücklicher Zustimmung der RAB auf einen anderen Rechtsträger übertragen werden. Artikel 21a E-RAV kodifiziert diese Praxis. Zur Vermeidung des Handels mit Zulassungen wird klargestellt, dass die Übertragung der Zulassung nur im Rahmen der Übertragung der Geschäftstätigkeit im Bereich der Erbringung von Revisionsdienstleistungen möglich ist (Art. 21a Abs. 1 Bst. a E-RAV). Werden andere Teile der Geschäftstätigkeit oder nur die Zulassung selbst übertragen, so liegt keine Umstrukturierung vor, welche die Übertragung der Zulassung rechtfertigt. Das übernehmende Unternehmen kann jedoch jederzeit eine Neuzulassung als Revisionsunternehmen beantragen (Art. 15 Abs. 1 RAG).

Neu soll im Weiteren auch die Nachvollziehbarkeit von Eintragungen im Revisorenregister gewährleistet werden, indem insbesondere Umstrukturierungen offengelegt werden (Art. 20 Bst. g^{bis} E-RAV). Zudem wird festgehalten, dass der entsprechende Aufwand ebenso wie der Wechsel der Zulassungsart gebührenpflichtig sind (Art. 38 Abs. 1 Bst. c und d E-RAV). Ebenfalls aus der Praxis ergibt sich die Notwendigkeit klarer Vorgaben für den Fall, dass eine im Revisorenregister eingetragene Information nicht mehr mit den Tatsachen übereinstimmt. Die RAB ist künftig befugt, in einem formellen Verfahren Einträge von Amtes wegen zu berichtigen (Art. 22a E-RAV).

Die präzisierenden Änderungen in Artikel 23 E-RAV ergeben sich aus dem Bundesgesetz über die Archivierung⁶⁶, wonach die RAB dem Bundesarchiv Akten zur Archivierung anbieten muss.

In der angepassten Bestimmung von Artikel 30 RAV wird zusätzlich klargestellt, dass sich die jährliche Einreichung eines Aufsichtsberichts erübrigt, wenn das betroffene staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ohnehin im selben Kalenderjahr von der RAB inspiziert wird (Art. 30 Abs. 2 E-RAV).

Die Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen verursacht Kosten in den Bereichen Personal und IT-Infrastruktur. Das gilt auch für Revisionsunternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens, bei denen nur die Inhaberin oder der Inhaber Revisionsdienstleistungen erbringt. Solche Einzelunternehmen profitieren aktuell noch von einer Ausnahmebestimmung, wonach die Erneuerung der Zulassung kostenlos erfolgt. Dies ist aus den erwähnten Gründen nicht gerechtfertigt. Im Vergleich zu den grösseren Revisionsunternehmen, deren Gesuche meist mehr Aufwand verursachen, ist aber der tiefere Ansatz von 800 Franken angemessen. Dieser entspricht der Gebühr für die (unbefristete) Zulassung der Inhaberin oder des

⁶⁶ Art. 5 ff. des Bundesgesetzes vom 26. Juni 1998 über die Archivierung (Archivierungsgesetz, BGA, SR 152.1).

Inhabers (Art. 38 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Bst. a E-RAV). Im Weiteren wird das Dringlichkeitsverfahren gestrichen, weil es in der bisherigen Praxis zu verfehlten Erwartungen geführt hat (Art. 40 Abs. 2 E-RAV).

Bei den Übertretungstatbeständen nach Artikel 45 RAV ist sowohl die vorsätzliche als auch die fahrlässige Begehung strafbar (s. Art. 333 Abs. 7 StGB). Neu soll dies auch im Verordnungstext explizit zum Ausdruck kommen. Zudem sieht der Entwurf bei fahrlässiger Tatbegehung neu einen deutlich tieferen Strafrahmen, wonach die Busse höchstens 50'000 Franken beträgt (vgl. Art. 45 Abs. 1 und 2 E-RAV).

2.5 Anhang

Der Anhang enthält die Anpassungen des übrigen geltenden Ordnungsrechts:

Da die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit die Kenntnis aller einschlägigen Urteileinträge im Strafregister voraussetzt (vorne Ziff. 2.1), soll für die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) ein behördliches Zugangsrecht zu VOSTRA geschaffen werden (Art. 22 Bst. j der VOSTRA-Verordnung i.V.m. Art. 367 Abs. 6 Bst. g StGB). Die RAB darf die Einsicht in das Strafregister nur verwenden für die Erteilung oder den Entzug von Zulassungen von Revisoren und Revisionsexperten (Art. 4 f. und 17 RAG) sowie für die Verhängung von Massnahmen gegenüber natürlichen Person, die für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig sind (Art. 18 RAG). Im Anhang 2 zur erwähnten Verordnung wird die Berechtigung zur Bearbeitung von Strafregisterdaten derjenigen des Bundessicherheitsdienstes gleichgesetzt (nur Abfragen).

2.6 Zeitpunkt des Inkraftsetzens

Die Änderungen der Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAV) und der VOSTRA-Verordnung sollen auf den 1. November 2012 in Kraft gesetzt werden. Dies ist notwendig, damit die Gesuche für die Erneuerung der Zulassung als Revisionsunternehmen bereits unter neuem Recht eingereicht werden können.

3 Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Auf die Kantone und Gemeinden hat die Revision der RAV keine Auswirkungen.

4 Auswirkungen auf den Bund

Die Finanzierung des Zulassungsverfahrens und des Revisorenregisters erfolgt ausschliesslich über die Gebühren der gesuchstellenden Personen und Revisionsunternehmen (Art. 21 RAG und Art. 37 ff. RAV). Die Revision der RAV hat daher keine finanziellen Auswirkungen auf den Bund.

5 Auswirkungen auf die Wirtschaft

Für die Wirtschaft ergeben sich aus der Nachführung der RAV keine wesentlichen Auswirkungen. Die revidierten Unternehmen werden aber durch die Offenlegung der Art der Qualitätssicherung (s. oben Ziff. 2.2) in die Lage versetzt, ihre Revisionsstelle gezielter auszuwählen. Einpersonen-Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, werden durch den Wegfall der Ausnahmebestimmung insofern belastet, als sie eine zweite Fachperson rekrutieren und in ihre Arbeitsabläufe einbauen müssen, damit eine interne Qualitätssicherung möglich wird. Vorausichtlich wird dies aber nur wenige oder gar keine Revisionsunternehmen betreffen, weil die Revision eines Unternehmens oberhalb der Schwellenwerte von 20/40/250 eine gewisse kritische Grösse voraussetzt. Revisionsunternehmen in der Rechtsform des Einzelunternehmens werden neu eine Gebühr von pauschal 800 Franken für die Erneuerung ihrer Zulassung entrichten. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen werden von sich überschneidenden Einreiche- und Meldepflichten entlastet (s. oben Ziff. 2.4).