

Erläuternder Bericht zur Umsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG)

Anhörung vom 15. Mai 2007

1. Ausgangslage

Am 16. Dezember 2005 haben die Eidgenössischen Räte die Neuordnung des Revisionsrechts verabschiedet. Dieses besteht aus den überarbeiteten Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Obligationenrecht bzw. im Zivilgesetzbuch (BBl 2005 7289 ff.) sowie aus dem neuen Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; BBl 2005 7349 ff.).

Das RAG regelt insbesondere die Zulassung von Personen und Unternehmen zur Erbringung von gesetzlich verlangten Revisionsdienstleistungen, die Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften und die Grundsätze der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Revisionsaufsicht. Mit der Umsetzung des RAG ist die neu geschaffene Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) betraut (Art. 28 RAG). Der Bundesrat hat am 1. November 2006 die organisatorischen Bestimmungen des RAG vorzeitig in Kraft gesetzt, um den Aufbau der RAB zu erleichtern (SR 935.71).

Es ist vorab darauf hinzuweisen, dass der Aufbau und der Betrieb einer Revisionsaufsichtsbehörde gewissermassen das Betreten von "Neuland" bedeuten. Zudem befindet sich das Rechtsgebiet der Revisionsaufsicht in grosser Bewegung, sodass insbesondere die internationalen Entwicklungen nur schwer abzuschätzen sind. Es ist daher durchaus möglich, dass sich – auch schon relativ rasch nach der Aufnahme der operativen Tätigkeit der RAB – die Notwendigkeit von Anpassungen der rechtlichen Grundlagen der Aufsichtstätigkeit ergeben kann.

2. Rahmencharakter der Verordnung und Delegation an die RAB

Die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen sowie die Erbringung von anderen Revisionsdienstleistungen stellen eine komplexe und sehr technische Materie dar. Dies gilt auch für die Beaufsichtigung von Unternehmen, die solche Prüfungen durchführen. Der Gesetzgeber hat das RAG daher bewusst als Rahmengesetz ausgestaltet und den Erlass der notwendigen Ausführungsbestimmungen grundsätzlich an den Bundesrat delegiert (Art. 41 Satz 1 RAG).

Der Gesetzgeber war sich allerdings auch der Tatsache bewusst, dass die Dynamik des Kapitalmarktes grosse Fachkenntnis und hohe Flexibilität beim Erlass der Vollzugsregelungen erfordert. Die Eidg. Räte haben daher beschlossen, dass der Bundesrat die RAB im Verordnungsrecht ermächtigen kann, die notwendigen Ausführungsbestimmungen zu erlassen (Art. 41 Satz 2 RAG).

Der Bundesrat macht von dieser Möglichkeit Gebrauch und delegiert den Erlass von technischen Ausführungsbestimmungen an die RAB (s. hinten Ziff. 3.4). Soweit diese bereits vorliegen, werden sie den interessierten Kreisen in einer separaten Anhörung zur Stellungnahme vorgelegt.

3. Überblick über den Entwurf

Die nachfolgenden Erläuterungen beschränken sich auf die wesentlichen Inhalte des Verordnungsentwurfs (E-RAV).

3.1 Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen

Die Stellung des Gesuches um Zulassung soll möglichst effizient ablaufen. Aus diesem Grund wird das Gesuch grundsätzlich in elektronischer Form über das Internet an die Aufsichtsbehörde übermittelt (Art. 2 Abs. 1 E-RAV). Aus Gründen der Rechtsverbindlichkeit wird das Gesuch auch in schriftlicher Form eingereicht; allerdings wird das entsprechende Formular auf Grund der Angaben der Gesuchstellerin oder des Gesuchstellers elektronisch erstellt und braucht nur noch ausgedruckt und unterschrieben zu werden (Art. 2 Abs. 2 E-RAV).

Dem Gesuch sind alle Angaben zu machen und alle Unterlagen beizulegen, aus denen sich ergibt, dass die Voraussetzungen für die Zulassung erfüllt sind (Art. 3 Abs. 1 E-RAV; vgl. auch Art. 13 VwVG; SR 172.021). Das entsprechende Rundschreiben 1/2007 der RAB gibt Hinweise dazu, welche Belege in der Regel eingereicht werden müssen.

Die Belege zum Gesuch werden der RAB erst auf deren ausdrückliche Aufforderung hin eingereicht (Art. 3 Abs. 2 E-RAV). Auf diese Weise wird Zweierlei erreicht: Zum einen erhalten die Personen und Unternehmen den definitiven Entscheid über ihr Gesuch innert nützlicher Frist ab Einreichung der Belege. Zum anderen wird sichergestellt, dass nur aktuelle Belege beurteilt werden. Dabei darf nicht übersehen werden, dass insgesamt mit rund 12 000 Gesuchen zu rechnen ist. Die Beurteilung dieser grossen Menge von Gesuchen wird eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen.

Als Beleg ist in der Regel eine Kopie des Originals und nicht das Original selbst einzureichen (Art. 3 Abs. 3 E-RAV). Aus Kostengründen werden diese Kopien gescannt und in elektronischer Form aufbewahrt (vgl. Art. 23 E-RAV). Die Kopien in Papierform werden anschliessend vernichtet.

Als wesentliche Zulassungsvoraussetzung sieht das RAG den unbescholtenen Leumund vor (Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG). Der Entwurf konkretisiert diese Anforderungen und verlangt, dass die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (Art. 4 E-RAV). Dabei wird auf die ausdrückliche Statuierung der Handlungs- bzw. Geschäftsfähigkeit der Gesuchstellerin oder des Gesuchstellers verzichtet. Es versteht sich von selbst, dass eine Person, die nicht handlungs- bzw. geschäftsfähig ist, nicht zur Tätigkeit als Revisorin oder Revisor bzw. Revisionsexperte oder Revisionsexpertin zugelassen werden kann: Sie ist beispielsweise nicht in der Lage, rechtsverbindlich einen Revisionsbericht zu unterzeichnen. Handlungs- bzw. geschäftsunfähigen Personen wird die Zulassung nicht erteilt bzw. entzogen.

Das RAG regelt auch die Zulassung von ausländischen Berufsleuten als Revisorinnen und Revisoren bzw. Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten (Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG). Es legt u.a. fest, dass ausländische Berufsleute die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen müssen. Diese Kenntnisse sind durch Abschluss eines von der RAB anerkannten Lehrganges nachzuweisen. Der Lehrgang muss mit einer Prüfung abgeschlossen werden (Art. 6 E-RAV). Entsprechende Lehrangebote werden derzeit in der Privatwirtschaft erarbeitet. Durch die Absolvierung einer Prüfung wird sichergestellt, dass es zu keinen „Scheinveranstaltungen“ kommt, die mit einem minimalen Aufwand absolviert werden können. Die

Lehrgänge bedürfen einer Anerkennung seitens der Aufsichtsbehörde (Art. 35 E-RAV).

Natürliche Personen, die selbständig Revisionsdienstleistungen gemäss Artikel 2 Buchstabe a RAG erbringen, müssen als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sein (Art. 7 Abs. 1 E-RAV). Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland dürfen nur dann Revisionsdienstleistungen nach Schweizer Recht erbringen, wenn sie eine eingetragene Zweigniederlassung in der Schweiz haben (Art. 7 Abs. 2 E-RAV). Diese Voraussetzung für die Zulassung zum Schweizer Revisionsmarkt ist nicht zu verwechseln mit der Anerkennung ausländischer Revisionsunternehmen, die zwar als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen i.S. von Art. 8 RAG gelten, aber Revisionsdienstleistungen nach ausländischem Recht erbringen und in der Regel der Revisionsaufsichtsbehörde ihres Heimatstaates unterstehen.

Für die Zulassung von Revisionsunternehmen stellt das RAG allgemein die Voraussetzung auf, dass das Unternehmen über eine Führungsstruktur verfügen muss, die gewährleistet, dass die einzelnen Revisionsmandate genügend überwacht werden (Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG). Art. 8 E-RAV konkretisiert dies, indem das Vorhandensein eines internen Qualitätssicherungssystems und die Überwachung der dauernden Angemessenheit und Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung verlangt werden.

Ausländische Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikums-gesellschaften erbringen, bedürfen ebenfalls einer Zulassung und werden grundsätzlich von der RAB beaufsichtigt. Die Beaufsichtigung entfällt jedoch, wenn das Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (vgl. Art. 8 RAG). Die Zulassung beinhaltet in diesem Fall lediglich die Prüfung der Frage, ob das ausländische Revisionsunternehmen einem gleichwertigen ausländischen Aufsichtssystem untersteht. Bei der Beurteilung der Gleichwertigkeit ausländischer Aufsichtssysteme kann der Bundesrat auf die Anerkennung durch andere Staaten oder Gremien (zu denken ist an die derzeit laufenden Arbeiten in den USA und in der EU) und auf die Gewährung des Gegenrechts abstellen (Art. 9 E-RAV).

Bis zum definitiven Entscheid der Aufsichtsbehörde darf die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller keine gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen erbringen (Art. 10 Abs. 1 E-RAV). Vorbehalten bleibt das provisorische Zulassungsverfahren für die viermonatige Übergangszeit (Art. 49 ff. E-RAV, vgl. Ziff. 3.2 hiernach).

Personen und Unternehmen sind ab der Gesuchstellung um Zulassung verpflichtet, der Aufsichtsbehörde jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang ist (Art. 11 E-RAV). Dies gilt beispielsweise auch für die Gewähr der einwandfreien Prüftätigkeit (vgl. Art. 4 E-RAV): Wenn eine Person einige Zeit nach ihrer Zulassung wegen der Fälschung eines Revisionsberichts strafrechtlich verurteilt wird, so stellt sich die Frage des Entzuges der Zulassung (Art. 17 RAG). Ohne diese Meldepflicht wäre es der RAB nur dann möglich, den Entzug der Zulassung auszusprechen, wenn sie zufällig darauf stösst, dass der Leumund nicht mehr unbescholten ist. Der Verstoss gegen diese Vorschrift stellt eine Übertretung dar und ist strafbar (Art. 47 Bst. b E-RAV).

3.2 Provisorische Zulassung

Es wird derzeit davon ausgegangen, dass rund 10 000 natürliche Personen und 2 000 Unternehmen ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisi-

onsexpertin oder Revisionsexperte (beide Zulassungen sind sowohl für natürliche Personen als auch für Unternehmen möglich, vgl. Art. 1 Abs. 1 E-RAV) oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen stellen werden. Es handelt sich dabei um eine Schätzung; da der Prozentsatz der in Berufsverbänden zusammengesetzten Personen und Unternehmen relativ gering ist – man geht von 35 bis 40 Prozent aus –, kann nicht mit Bestimmtheit vorausgesagt werden, wie viele Gesuche eingereicht werden.

Es versteht sich von selbst, dass die Beurteilung einer so grossen Anzahl von Gesuchen eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen wird. Der Gesetzgeber hat dieses Problem erkannt und hat für die Zeit unmittelbar nach dem Inkrafttreten des RAG die Möglichkeit einer provisorischen Zulassung vorgesehen. Demnach können Personen und Unternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten ein Gesuch einreichen, bis zum definitiven Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen i.S. von Art. 2 Bst. a RAG erbringen (Art. 43 Abs. 3 RAG). Dadurch wird sichergestellt, dass die in Revisionsmandaten engagierten Personen und Unternehmen weiterhin rechtsgültig prüfen können, bis die RAB definitiv über das Gesuch entscheidet. Es ist zu betonen, dass das Verfahren der provisorischen Zulassung nur für die viermonatige Periode nach dem Inkrafttreten möglich ist. Gesuche, die danach gestellt werden, werden im ordentlichen Verfahren beurteilt.

Der Verordnungsentwurf enthält die entsprechenden Vorschriften: Wer innert vier Monaten nach Inkrafttreten des RAG ein Gesuch um Zulassung einreicht und die Zahlung der Zulassungsgebühr nachweist, wird provisorisch für die Erbringung von Revisionsdienstleistungen zugelassen. Im Revisorenregister wird angemerkt, dass es sich um eine provisorische Zulassung handelt (Art. 49 Abs. 1 E-RAV; vgl. dazu Art. 17 Bst. f und Art. 18 Bst. e E-RAV).

Natürliche Personen, die bei einem Revisionsunternehmen angestellt oder an einem solchen beteiligt sind, und das jeweilige Revisionsunternehmen müssen die Einreichung ihrer Gesuche koordinieren (Art. 49 Abs. 2 E-RAV). Die natürlichen Personen müssen sich in ihrem Zulassungsgesuch auf dasjenige Unternehmen beziehen, bei dem sie tätig sind. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass bestimmte Zulassungsvoraussetzungen für das Unternehmen beurteilt werden können (vgl. die Voraussetzungen nach Art. 6 Abs. 1 RAG).

Die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller erhält eine elektronische Bestätigung der provisorischen Zulassung. Der Börse werden alle provisorisch zugelassenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen elektronisch mitgeteilt (Art. 49 Abs. 3 E-RAV). Die Aufsichtsbehörde setzt den provisorisch zugelassenen Personen und Unternehmen eine angemessene Frist, innert der die Belege eingereicht werden müssen; gleichzeitig droht sie den Entzug der provisorischen Zulassung für den Fall an, dass die Belege nicht fristgerecht eingereicht werden. Aus wichtigen Gründen kann die Aufsichtsbehörde die Frist auf schriftliches Gesuch hin angemessen verlängern (Art. 49 Abs. 4 E-RAV). Art. 49 Abs. 5 E-RAV legt das Vorgehen fest, wenn die Belege nicht fristgerecht eingereicht werden. Unterbleibt die Einreichung der Belege, so hat dies nicht die Ablehnung der definitiven Zulassung zur Folge, sondern nur, dass die Person ihr Gesuch im ordentlichen Verfahren erneut einreichen muss.

Revisionsdienstleistungen, die mit provisorischer Zulassung erbracht werden, sind auch dann rechtsgültig, wenn nachträglich die definitive Zulassung nicht erteilt wird (Art. 49 Abs. 6 E-RAV). Diese Bestimmung gewährleistet die Rechtssicherheit und verhindert, dass Revisionsdienstleistungen wiederholt werden müssen.

3.3 Revisorenregister

Mit Eintritt der Rechtskraft der Zulassungsverfügung wird die Person oder das Unternehmen unverzüglich von der Aufsichtsbehörde im Revisorenregister eingetragen (Art. 14 E-RAV). Die im Register zu publizierenden Angaben sind in den Artikeln 17 und 18 E-RAV ersichtlich. Aus Gründen der Rechtssicherheit wird die Festlegung der zu publizierenden Angaben nicht an die RAB delegiert.

Die RAB und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden sind verpflichtet, ihre Aufsichtstätigkeiten zu koordinieren, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden (Art. 22 Abs. 1 RAG). Eine effiziente Massnahme zur Erreichung dieses Zieles besteht in der Schaffung eines sog. Modulsystems für die Zulassung zu spezialgesetzlichen Revisionsdienstleistungen (Art. 19 E-RAV). Die von der RAB zugelassenen Personen und Unternehmen erbringen nämlich nicht nur privatrechtlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen (insbesondere nach dem OR, dem ZGB und dem Fusionsgesetz): Die Eidg. Bankenkommision, das Bundesamt für Privatversicherungen, die Kontrollstelle für Geldwäscherei oder das Bundesamt für Sozialversicherungen setzen bestimmte Personen und Unternehmen für spezialgesetzliche Prüfaufgaben ein. In der Antwort auf die Interpellation 06.3795 Germann (Aufsicht über die Revisionsstellen. Vermeidung von Doppelspurigkeiten) vom 28. Februar 2007 hat der Bundesrat dieses Modulsystem angekündigt und die beteiligten Ämter angehalten, sich dem Modulsystem anzuschliessen.

Konkret entscheidet die RAB künftig über die „Grundzulassung“ gemäss RAG. Die übrigen Aufsichtsbehörden stellen auf diese Grundzulassung ab und entscheiden in ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereichen mit beschränktem Aufwand über die spezialgesetzlichen Zulassungen (sog. „Module“).

Solche spezialgesetzlichen Zulassungen müssen der RAB von den zuständigen Aufsichtsbehörden gemeldet werden. Dasselbe gilt für den allfälligen befristeten oder unbefristeten Entzug und für jede Änderung der spezialgesetzlichen Zulassung. Die Voraussetzungen für die Zulassung, die Abänderung der Zulassung, den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung und das Rechtsmittelverfahren richten sich nach dem anwendbaren Spezialgesetz (Art. 19 Abs. 4 E-RAV). Die RAB übernimmt mit anderen Worten keine Gewähr für die Korrektheit der eingetragenen Tatsachen, sondern nur die Koordination der Publikation aller Zulassungen im Schweizer Prüfwesen. Da die Koordination der spezialgesetzlichen Zulassungen einige Zeit in Anspruch nehmen wird, wird die Meldepflicht nach Artikel 19 erst drei Jahre nach Inkrafttreten des RAG wirksam (Art. 52 E-RAV). Bis dahin sind die diversen spezialgesetzlichen Zulassungen spätestens auf das RAG abzustimmen.

Die RAB kann den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden im Gegenzug und im Rahmen des Koordinationsbedarfes nach Art. 22 RAG Zugriff auf die Belege und Akten gewähren (Art. 26 Abs. 2 E-RAV). Diese Massnahme zielt in erster Linie auf eine Vereinfachung der spezialgesetzlichen Zulassungsverfahren. Viele der Belege, die eine Person oder ein Unternehmen der RAB im Rahmen des Zulassungsverfahrens nach RAG einreicht, sind auch für die Erteilung einer spezialgesetzlichen Zulassung von Belang. Zu denken ist zum Beispiel an die Statuten eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens. Die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden sollen daher bei Bedarf eine elektronische Kopie der Statuten bei der RAB erhältlich machen können, ohne diesen Beleg erneut beim Revisionsunternehmen einfordern zu müssen.

Für die Durchsetzung der Bestimmungen des OR und des RAG und der jeweiligen Ausführungsbestimmungen ist die Zusammenarbeit mit den Handelsregisterbehörden unerlässlich. Der Entwurf enthält daher eine entsprechende Bestimmung (Art. 27

E-RAV), die Art. 168 des Entwurfes vom 28. März 2007 zur Handelsregisterverordnung entspricht (derzeit in der Vernehmlassung).

3.4 Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen

Von der staatlichen Beaufsichtigung ausgenommen sind Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Unternehmen erbringen, die nicht an einer Börse kotierte Anleiheobligationen in einem Gesamtbetrag von nominal höchstens 10 Millionen Franken ausstehend haben (Art. 28 E-RAV). Dadurch wird sichergestellt, dass nur Unternehmen mit einer gewissen wirtschaftlichen Bedeutung eine Revisionsstelle haben müssen, die der Aufsicht durch die RAB untersteht.

Das RAG und die RAV weisen einen Rahmencharakter auf (s. vorne Ziff. 2). Dies gewährleistet eine Aufsichtstätigkeit, die effizient ist und sich an den aktuellen Entwicklungen in der beaufsichtigten Branche orientiert. Das gilt insbesondere auch für die Festlegung der Standards, die staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften einhalten müssen (Art. 29 Abs. 1 E-RAV). Dies umfasst sowohl Standards zur Durchführung von Prüfungen im engeren Sinn (auditing standards) als auch Standards zur Qualitätssicherung (quality control standards) und Verhaltenspflichten wie insbesondere im Bereich der Unabhängigkeit (ethical standards). Die Kompetenz zur Festlegung der Prüfstandards ist nicht zuletzt auch für die Anerkennung der Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde im Ausland von grosser Bedeutung. Die RAB wird zum gegebenen Zeitpunkt eine Anhörung zu dieser Frage durchführen.

Die Aufsichtsbehörde legt die Prüfstandards fest und trägt dabei national und international anerkannten Standards Rechnung (Art. 29 Abs. 2 E-RAV). Es ist nicht die Absicht, da neue Standards zu erlassen, wo private Standardsetter bereits international bzw. national anerkannte Regeln geschaffen haben. Die RAB beabsichtigt daher, so weit wie möglich auf bestehende Standards abzustellen. Dennoch kann es sein, dass diese Standards zu wenig auf die spezifische Situation in der Schweiz abgestimmt sind. Wenn keine überzeugenden Standards bestehen oder wenn die bestehenden Standards unzureichend sind, kann die RAB eigene Standards erlassen oder bestehende Standards ergänzen oder derogieren. Dies dürfte aber den Ausnahmefall bilden.

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen für jede Revisionsdienstleistung eine Person bezeichnen, die die Verantwortung trägt (leitende Revisorin oder leitender Revisor). Sie dürfen nur Personen als leitende Revisorinnen oder Revisoren bezeichnen, mit denen sie einen Arbeitsvertrag abgeschlossen haben und welche die Organisation, die Abläufe und den Prüfansatz ihres Arbeitsgebers kennen (Art. 30 Abs. 1 und 2 E-RAV).

Das Revisionsunternehmen muss alljährlich einen Bericht über die Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Bestimmungen erstellen, welcher der Aufsichtsbehörde bis zum 30. September einzureichen ist (Art. 31 Abs. 1 E-RAV). Die jährliche Aktualisierung der Zulassungsunterlagen (Art. 14 Abs. 1 RAG) erfolgt der Einfachheit halber zusammen mit dem Bericht an die Aufsichtsbehörde (Art. 32 E-RAV).

Die RAB muss jedes staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung unterziehen (Art. 16 Abs. 1 RAG). Sie kann diese Überprüfung zeitlich und sachlich staffeln (Art. 33 Abs. 1 E-RAV). Die RAB kann den Inhalt des Überprüfungsauftrags (vgl. dazu Art. 16 Abs. 2 RAG) wäh-

rend der drei Jahren sachlich und zeitlich aufteilen. Dieses Vorgehen hat sich insbesondere in der Aufsichtstätigkeit der Eidg. Bankenkommission bewährt.

Die RAB legt die verschiedenen Formen und den jeweiligen Gegenstand der Überprüfung fest und bestimmt die Prüfmethode und Vorgehensweisen (Art. 33 Abs. 2 E-RAV). Die RAB ist in der Festlegung der Formen der Überprüfung frei. In Frage kommen namentlich auch Instrumente, die sich in der Praxis bestehender Aufsichtsbehörden bewährt haben. Die RAB wird zum gegebenen Zeitpunkt eine Anhörung zu dieser Frage durchführen.

Im Rahmen der gesetzlichen Koordinationspflicht (Art. 22 Abs. 1 RAG) kann die Aufsichtsbehörde gemeinsame Überprüfungen mit anderen Aufsichtsbehörden durchführen (Art. 33 Abs. 3 E-RAV).

In den ersten Monaten ab Inkrafttreten des RAG wird die RAB hauptsächlich mit der Zulassung und Registrierung der gesuchstellenden Personen und Unternehmen beschäftigt sein. Die RAB wird ihre Inspektionstätigkeit voraussichtlich im 1. Quartal 2008 aufnehmen.

Revisionsunternehmen können sich der Aufsicht durch die RAB freiwillig unterstellen (vgl. Art. 7 Abs. 2 RAG). Die Aufsicht der RAB erstreckt sich diesfalls auf Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften, die nicht Publikumsgesellschaften i.S. von Art. 2 Bst. c RAG sind (Art. 34 E-RAV).

3.5 Aufsichtsbehörde

Der Glaubwürdigkeit der Aufsichtsbehörde kommt eine grosse Bedeutung zu. Die Direktorin und der Direktor sowie das Personal der Aufsichtsbehörde müssen von der Revisionsbranche unabhängig sein (Art. 36 Abs. 1 E-RAV). Der Bundesrat erteilt der RAB zudem den Auftrag, die weiteren notwendigen Massnahmen zur Vermeidung von Interessenkonflikten zu ergreifen (Art. 36 Abs. 2 E-RAV). Für den Ausstand gilt die Regelung gemäss Art. 10 VwVG (SR 172.021).

3.6 Gebühren und Aufsichtsabgabe

Die Bestimmungen zu den Gebühren stützen sich sowohl auf Art. 21 RAG als auch auf Art. 46a RVOG (vgl. Botschaft des Bundesrates, BBl 2004 4078).

Soweit die RAV keine Regelung enthält, gelten subsidiär die Bestimmungen der Allgemeinen Gebührenverordnung des Bundesrates vom 8. September 2004 (AllgGV; Art. 38 E-RAV). Diese ist grundsätzlich auch auf die dezentralisierten Verwaltungseinheiten der Bundesverwaltung anwendbar (vgl. Botschaft zu Art. 46a RVOG, BBl 2003 5761).

Die Gebührensätze für die Zulassung von Personen und Unternehmen ergeben sich aus Artikel 39 E-RAV. Da der Aufwand für die Beurteilung von Zulassungsgesuchen staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen nur schwer abzuschätzen ist, wird eine Gebühr nach Zeitaufwand erhoben. Auch die Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen richtet sich nach dem entstandenen Aufwand (Art. 40 E-RAV). Übrige Verfügungen und Dienstleistungen – zu denken ist u.a. auch an juristische Auskünfte, Stellungnahmen, Gutachten und Vorprüfungen von Zulassungsgesuchen – sind ebenfalls gebührenpflichtig (Art. 41 E-RAV).

Die Aufsichtsabgabe dient der Finanzierung von Kosten, die durch die erwähnten Gebühren nicht gedeckt sind. Die Bemessung erfolgt auf Grund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Es wird dabei

auf die Honorare für die Prüfung von Publikumsgesellschaften abgestellt (Art. 44 E-RAV). Da staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen nicht in jedem Fall Publikumsgesellschaften prüfen (vgl. Art. 34 E-RAV), beläuft sich die Aufsichtsabgabe minimal auf 10 000 Franken (Art. 43 E-RAV).

3.7 Übertretungen

Der Bundesrat hat die Kompetenz, bestimmte Verstösse gegen Bestimmungen der RAV als Übertretungen für strafbar zu erklären (Art. 39 Art. 1 Bst. d RAG). Der Bundesrat hat in drei Fällen von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht. Die ersten beiden Straftatbestände (Art. 47 Bst. a und b E-RAV) dienen dazu, die gesuchstellenden Personen und Unternehmen zur wahrheitsgemässen Angabe von Informationen zu bewegen, die für die Zulassung und Beaufsichtigung unerlässlich sind. Zu denken ist an das bereits erwähnte Beispiel, in dem eine Person als Revisionsexpertin zugelassen ist und fünf Jahre nach ihrer Zulassung wegen der Fälschung eines Revisionsberichts verurteilt wird. Dies kann für die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit und den möglichen Entzug der Zulassung von Belang sein (vgl. Art. 4 E-RAV und Art. 17 RAG).

Strafbar ist weiter, wer ohne entsprechende Zulassung Bezeichnungen wie "zugelassene Revisorin", "zugelassener Revisor", "zugelassene Revisionsexpertin", "zugelassener Revisionsexperte" oder "staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen" verwendet (Art. 47 Bst. c E-RAV).

3.8 Übergangs- und Schlussbestimmungen

Zum übergangsrechtlichen Zulassungsverfahren (Art. 49 ff. E-RAV) siehe vorne Ziff. 3.2.

Das RAG und der Entwurf zur RAV schreiben den Betrieb und die Überwachung eines Qualitätssicherungssystems vor (s. vorne zu Art. 8 E-RAV). In der Praxis genügt hierzu beispielsweise die Umsetzung des Prüfstandards PS 220 oder ISQC 1 ("Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung"). Unter gewissen Umständen ist die Umsetzung solcher Standards allerdings (noch) nicht möglich. Zu denken ist an Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person Revisionsdienstleistungen erbringt und in denen es daher an den notwendigen Voraussetzungen für eine interne Überprüfung fehlt. In einem solchen Fall ist es gestattet, dass sich das Unternehmen einer regelmässigen Peer Review, also einer Überprüfung durch gleichrangige Berufsleute, unterzieht. Da solche Mechanismen erst noch in Zusammenarbeit mit den Berufsverbänden aufgebaut werden müssen, wird eine dreijährige Übergangsfrist vorgesehen (Art. 51 E-RAV).

Eine für die Praxis wichtige Bestimmung enthält Art. 53 E-RAV: Das revidierte OR sieht vor, dass bei ordentlichen Revisionen die Person, die die Revision leitet, das Mandat während längstens sieben Jahren ausüben darf. Sie darf das gleiche Mandat erst nach einem Unterbruch von drei Jahren wieder aufnehmen (Art. 730a Abs. 2 revOR). Aus Gründen der Rechtsicherheit wird festgehalten, dass diese Frist mit der Übernahme des Mandates zu laufen beginnt. Für die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften bedeutet dies keine Neuerung, weil sich dies bereits aus dem Standesrecht ergibt. Sind seit der Mandatsübernahme im Zeitpunkt der Inkraftsetzung des RAG mehr als fünf Jahre vergangen und handelt es sich beim geprüften Unternehmen um keine Publikumsgesellschaft, so darf die leitende Revisorin oder der leitende Revisor das Mandat noch höchstens während zwei Jahren ausführen.

Die RAV tritt in der 2. Jahreshälfte, frühestens aber am 1. September 2007, in Kraft (vgl. Art. 54 E-RAV). – Eine Besonderheit gilt für ausländische Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen: Diese unterstehen entweder der Aufsicht durch die RAB oder müssen durch ein vom Bundesrat als gleichwertig anerkannte ausländische Revisionsaufsichtsbehörde beaufsichtigt werden (vgl. Art. 8 RAG und Art. 9 E-RAV). Es ist allerdings schwierig abzuschätzen, wann die Anerkennung dieser ausländischen Behörden erfolgen kann. Ähnliche Schwierigkeiten haben sich schon bei der Registrierung von Revisionsunternehmen in den USA ergeben. Der Bundesrat wird Artikel 8 RAG daher voraussichtlich erst in Kraft setzen, wenn diese Frage geklärt ist.

3.9 Anhang

Der Anhang enthält die Anpassungen des geltenden Verordnungsrechts:

- Die Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (SR 221.302) wird aufgehoben, weil sie durch die Neuregelung der Anforderungen an Revisorinnen und Revisoren im Gesetz obsolet wird (Art. 4 RAG).
- Die Organisationsverordnung des EJPD (SR 172.213.1) muss der administrativen Zuordnung der RAB zum EJPD entsprechend ergänzt werden (vgl. Art. 38 Abs. 1 RAG und Beschluss des Bundesrates vom 1. März 2006).
- Die Verordnung über die Revisionsstellen von Stiftungen (SR 211.121.3) muss der neuen Vorschrift von Art. 83b revZGB angepasst werden.
- Die Anpassungen im Reglement der Gottfried-Keller-Stiftung (SR 442.13), in der Seeschiffverkehrsverordnung (SR 747.301), in der Verordnung über die Förderung von preisgünstigem Wohneigentum (SR 842.1) und in der Verordnung über Glücksspiele und Spielbanken (SR 935.521) sind vor allem terminologischer Natur. Inhaltlich erfolgen keine Änderungen. Der in diesen Erlassen verwendete Begriff des "besonders befähigten Revisors" wird durch den "zugelassenen Revisionsexperten" ersetzt.
- Der Bundesrat sieht wie erwähnt die Schaffung des sog. "Modulsystems" vor (vgl. vorne Ziff. 3.3 sowie Art. 19 und Art. 52 E-RAV). Die spezialgesetzlichen Zulassungsverfahren werden demnach mittelfristig auf das Zulassungsverfahren der RAB abgestimmt. Allerdings genießt die Bearbeitung der erwarteten 12 000 Zulassungsgesuche auf der Basis des RAG aus naheliegenden Gründen Vorrang. Sobald diese Gesuche beurteilt sind, wird schrittweise die Angleichung der spezialgesetzlichen Rechtsgrundlagen an das RAG vorgenommen. Was den Aufsichtsbereich der Eidg. Bankenkommission, des Bundesamtes für Privatversicherungen und der Kontrollstelle für Geldwäschereibekämpfung betrifft, so wird die Angleichung der entsprechenden Regelungen im Rahmen der Umsetzung des künftigen Bundesgesetzes über die Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMAG) geprüft.

Die vorläufige Angleichung des Zulassungsverfahrens für Revisionsstellen und leitende Revisorinnen und Revisoren zur Prüfung von Versicherungsunternehmen ist allerdings dringlich. Das zuständige Bundesamt für Privatversicherungen ist verpflichtet, bis Ende 2007 über die entsprechenden Zulassungen zu entscheiden (Art. 216 Abs. 12 AVO, SR 961.011).

Als Revisionsstellen von Versicherungsunternehmen werden neu Revisionsunternehmen anerkannt, die von der RAB als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen sind (Art. 113 E-AVO). Die besonderen versicherungsspezifischen Zulassungsbedingungen ergeben sich aus Artikel 114 E-AVO. Die Voraussetzungen des geltenden Rechts an das Grund- oder Stammkapital und an die Anzahl der Gesellschafter entfallen (vgl. Art. 113 Abs. 1 AVO). Das Erfordernis, wonach ausländische Revisionsunternehmen über eine Zweigniederlassung in der Schweiz verfügen müssen (vgl. Art. 113 Abs. 2 AVO), ergibt sich neu bereits aus Artikel 7 Absatz 2 E-RAV.

Als leitende Revisorinnen und Revisoren werden Personen anerkannt, die als Revisionsexpertinnen oder -experten nach Artikel 4 RAG zugelassen sind. Auch hier bestehen versicherungsspezifische Vorgaben (Art. 116 E-AVO).

Personen und Unternehmen, die von der RAB bis Ende 2007 eine provisorische Zulassung erhalten haben (vgl. vorne Ziff. 3.3), erfüllen die allgemeinen Zulassungsvoraussetzungen nach Artikel 113 beziehungsweise Artikel 116 Buchstabe b unter der Bedingungen, dass die RAB diese Zulassung zum gegebenen Zeitpunkt definitiv erteilt (Art. 216^{bis} E-AVO).

- Ebenfalls auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des RAG wird das Bundesamt für Sozialversicherungen (BSV) die Zulassungsanforderungen für in der 1. und 2. Säule tätige Revisionsstellen den Anforderungen des RAG anpassen. Insbesondere soll eine Revisionstätigkeit in der 2. Säule, die beispielsweise allein auf einer Verbandszugehörigkeit oder der Tätigkeit einer Verwaltungsbehörde basiert (vgl. Art. 33 Bst. a und b BVV 2, SR 831.441.1), nicht mehr möglich sein. Das Bundesamt für Gesundheit (BAG) wird sein Verordnungsrecht ebenfalls auf denselben Zeitpunkt hin mit dem RAG und der RAV in Einklang bringen.

4. Auswirkungen auf die Kantone und Gemeinden

Auf die Kantone und Gemeinden dürfte die RAV im Allgemeinen keine Auswirkungen haben. Die kantonalen Handelsregisterämter sind durch das Gesetz und die Handelsregisterverordnung in die Umsetzung des neuen Revisionsrechts eingebunden; dadurch besteht ein gewisser Koordinationsbedarf mit dem Revisorenregister der RAB (vgl. Art. 27 E-RAV und Art. 168 des Entwurfs vom 28. März 2007 zur Revision der Handelsregisterverordnung vom 7. Juni 1937 (SR 221.411, derzeit in der Vernehmlassung)).

5. Auswirkungen auf den Bund

Die Finanzierung der Tätigkeit der RAB erfolgt über Gebühren, die von den zugelassenen Personen und Unternehmen für Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen erhoben werden, sowie über die gesetzlich vorgesehene Aufsichtsabgabe (Art. 21 RAG und Art. 37 ff. E-RAV). Dies gilt auch für die Kosten, die durch die Schaffung des elektronischen Zulassungssystems und des Revisorenregisters entstehen.

Die Bevorschussung der Aufbaukosten durch den Bund ist verzinslich und wird zurückbezahlt (Art. 36 Abs. 2 RAG). Es entstehen dem Bund somit keine finanziellen Kosten.

6. Auswirkungen auf die Wirtschaft

Die wesentlichen für die Wirtschaft relevanten Neuerungen ergeben sich direkt aus dem RAG (vgl. dazu die Ausführungen in der Botschaft vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4097 ff.)