

Missbrauch in der Revisionsaufsichtsbehörde

Oder: Zehn Gründe zur Aufhebung der Revisionsaufsichtsbehörde

Dr. iur. Bernhard Madörin

Im Zuge der Zulassungsverfahren für Revisionsexperten und Revisoren hat die eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) 2008 rund 1000 Gesuche nicht bewilligt¹. 2009 dürfte eine ähnliche oder noch höhere Zahl an nicht bewilligten Gesuchen realisiert werden. Das neue Revisionsaufsichtsgesetz hätte zum Ziel gehabt, die grossen Revisionsgesellschaften näher unter die Lupe zu nehmen. Stattdessen werden die KMU-Revisoren eliminiert und die grossen Prüfgesellschaften profitieren. Geschätzt rund 100 bis 200 Mio. CHF an Prüfungshonoraren² entgehen den kleinen KMU-Gesellschaften, während die verbleibenden Grossen davon profitieren. Die Revisionsaufsichtsbehörde wird ausschliesslich von Vertretern der grossen Gesellschaften geleitet. Die kleinen KMU's sind im Verwaltungsrat nicht vertreten. Das RAG und die Praxis der RAB hat zur grössten Umwälzung im Treuhandbereich seit Jahrzehnten geführt. Mindestens 1000 Personen wurde die Erwerbsgrundlage entzogen. Ist damit das Ziel der Gesetzgebung erreicht?

Einleitung

Mit Inkrafttreten des neuen Revisionsaufsichtsgesetzes am 01. September 2007 ist die Wirtschaftsprüfung stark geregelt worden. Als durchführendes Organ wurde zeitgleich die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) gegründet. Ihr obliegen vor allem zwei Aufgaben: Sie ist verantwortlich für das neu eingeführte Zulassungsverfahren sowie für die Aufsicht über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mit dem Ziel der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen. Hierbei wird im Gesetz stets unterschieden zwischen Revisoren und Revisionsexperten einerseits (ohne Aufsicht) und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen andererseits (mit Aufsicht). Da Letztere zur Prüfung von Publikumsgesellschaften gedacht sind, werden an sie höhere Anforderungen gestellt.

Hauptziel verfehlt

Das neue Revisionsaufsichtsgesetz ist ein Ausfluss des im Jahr 2002 in den USA erlassenen Sarbanes-Oxley Act (SOX). Ausgelöst durch Bilanzskandale wie die von Enron und Worldcom wurde der Risikoanalyse und dem internen Kontrollsystem durch den SOX systematisch mehr Bedeutung geschenkt. Das vorher geltende Vertrauensprinzip wurde durch das Misstrauensprinzip ersetzt. Den ersten grossen Lackmustest haben die neuen Normen jedoch nicht bestanden, denn die Immobilienkrise in den USA führte zur grössten Finanzkrise in der Geschichte der Menschheit. Das zentrale Problem war auch hier die Rechnungslegung und gerade da haben wieder alle Sicherheitsventile versagt.

Symptomatisch dazu: Der Revisionsbericht der UBS AG vom 05.03.2009 empfiehlt den Aktionären ohne Vorbehalt die Jahresrechnung zu genehmigen. Kurz darauf muss der Bund mit einem 60 Milliardenkredit die Bank vor dem Konkurs retten. Das neue Gesetz hat das Hauptziel verfehlt. Diese Erkenntnis sollte die rechtsanwendende Behörde mit in ihre Praxis nehmen. Das Gegenteil ist leider der Fall. Die RAB ist bestrebt, das Gesetz überstreng auszulegen und möglichst viele Gesuche abzuweisen.

Praxis der RAB

Die Revisionsaufsichtsbehörde wurde 2007 neu geschaffen, damit sie mit Einführung des neuen Revisionsaufsichtsgesetzes handlungsfähig war. In zwei Jahren hat sie nun rund 10'000 Gesuche von Unternehmen und Revisoren geprüft und entschieden. Schätzungsweise 2000 Gesuche wurden abgelehnt. Faktisch wurde das Angebot an ausgewiesenen Revisoren um 20% eingeschränkt. Die grosse Anzahl an Revisoren hat

bisher in einem freien Markt sehr gute Dienstleistungen erbracht. Keine Zulassung erhielten ausnahmslos KMU-Revisoren, während dem keine einzige mittlere oder grosse Treuhandunternehmung nicht zugelassen wurde. Es ist Ironie der Geschichte, dass das Revisionsaufsichtsgesetz Folge des Versagens der grossen Revisionsgesellschaften und kotierten Börsenunternehmen ist und die kleinen KMU-Revisionsunternehmen zu den Opfern der Zulassungsbeschränkungen wurden. Dort wo die Revisionspraxis funktionierte, wird sie unterbunden.

Mit der Behandlung und Beurteilung der 10'000 Zulassungsgesuche würde sich die Aufgabe der RAB auf die Aufsicht im engeren Sinne reduzieren, was rund einem Zehntel des Bestandes an Unternehmen und Revisoren betrifft. Die Aufsicht durch die RAB wird auf die Nicht-Beaufsichtigten Revisoren erweitert, was nachfolgend ausgeführt wird.

Die stringente Beurteilung der RAB bei den Gesuchen um Zulassung als Revisor führt in drei Bereichen zu einer schwer überwindbaren Hürde.

- Die Praxisanforderungen werden extrem einschränkend ausgelegt. Anstelle der Wohltat des Gesetzes der Übergangsbestimmungen wird der Praxisnachweis zur Tortur.
- Das Erfordernis des Leumunds wird extensiv ausgelegt. Die RAB prüft bei allen, ob die Gesuchsteller die Rechtsordnung einhalten und das Gebot von Treu und Glauben einhalten.
- Das Erfordernis einer funktionierenden Qualitätskontrolle wird in eine faktische permanente Aufsicht umgemünzt.

Der Unterschied von beaufsichtigten und nicht beaufsichtigten Revisionsunternehmen ist in der Rechtsanwendung nicht klar auseinander gehalten.

Erweiterung der Kognition

Seit Einführung des neuen Gesetzes war es Aufgabe der RAB rund 10'000 Revisoren und Revisionsunternehmen administrativ zu erfassen, da gemäss Art. 3 RAG nunmehr ein jeder, der Revisionsdienstleistungen erbringen möchte, eine Zulassung dafür benötigt. Die hierfür notwendigen Voraussetzungen sind in Abschnitt 2-4 des neuen Gesetzes geregelt. Dabei werden zwei Dinge bewusst voneinander abgegrenzt: Die Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisionsexperte, Revisor oder zugelassenes Revisionsunternehmen befinden sich in Abschnitt 2 (Art. 4-6 RAG). Für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen wurden spezielle, strengere Vorschriften erlassen, die auch im Gesetz separat aufgeführt sind in Abschnitt 3 und 4.

Für die erstgenannte Gruppe sind die gesetzlichen Vorgaben einfach gestellt. Für eine Zulassung muss eine natürliche Person die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen und einen unbescholtenen Leumund vorweisen können. Weitere Bedingungen müssen gemäss Art. 4 und 5 RAG nicht erfüllt sein. Für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen gelten strengere Vorschriften. Hier muss gemäss Art. 9 RAG zusätzlich gewährleistet sein, dass die Unternehmen die gesetzlichen Vorschriften einhalten und für die Haftungsrisiken ausreichend versichert sind. Sind alle hier genannten Voraussetzungen erfüllt, so ist die Zulassung zu erteilen.

Die Revisionsaufsichtsbehörde unterscheidet aber die Anforderungen für die beaufsichtigten und nicht beaufsichtigten Revisoren nicht. Sie verlangt für beide die Erfüllung der gleichen Bedingungen, insbesondere prüft sie bei allen, ob die Revisoren die Rechtsordnung einhalten. Mit der Prüfung der Einhaltung der Rechtsordnung steht der Revisionsaufsichtsbehörde ein weites Prüfungsfeld offen. Mit diesem Passus prüft die RAB, ob die Gesuchsteller die Vorschriften der **Unabhängigkeit erfüllen**. Es geht darum, ob **gesetzliche Vorschriften eingehalten werden**. Dies ist eine Tätigkeit im Sinne von RAG Art. 9, welche für die beaufsichtigten Revisoren und Revisionsgesellschaften massgebend ist, nämlich die Überprüfung, ob gesetzliche Vorschriften eingehalten werden. Die RAB

beachtet diese klare Trennung bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben nicht und betätigt sich somit auf dem Gebiet der Aufsicht gegenüber allen Revisoren und Revisionsunternehmen, ohne dafür einen gesetzlichen Auftrag zu haben. Dies bedeutet einen Verstoss gegen das Legalitätsprinzip, da eine Behörde keine öffentlichen Aufgaben wahrnehmen darf, wenn es keine gesetzliche Grundlage dafür gibt. Wiederholt verlangt die RAB, dass die nicht beaufsichtigten Revisoren das Gesetz einhalten müssen. Zitat aus der Praxis der RAB bei einem nicht beaufsichtigten Revisor:

„Dies umfasst insbesondere, die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben im Geschäftsverkehr.“

Die RAB verlangt somit eine absolut integere Person.

- Sie müssen generell die Rechtsordnung einhalten;
- Sie müssen das Zivilrecht einhalten
- Sie müssen das Strafrecht einhalten
- Sie müssen die Grundsätze von Treu und Glauben einhalten (nicht einmal die Einhaltung der Rechtsordnung genügt).

Falls diese Grundsätze tatsächlich Vorgabe wären, müsste eine vollkommene Überprüfung der Personen systematisch umgesetzt werden, also eine umfassende Staatskontrolle über die Revisoren. Revisoren sollen Gütesiegel sein.

Von wo stammt die Vorgabe „Einhaltung der Rechtsordnung“? Die Rechtsquelle dazu wird samt Erläuterungen zitiert, die zeigen, dass die Bedingung unzulässigerweise verlangt wird:

Art. 9 RAG Voraussetzungen
Revisionsunternehmen werden zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften zugelassen, wenn sie:

- a. **die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperten erfüllen;**
- b. **gewährleisten, dass sie die gesetzlichen Vorschriften einhalten;**
- c. **für die Haftungsrisiken ausreichend versichert sind.**

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

Auf Grund von lit. a ist nachzuweisen, dass das Revisionsunternehmen die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte i.S.v. Art. 6 i.V.m. Art. 4 E RAG erfüllt. Gewisse organisatorische Voraussetzungen werden bereits bei der Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte sichergestellt.

*Das Revisionsunternehmen hat nach lit. 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 Art. 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 Art. 728 E OR oder Art. 11 E RAG), wird der Gesuchstellerin die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verweigert.*

lit.c schreibt schliesslich vor, dass das Revisionsunternehmen seine Haftungsrisiken ausreichend versichert

Wie dargestellt, besteht keine Unterscheidung mehr von Revisoren und beaufsichtigten Revisoren. Der gute Leumund umfasst also ausschliesslich persönliche Attribute, nicht berufliche.

Art. 4 Abs. 2 RAV: Zu berücksichtigen sind insbesondere:

- d. **strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist;**

e. bestehende Verlustscheine.

Darüber hinausgehende Bedingungen zu formulieren, wie die totale Integritätsanforderung und die integrale Einhaltung der Rechtsordnung, geht über den Gesetzesbegriff des unbescholtenen Leumunds hinaus.

Die RAB bezieht sich in ihrer Argumentation jedoch darüber hinaus auf ihre Auslegung des Begriffs der „persönlichen Umstände“. Die RAB ist der Meinung, dass sie unter diesem unbestimmten Rechtsbegriff die „Einhaltung der Rechtsordnung“ verlangen kann, was aus zwei Gründen unzulässig ist. Einerseits trifft das Gesetz eine Unterscheidung von Aufsicht und Nicht-Aufsicht. Wenn die RAB unter Artikel 4 die Aufsicht bei der Nicht-Aufsicht einführen will, so löst sie sich von einer gesetzlichen Unterscheidung, die das Gesetz und der Gesetzgeber gemacht haben. Der Begriff kann jedoch innerhalb eines Gesetzes nicht von der rechtsanwendenden Behörde so uminterpretiert werden, dass die klaren Vorgaben des Gesetzes in sich missachtet werden. Andererseits kann auch unter dem Begriff persönliche Umstände die Berufsausübung nicht subsumiert werden, was alleine schon der allgemeine Sprachgebrauch nicht erlaubt.

Die unzulässige Erweiterung des Anforderungskataloges

Nachdem ein Gesuch bei der RAB eingegangen ist, wäre es deren Aufgabe, zu überprüfen, ob der Antragsteller alle notwendigen Bedingungen für eine Zulassung erfüllt. In der Praxis geht die Arbeit der RAB jedoch weit darüber hinaus. Sie untersucht für alle Gesuche mittels Anfragen und Recherchen, ob die betreffende Person zudem die Vorschriften der Unabhängigkeit erfüllt. Artikel 4 RAG sieht vor, dass ein Gesuch bewilligt wird, wenn die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt wird, sowie ein unbescholtener Leumund vorliegt. Darunter wird der Betreibungsregisterauszug und der Strafregisterauszug verstanden (Frank Schneider, Direktor RAB, KPMG Audit Committee News Ausgabe 24 Seite 5). Die RAB hat nun den Begriff Leumund neu so definiert, dass sie bei der Zulassung auch prüft, ob die Gesuchsteller die Rechtsordnung einhalten. Hier prüft die RAB die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften, wobei darunter kumulativ OR 728 und 729 verstanden wird. Diese Erweiterung der Rechtsanwendung und der Kognition der RAB war im Gesetz nicht ersichtlich und ist auch nicht so kommuniziert. In ihrem standardisierten Schreiben weist sie gleichzeitig daraufhin, dass die Prüfung dieser Angelegenheit Einfluss auf das Gesuch und die Zulassung haben kann. Indirekt wird hier eine Nichtzulassung angedroht für den Fall, dass nicht sämtliche Zweifel aus dem Weg geräumt werden können. Nach Ansicht des Autors hat eine solche Androhung keine gesetzliche Grundlage. Die RAB prüft bis jetzt nur die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften, weitere systematische und analytische Prüfungen zur „Einhaltung der Rechtsordnung“ sind den Gesuchstellern nicht bekannt. Die erweiterte Prüfung hat somit keine Systematik.

Die Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 OR sind nur im Bereich der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Teil der Zulassungsvoraussetzungen (Art. 9 Abs. 1 b. RAG), nicht jedoch bei allen anderen Antragstellern. Daher darf die RAB ihre Entscheidung über ein Gesuch auch nicht davon abhängig machen, ob es Zweifel an der Unabhängigkeit gibt. Das Gesuch ist zu bewilligen, wenn alle in Art. 4 oder 5 genannten Voraussetzungen vorliegen. Damit soll keinesfalls zum Ausdruck gebracht werden, dass Revisoren und Revisionsexperten, die nicht unter staatlicher Aufsicht stehen, sich nicht an die Unabhängigkeitsvorschriften zu halten haben. Zweifelsfrei sind auch sie bei jeder Revision verpflichtet, diese zu beachten. Jedoch ist es nicht Aufgabe der RAB, dies für jedes Mandat zu überprüfen. Vielmehr obliegt die Durchsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften den folgenden Parteien: Die Hauptverantwortung liegt sicherlich beim Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft, der sicherstellen muss, dass die gewählte Revisionsstelle in der Lage ist, ein unabhängiges Urteil zu bilden. Darüber hinaus können die Aktionäre in der Generalversammlung jederzeit eine neue Revisionsstelle wählen, wenn Zweifel an der Unabhängigkeit des prüfenden Revisors vorliegen. Auch die Gläubiger einer Gesellschaft

können beim Richter beantragen, dass entsprechende Massnahmen ergriffen werden, wenn die Revisionsstelle nicht ordnungsgemäss zusammengesetzt ist. Sollte die Unabhängigkeit offensichtlich nicht gegeben sein, so ist es zudem Aufgabe der Handelsregisterbehörden, die Eintragung der Revisionsstelle im Handelsregister abzuweisen (siehe auch: *Böckli, Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung*, München, 2008, S. 251f.). Entsteht dennoch ein Schaden der durch die nicht unabhängige Revisionsstelle verursacht wird, so ist dies eine Frage der Verantwortlichkeit, welche im Rahmen des Privatrechts zwischen den betreffenden Parteien, allenfalls mit Hilfe der Zivilgerichte, geklärt werden muss. Sicher ist es nicht Aufgabe der RAB, eine solche Entscheidung vorwegzunehmen.

Verletzung des Legalitätsprinzips

Mit ihrem Verhalten macht die RAB die Unabhängigkeit zu einem weiteren Zulassungskriterium, was vom Gesetzgeber so nicht gewollt war. Diese Ansicht wird auch unterstützt durch die Formulierung von Art. 17 RAG, welcher den Entzug der Zulassung regelt. Demnach kann einem Revisor oder einem Revisionsexperten nur dann die Zulassung entzogen werden, wenn die Zulassungsvoraussetzungen aus den Artikeln 4 und 5 RAG nicht mehr vorliegen. Von einer Verletzung der Unabhängigkeit oder sonstigen gesetzlichen Vorschriften ist hier nicht die Rede. Darauf wird lediglich bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Bezug genommen, da hier wie bereits erwähnt, strengere Vorschriften gelten sollen. Darüber hinaus gilt die Zulassung für natürliche Personen unbefristet, wenn sie einmal erteilt worden ist. In ihrer Rechtsnatur ist die Zulassung also ein Fähigkeitsausweis, der nach Kontrolle der Bewilligungsvoraussetzungen erteilt wird und nur aus oben genannten Gründen wieder entzogen werden kann. Ziel ist es, dem einzelnen Revisor oder Revisionsexperten die Ausübung seines Berufes zu ermöglichen, wenn er entsprechend qualifiziert dafür ist. Setzt man nun aber die Unabhängigkeit als ungeschriebene Zulassungsbedingung voraus, widerspricht das Vorgehen dieser Zielsetzung. Zweifel an der Unabhängigkeit bestehen immer nur im Verhältnis des Revisors zum geprüften Unternehmen oder zum Revisionsunternehmen selbst, sobald der Revisor seine Stelle wechseln würde, wäre die Situation eine vollkommen andere. Wird ihm jedoch von vorn herein die Zulassung verwehrt, weil unter Umständen in einem bestimmten Verhältnis Zweifel an der Unabhängigkeit vorliegen, so wird ihm dadurch grundlegend seine Berufsausübung verwehrt, obwohl er alle fachlichen Qualifikationen mitbringt. Daher kann und darf es nicht sein, dass die RAB bei der Überprüfung ihrer Gesuche, die Unabhängigkeit als eine weitere Zulassungsbedingung aufnimmt und sogar mit Nichterteilung der Bewilligung droht. Dies ist vom Gesetzgeber so nicht gewollt und die RAB hat daher auch keinerlei gesetzliche Grundlage für ihr Vorgehen. Eine solche Überprüfung der Unabhängigkeit stellt eine aufsichtsrechtliche Handlung dar, für welche die RAB jedoch ausschliesslich im Bereich der staatlich beaufsichtigten Unternehmen zuständig ist. Übt sie diese „Aufsicht“ auch bei anderen Revisoren oder Revisionsexperten aus, so überschreitet sie damit ihre Kompetenzen und verstösst somit gegen das Legalitätsprinzip.

Verletzung der verfassungsmässigen Handels- und Gewerbefreiheit

Das verfassungsmässige Grundrecht der Handels- und Gewerbefreiheit verlangt eine eindeutige gesetzliche Grundlage des Berufsverbotes. Dieses kann nicht von der RAB aufgrund eines unbestimmten Rechtsbegriffes eingeführt werden. Eines Rechtsbegriffes, der innerhalb der Logik des konkreten Gesetzes ausgelegt werden muss und dessen Interpretation sich zudem an der sprachlichen Auslegung zu orientieren hat. Sowohl die Auslegungsvorschriften der teleologischen als auch der sprachlichen-grammatikalischen Vorgaben sind nicht erfüllt.

Als Vergleich sei die Empfehlung der Justizdirektorenkonferenz erwähnt, hier aus dem Jusletter vom 28. September 2009 (www.jusletter.ch) zitiert:

Liebe Leserinnen und Leser

Da im Bundesrecht der Entzug eines Anwaltspatents nicht vorgesehen ist, empfiehlt die Konferenz der kantonalen Justiz- und Polizeidirektorinnen und -direktoren (KKJPD) den Kantonen, im kantonalen Recht die entsprechenden Rechtsgrundlagen zu schaffen. RA Daniel Kettiger untersucht in seinem Beitrag die Frage der Rechtmässigkeit kantonalen Regelungen zum Entzug des Anwaltspatents und befasst sich dabei auch mit dem Rechtscharakter des Anwaltspatents.

Wenn also die Möglichkeit eines Berufsverbots bestehen sollte, müsste eine gesetzliche Grundlage bestehen. Ist im Bundesrecht keine vorgesehen, so müsste zumindest auf anderer Ebene eine Grundlage geschaffen werden.

Missachtung der Verfahrensrechte der Gesuchsteller

Nach Art. 47 RAV kann die RAB die provisorische Zulassung entziehen, wenn die Unterlagen nicht fristgerecht eingereicht wurden. Sinn und Zweck des Gesetzes ist es, Revisoren zuzulassen, welche die gesetzlichen Erfordernisse erfüllen, nicht diese zu verhindern. Aufgrund der klaren Formulierung von Art. 47 kommt für die Umqualifikation der provisorischen Zulassung in eine definitive Zulassung der Zeitpunkt der Behandlung des Gesuches die entscheidende Bedeutung zu.

Der Entzug der Zulassung ist in Art. 17 RAG geregelt. „Soweit die Zulassungsvoraussetzungen wieder hergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen.“ Die RAB wendet aber nicht Art. 17 an. Selbst die härteren Voraussetzungen zum Entzug in Absatz 2 für beaufsichtigte Revisionsunternehmen werden nicht in Analogie praktiziert. Selbst hier ist vorgesehen, dass die RAB dem Unternehmen den Entzug androhen muss. Tatsache ist, dass die RAB Gesuche ablehnt, ohne Auflage und Übergangsfrist. Der Wechsel von der provisorischen Zulassung zur definitiven Zulassung ist nicht geregelt. Der Entzug der provisorischen ist ebenfalls nicht formuliert. Die fehlende Regelung wird durch eine überstrenge Praxis gefüllt.

In den Kanon der Willkür passt die Einführung einer Wartefrist für die Neueinreichung von Gesuchen, nachdem ein Gesuch abgelehnt wurde. Die Behörde ist der Auffassung, den Gesuchsteller mit einer Karenzfrist auferlegen zu müssen. Das ist im Gesetz nicht vorgesehen. Der Gesuchsteller ist machtlos dagegen. Wenn er sich dagegen auflehnt, werden einfach seine Eingaben nicht behandelt. Eine Rechtsverzögerungsbeschwerde ist aussichtslos. Und bis diese behandelt ist, sind die Mandate weg und der Schaden ist zu 100% eingetreten.

Übergangsbestimmungen, unzulässige Rückwirkung

Gestützt auf Art. 43 Abs. 6 des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) hat der Bundesrat in Art. 50 der dazugehörigen Verordnung (RAV) umschrieben, wer übergangsrechtlich als Revisionsexperte oder Revisor zuzulassen sei. Mit dem Buchstaben a. von Art. 50 RAV hat er für die bereits 1992 altrechtlich besonders befähigten Revisoren Rechtssicherheit geschaffen. Sie sind ohne weitere Prüfung als Experten zuzulassen. In Buchstaben b. hat er geregelt, dass alle natürlichen Personen als Revisionsexperten zuzulassen sind, die am 1. Juli 1992 über eine anerkannte Ausbildung (nach Buchstabe a.) verfügen sowie seit 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen sind.

Die amtlichen Erläuterungen zum Artikel 43 sind klar³:

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.

Die RAB weicht vom Gesetzeswortlaut ab und legt Art. 50 RAV sehr streng aus, Buchstabe a. und b. müssten in jedem Fall und für alle Elemente kumulativ erfüllt sein, da die beiden Rechtsnormen sonst mit einem „oder“ verbunden sein müssten (DER SCHWEIZER TREUHÄNDER, Nr.10/2008, Seite 759).

Das Bundesverwaltungsgericht zitiert in seinem Urteil vom 30. April 2008 (Nr.B-380/2008 Erw. 3.5) den Verfasser dieses Artikel, kommt aber zu einem falschen Ergebnis oder ist zumindest zu wenig präzise. Kumulativ würde nämlich bedeuten, dass ein Nachweis von Fachpraxis nach Buchstabe a. und noch einmal nach Buchstabe b. erfolgen müsste. Das würde Art. 43 Abs. 6 tatsächlich seiner Substanz entleeren. Es ist zu hoffen, dass diese Auslegungsprinzip korrigiert wird. Der Nachweis einer Tätigkeit auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision seit dem 1. Juli 1992 muss genügen, um als Revisionsexperte zugelassen zu werden. Die Anforderungen an den Nachweis richten sich gestützt auf den klaren Wortlaut von Buchstabe a. nach der alten Verordnung und nicht nach dem neuen RAG. Dies bedeutet, dass die RAB bei der Überprüfung von Fachpraxis zwischen 1992 und 2007 eine rein formelle Prüfung vorzunehmen hat und nicht nach den Regeln von RAG und RAV vorgehen darf. Dies ergibt sich auch aus dem allgemein anerkannten Rückwirkungsverbot in unserer Rechtsordnung.

Eine weitere überstrenge Auslegung begeht die RAB bei der Zulassung von natürlichen Personen, welche ihre Ausbildung erst nach dem 1. Juli 1992 abgeschlossen haben. Darunter befinden sich zahlreiche selbständig tätige KMU-Treuhänder mit unterschiedlichen, jedoch vom RAG ausdrücklich anerkannten Ausbildungen. Diesen hat die RAB eine Tortur auferlegt und verlangt von Selbständigen und Mitgliedern von Verwaltungsräten kleiner Aktiengesellschaften für ganze 12 Jahre den Nachweis einer Fachpraxis und dies erst noch nach den Regeln des neuen Rechts, um sie als gewöhnliche Revisoren zuzulassen. Dies ist in mehrfacher Hinsicht rechtlich unhaltbar, äusserst bürokratisch und KMU-feindlich.

Will eine natürliche Person als Experte zugelassen werden, muss sie nach dem oben Gesagten 15 Jahre Fachpraxis ohne Aufsicht nachweisen (von 1992 bis zum in Kraft treten des RAG im Jahr 2007, Art. 50 Abs. 1 Bst. b. RAV). Zieht man von den 15 Jahren einige unwesentliche Unterbrüche (ca. 20%) ab, ergeben sich die unbestrittenen 12 Jahre. Ein bisher selbständig tätiger Revisor, für den das neue Recht eine Aufsicht von bloss einem Jahr vorsieht, muss somit gleich viele Jahre nachweisen wie ein Experte. Die von der RAB verlangten 12 Jahre für die Zulassung eines gewöhnlichen Revisors haben weder im RAG noch in der RAV eine Rechtsgrundlage und sind somit unverhältnismässig und verfassungswidrig (Art. 27 BV). 12 Jahre sind zudem eine Frist, die in der Schweizer Rechtsordnung unüblich ist. Es sind 2 Jahre mehr als die im Handelsrecht übliche Aufbewahrungsfrist oder die allgemeine Verjährungsfrist im Bundesrecht, was logischerweise zu Konflikten bei der Beweisführung führt. Sowohl das Privatrecht (Art. 128 OR) als auch das Steuerrecht von Bund und Kantonen gehen von 5 Jahren aus, um eine genügend lange Frist für Verjährung oder Verwirkung und damit Langjährigkeit im Zusammenhang mit periodischen Vorgängen zu begründen. Auch hier ist zu hoffen, dass Vernunft zurück kommt.

Die dritte Problematik in diesem Bereich ist wohl die kritischste, weil deren Auswirkungen auf die Zulassungsverfahren nicht offensichtlich erkannt und vor allem nicht vorausgesehen werden konnten. Sowohl RAG (Art. 4, für Revisionsexperten, und Art. 5, für Revisoren) als auch die Übergangsbestimmungen (Art. 50 RAV für beide Kategorien) verlangen Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision. Unter Fachleuten – Juristen ohne entsprechende Erfahrung zählen hier grundsätzlich nicht dazu – dürfte es unbestritten sein, dass es bezüglich Erwerb von Fachpraxis unbedeutend ist, ob diese Fachpraxis nun in der Rolle des Verantwortlichen für die Rechnungslegung oder der Rolle des Revisors erworben wurde. Beide Rollen enthalten jeweils viele und genügend Elemente der andern. Es gibt keine Rechnungslegung in der Praxis, die nicht auch Elemente der Revision enthält, weil die Verantwortlichen in der Regel heute nicht mehr selber kontieren

und buchen. Revidieren ohne genügende Kenntnisse des Rechnungswesens ist theoretisch schon eher möglich, jedoch nicht wünschenswert. Das hindert die RAB nicht - insbesondere auch für die übergangsrechtliche Vergangenheit - eine formelle Aufteilung der Fachpraxis in Rechnungswesen und Rechnungsrevision vorzunehmen. Damit errichtet sie eine vom Gesetzgeber nicht gewollte Hürde. Einem Finanzchef eines internationalen Konzerns hat sie beispielsweise die Zulassung selbst als Revisor mit der Begründung verweigert, er könne nicht genügend externe Revisionsmandate nachweisen. Die interne Revision bei den Töchtern, Niederlassungen oder selbständigen Bereichen des Rechnungswesens vermöge vermutlich keine rechtsgenügeliche Fachpraxis auf dem Gebiet der Rechnungsrevision zu belegen. Es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber mit dem Revisionsaufsichtsgesetz die bestens ausgebildeten Fachleute in Rechnungslegung und Controlling aus dem Wettbewerb ausschliessen wollte. Mit dem Erfordernis von 5 Jahren zusätzlich nachgewiesener Fachpraxis wird dem genügend Rechnung getragen.

Die RAB wendet bei der Beurteilung der Fachpraxis aus der Zeit des Übergangsrecht zudem die Instrumente des neu in Kraft getretenen RAG an und verstösst damit unbedarft gegen das allgemein anerkannte Rückwirkungsverbot. Abwegig ist beispielsweise die Behauptung der RAB, ein Mitglied eines Verwaltungsrats könne in der Vergangenheit gar keine Fachpraxis unter Aufsicht erworben haben, da dies Art. 7 RAV widerspreche. Diese Rechtsnorm kann von der Behörde erst ab in Kraft treten des Gesetzes nach ihrem Ermessen extensiv angewendet werden. In die gleiche Kategorie fällt die überspitzt formalistische Argumentation der RAB bei Mandatsgemeinschaften (ein zugelassener Revisor und ein nicht zugelassener Revisor führen ein Revisionsmandat gemeinsam aus). Gemäss einer Stellungnahme zuhanden des Bundesverwaltungsgerichts anerkennt sie dies als Aufsicht, wenn der Beauftragende der Auftraggeber sei, nicht aber wenn ein Revisor einen Beauftragenden bezieht. Dies würde bedeuten, dass die RAB bei der Beurteilung von Mandatsgemeinschaften aus der Übergangszeit bis zu Kundenbefragungen gehen und abklären müsste, wem genau denn der Auftrag zur Revision erteilt worden sei. Auch das kann nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein.

Letztlich ist noch die Frage zu beantworten, wer Aufsicht über die Fachpraxis im Sinne des RAG ausüben könne und wie diese zu belegen sei. Gesetz und Verordnung sind diesbezüglich wenig ergiebig, zum Teil widersprüchlich und die Haltung der RAB zumindest übergangsrechtlich eindeutig zu restriktiv. Es ist nicht einzusehen, weshalb ein Revisionsexperte die Tätigkeiten einer Fachperson nicht beaufsichtigen und diese Aufsicht bestätigen soll und kann, wenn er deren Rechnungslegung regelmässig revidiert hat. Eine für die Rechnungslegung zuständige Fachperson ist einem Revisor zumindest faktisch unterstellt und muss seine Weisungen befolgen, sonst hat sie Nachteile (Verweigerung des Revisionsberichts, Hinweise oder Einschränkungen im Revisionsbericht oder Bemerkungen im Management Letter usw.) zu gewärtigen. Rein aus der Tatsache, dass eine Revision in der Regel nur einmal pro Jahr erfolgt, kann nicht geschlossen werden, dass diese Tätigkeiten nicht unter Aufsicht erfolgt sind. Bis zu einer präziseren und praxistauglicheren Formulierung durch den Gesetzgeber haben rechtsanwendende Behörde und Rechtsprechung – insbesondere bei der Anwendung von Übergangsrecht - im Zweifelsfall nach Treu und Glauben zu Gunsten der Gesuchsteller zu entscheiden. Das Vertrauensprinzip ist dem Misstrauensprinzip vorzuziehen. Das bedeutet, dass ein besonders befähigter Revisor nach altem Recht beispielsweise einem Experten für Rechnungslegung und Controlling die Fachpraxis von 5 Jahren unter seiner Aufsicht bestätigen kann, wenn er dessen Rechnungslegung während dieser Zeit überprüft und für richtig befunden hat. Die Behörde hat hier keine weiteren Beweise einzufordern.

Ungereimheiten

In das Konzert der Ungereimheiten passt, dass Gesuchsteller systematisch nicht angehört werden. Sämtliche Gesuche auf persönliche Vorsprache werden abgelehnt. In der ganzen

Praxis der Beurteilung der 10'000 Gesuche, und insbesondere der 2000 abgelehnten Gesuche gab es keine einzige persönliche Anhörung, obwohl das verfassungsmässige Gebot des rechtlichen Gehörs eine Anhörung ausdrücklich als verfassungsmässiges Recht dem Betroffenen zusteht. Dieses recht impliziert zwar nicht das Recht auf persönliche Anhörung, es ist aber immerhin darauf hinzuweisen, dass dem Gesuchsteller die Erwerbsgrundlage entzogen wird. Eine persönliche Erklärung würde sicher hilfreich sein. Weiter ist praktiziert, dass Gesuche um Mediation ebenfalls abgelehnt werden. Es gab kein einzig bewilligtes Gesuch.⁴

Die Revisionsaufsichtsbehörde publiziert auch kaum Praxis. Im Stillen wird diese angewendet und rigoros durchgesetzt. Die Homepage weist auf wenige Punkte hin. Transparente Information fehlt, sowohl in öffentlichen Informationen als auch in individuellen Anfragen. Der Autor hat diverse Fragen bei der RAB deponiert und keine Antwort erhalten. Die Fragen wären für die Praxis relevant, zumal die RAB den Unterschied von Aufsicht und Nichtaufsicht verwässert. Die vorliegenden Fragen zum Thema des Gebotes der Einhaltung der Rechtsordnung bei nicht beaufsichtigten Revisoren harren der Beantwortung.

- Wie wird sie dafür sorgen, dass diesbezüglich Rechtssicherheit gewährt wird. Einheitliche Anwendung der Normen für alle Gesuchsteller?
- Gibt es noch andere relevante Anwendungen der RAB, die für die Zulassung kritisch sind und nicht veröffentlicht sind?
- Auf welche Rechtsgebiete erstreckt sich die Prüfung: Zivilrecht, Strafrecht, Verwaltungsrecht, alle Rechtsgebiete?
- Ein Revisionsunternehmen, welches Buchhaltungsarbeiten und Revisionsarbeiten anbietet und zum Beispiel die Vorschriften der Kaufmännischen Buchführung nicht einhält oder die Vorschriften der Rechnungslegung des Aktienrechts nicht einhält, würde dies geprüft und hätte dies Auswirkung auf die Zulassung?
- In mehreren Schreiben der RAB wird erwähnt, dass die Vorschriften der Treuhänderkammer verbindlich sind (für alle, auch ohne Mitgliedschaft). Diese sind strenger als die gesetzlichen Vorschriften. Wie verhält es sich, wenn das Gesetz eingehalten ist aber nicht die Bestimmungen der Kammer?
- Wie werden die Unabhängigkeitsvorschriften des Treuhänderverbandes berücksichtigt?
- Aus einzelnen Schreiben der RAB geht hervor, dass die RAB die Unabhängigkeit nach OR Art. 728 und 729 pauschal prüft, ohne auf die unterschiedlichen Vorschriften der ordentlichen und eingeschränkten Revision einzugehen. Weshalb unterscheidet die RAB nicht die relative und die absolute Unabhängigkeit?
- Gibt es Prüfungen bezüglich Honorarabhängigkeiten?
- Gibt es Prüfungen bezüglich Haftpflichtansprüchen gegenüber den Revisoren (Schadensfälle)?
- Gibt es Vorschriften, die einzuhalten sind bezüglich Anzahl Mitarbeiter und Anzahl zugelassener Revisoren?
- Gibt es Vorschriften bezüglich des formalen Revisionsberichtes? Genügt die Einhaltung der gesetzlichen Erfordernisse oder sind Standards einzuhalten?
- Gibt es Vorschriften bezüglich Weiterbildung von Revisoren?

- Gibt es Vorschriften bezüglich der Revisionsunterlagen?
- Wird die RAB systematisch prüfen, „ob die gesetzlichen Vorschriften eingehalten werden“ oder situativ?
- Wird es im Bereiche der nichtbeaufsichtigten Revisionsunternehmen periodische Prüfungen geben?
- Falls es nicht periodische Prüfungen gibt, wie wird ausgewählt? Welche Kriterien sind massgebend?
- Welche Vorsichtsmassnahmen kann ein Revisor / ein Revisionsunternehmen treffen, damit es in genügendem Mass „die Rechtsordnung einhält“?
- Was ist der Unterschied von Zulassung mit obiger Prüfung und Aufsicht bei beaufsichtigten Revisionsunternehmen?
- Werden diese unterschiedlichen Vorgaben publiziert?

Aufsichtsbeschwerden von Betroffenen beim Verwaltungsrat als Aufsichtsorgan der Revisionsaufsichtsbehörde werden nicht gehört. Es wird gar nicht darauf eingetreten. Die RAB untersteht somit keiner Verwaltungs-Kontrolle. Es ist eine losgelöste autonome Behörde.

Fazit

Die Erleichterungen der Wirtschaftsprüfung für die eingeschränkte Revision werden nun so de facto zu Nichte gemacht, indem kein Unterschied mehr besteht. Im Ergebnis ist es eine Stärkung der grossen Prüfungsgesellschaften zulasten der kleinen KMU-Prüfungsgesellschaften, welche mangels Lobby im Diktat der RAB sich reduzieren. Das Ergreifen von Rechtsmitteln ist wenig empfehlenswert. 90% aller Verwaltungsentscheide gehen zu lasten des Rechtssubjektes.

Dr. iur. Bernhard Madörin
Steuer- und Treuhandexperte
Zugelassener Revisionsexperte RAB

Quellenverzeichnis:

- | | |
|---------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| April 2009 | “Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung - Auditing and Accounting in Switzerland“ von Dr. iur. Bernhard Madörin und lic. oec. HSG Peter Bertschinger, Band 4 der Reihe A Prima Vista, Stämpfli Verlag AG, Bern (ISBN 978-3-7272-9541-6), 1117 Seiten |
| April 2009 | „KMU-Rechnungslegung“ (kommentierter KMU-Kontenrahmen), Band 3 der Reihe A Prima Vista, Stämpfli Verlag AG, Bern (ISBN 978-3-7272-9536-2), 198 Seiten |
| Januar 2008 | “Vereine und Stiftungen“, Band 2 der Reihe A Prima Vista, Stämpfli Verlag AG, Bern (ISBN 978-3-7272-9533-1), 238 Seiten |
| Dezember 2007 | “Revision und Revisionsaufsicht unter Einschluss der Änderungen der AG und GmbH“ Band 1 der Reihe A Prima Vista, Stämpfli Verlag AG, Bern (ISBN 978-3-7272-9194-4), 188 Seiten. |
| 01.06.2006 | “Der Treuhandexperte“ (Nr. 3/2006, S. 186),
Rezension von Prof. Dr. oec. Max Boemle zum Handbuch KMU-Revision. |

Dezember 2005 "KMU-Revision; Das Revisionsrecht unter der besonderen Berücksichtigung der eingeschränkten Revision (Review)", von Bernhard Madörin, Verlag Helbling und Lichtenhahn, Basel, (ISBN 3-7190-2498-9), 615 Seiten.

¹ Tätigkeitsbericht 2008 der Revisionsaufsichtsbehörde

<http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7473&sp=D&do mid=1063&fd=2>

² 1000 Revisoren mal CHF 100'000.—Jahresumsatz ergeben CHF 100 Mio. pro 2008 und noch einmal pro 2009

³ Bernhard Madörin, Revision und Revisionsaufsicht S. 99

⁴ Diese Angaben stammen aus dem persönlichen Dialog mit der RAB. Es sind auch Vermutungen.