



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Der Bundesrat



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Bern, [Datum]

Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

Bericht des Bundesrates
zu ausgewählten Fragen und in Erfüllung des
Postulats 19.4389 GPK-S vom 12. November
2019

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|------------|---|-----------|
| 1 | Einleitung | 3 |
| 1.1 | Ausgangslage und Prüfauftrag | 3 |
| 1.1.1 | Bericht über die Prüfung ausgewählter Empfehlungen des Expertenberichts von Peter Ochsner und Daniel Suter..... | 3 |
| 1.1.2 | Postulat GPK-S 19.4389..... | 4 |
| 1.2 | Vorgehen..... | 4 |
| 2 | Ergebnisse der Prüfung | 4 |
| 2.1 | Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses durch die Revisionsstelle | 4 |
| 2.1.1 | Ausgangslage | 4 |
| 2.1.2 | Erläuterungen | 4 |
| 2.2 | Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) durch die Revisionsstelle | 6 |
| 2.2.1 | Ausgangslage | 6 |
| 2.2.2 | Erläuterungen | 6 |
| 2.3 | Kriterien der Pflicht von Genossenschaften zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard | 8 |
| 2.3.1 | Ausgangslage | 8 |
| 2.3.2 | Erläuterungen | 8 |
| 2.4 | Definition der "Gesellschaft des öffentlichen Interesses" und ihre Anwendung auf kollektive Kapitalanlagen | 10 |
| 2.4.1 | Ausgangslage | 10 |
| 2.4.2 | Erläuterungen | 10 |
| 2.5 | Höhe des Schwellenwerts für die Begrenzung der Honorare der Revisionsstelle pro geprüfem Unternehmen | 11 |
| 2.5.1 | Ausgangslage | 11 |
| 2.5.2 | Erläuterungen | 11 |
| 2.6 | Strafbarkeit wesentlicher Falschangaben und des Weglassens wesentlicher Tatsachen in Revisions- und Prüfberichten..... | 12 |
| 2.6.1 | Ausgangslage | 12 |
| 2.6.2 | Erläuterungen | 13 |
| 2.7 | Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen.... | 14 |
| 2.7.1 | Ausgangslage | 14 |
| 2.7.2 | Erläuterungen | 14 |
| 2.8 | Prüfung des Postulates 19.4389 GPK-S vom 12. November 2019 | 15 |
| 2.8.1 | Ausgangslage | 15 |
| 2.8.2 | Erläuterungen | 16 |
| 3 | Schlussbetrachtung | 17 |

1 Einleitung

1.1 Ausgangslage und Prüfauftrag

1.1.1 Bericht über die Prüfung ausgewählter Empfehlungen des Expertenberichts von Peter Ochsner und Daniel Suter

Der Bundesrat hat am 8. November 2017 den Bericht der Experten Peter Ochsner und Daniel Suter vom 20. Juli 2017 zum allfälligen Handlungsbedarf im allgemeinen Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht zur Kenntnis genommen.

Dieser verwaltungsexterne Bericht kommt zum Schluss, dass das seit rund zehn Jahren geltende Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht von allen wesentlichen Interessengruppen als zufriedenstellend wahrgenommen wird und keiner umfassenden Überarbeitung bedarf. Der Bundesrat nahm aber einzelne Prüfeempfehlungen der Experten auf und entschied sich, diese im Detail klären zu lassen. Er hat daher das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) am 8. November 2017 beauftragt, zusammen mit anderen Bundesstellen insgesamt sieben Empfehlungen vertieft zu prüfen.

Dies betrifft folgende Bereiche:

- den Umfang der Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses durch die Revisionsstelle (hinten Ziff. 2.1);
- die Frage, ob die Revisionsstelle einer börsenkotierten Aktiengesellschaft nicht nur das Vorhandensein des internen Kontrollsystems (IKS), sondern auch dessen Wirksamkeit prüfen soll. Zudem soll abgeklärt werden, ob die Prüfung des Vorhandenseins des IKS bei den übrigen Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterliegen, aufzuheben ist (hinten Ziff. 2.2);
- die Anknüpfung der Pflicht von Genossenschaften zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard an die Anzahl von Genossenschaftlerinnen und Genossenschaftlern (hinten Ziff. 2.3);
- die Definition der "Gesellschaften des öffentlichen Interesses" und ihre Anwendung auf kollektive Kapitalanlagen (hinten Ziff. 2.4);
- die im Revisionsaufsichtsgesetz festgelegte Höhe des Schwellenwerts, der die Honorare der Revisionsstelle pro geprüftes Unternehmen begrenzt (hinten Ziff. 2.5);
- die Strafbestimmung zum Machen wesentlicher Falschangaben und zum Weglassen wesentlicher Tatsachen in Revisions- und Prüfberichten (Art. 40 Abs. 1 Bst. a^{bis} des Bundesgesetzes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsgesetz, RAG] vom 16. Dezember 2005¹; hinten Ziff. 2.6);
- die Frage, ob für die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) als einzige Behörde zuständig sein sollte oder ob eine Lösung anzustreben wäre, die mit derjenigen in der Alters- und Hinterlassenenversicherung (AHV) vergleichbar ist (hinten Ziff. 2.7).

Sollte sich bei der Prüfung herausstellen, dass gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht, so hielt der Bundesrat fest, dass dieser bei einer allfälligen künftigen Änderung des Revisions- oder Revisionsaufsichtsrechts berücksichtigt werden könnte.

¹ SR 221.302.

1.1.2 Postulat GPK-S 19.4389

Anlässlich der Inspektion der Geschäftsprüfungskommission des Ständerates (GPK-S) der PostAuto-Affäre wurde der Bundesrat mit dem Postulat 19.4389 "Anerkennung der bundesnahen Unternehmen als Gesellschaften des öffentlichen Interesses im Sinne des Revisionsaufsichtsgesetzes" vom 12. November 2019 beauftragt, zu prüfen, ob es sinnvoll wäre, Art. 2 Bst. c des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG)² so anzupassen, dass alle bundesnahen Unternehmen künftig als Gesellschaften des öffentlichen Interesses erachtet oder zumindest als solche behandelt werden. Der Bundesrat hat am 29. Januar 2020 die Annahme des Postulats beantragt. Das Postulat wurde am 11. März 2020 vom Ständerat angenommen (hinten Ziff. 2.8).

1.2 Vorgehen

Die sieben Empfehlungen des Expertenberichts sowie das Postulat GPK-S 19.4389 wurden anhand von Analysen und Arbeiten des Bundesamtes für Justiz (BJ), der RAB, des Staatssekretariats für internationale Finanzfragen (SIF), der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA), der Oberaufsicht Berufliche Vorsorge (OAK BV) sowie des Bundesamtes für Sozialversicherungen (BSV) geprüft und die Ergebnisse in diesem Bericht festgehalten.

2 Ergebnisse der Prüfung

2.1 Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses durch die Revisionsstelle

2.1.1 Ausgangslage

Im Expertenbericht wurde die Führung von Genossenschafterverzeichnissen durch die Genossenschaften befürwortet, aber festgehalten, dass diese Verzeichnisse bei Genossenschaften ohne finanzielle Beteiligung und ohne Anrecht auf Liquidationsentschädigung nur geprüft werden sollen, wenn dies gemäss den Vorgaben der Financial Action Task Force on Money Laundering (FATF)/Groupe d'action financière (GAFI) sowie des Globalen Forums für Transparenz und Informationsaustausch für Steuerzwecke (Global Forum) verlangt wird.³

Der Bundesrat hat daher beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob der Umfang der Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses reduziert werden kann. Es soll geprüft werden, ob dies mit Blick auf die Vorgaben der FATF/GAFI sowie des Global Forum angemessen ist.

2.1.2 Erläuterungen

Gemäss dem heute geltenden Art. 837 Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechts (OR)⁴ muss eine Genossenschaft ein Verzeichnis führen, in welchem der Vor- und Nachname oder die Firma der Genossenschaftlerinnen und Genossenschaftler sowie die Adresse eingetragen werden muss. Das Verzeichnis muss dergestalt geführt werden, dass in der Schweiz jederzeit darauf zugegriffen werden kann. Diese Bestimmung wurde anlässlich der 2012 revidierten Empfehlungen der FATF/GAFI eingeführt und ist seit dem 1. Juli 2015 in Kraft.⁵

² SR 221.302.

³ PETER OCHSNER/DANIEL SUTER, Expertenbericht über den allfälligen Handlungsbedarf im allgemeinen Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht, 20. Juli 2017, S. 52 (zit. EXPERTENBERICHT; <https://www.ejpd.admin.ch/dam/bj/de/data/aktuell/news/2017/2017-11-08/expertenber-revisions-ochsner-suter-d.pdf>).

⁴ SR 220.

⁵ [AS 2015 1389](#).

Handlungsbedarf im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht

Nicht geändert wurde anlässlich dieser Teilrevision Art. 907 OR⁶. Dieser richtet sich nur an Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder einer Nachschusspflicht der Genossenschafterinnen und Genossenschafter. Bei diesen Genossenschaften muss durch die Revisionsstelle festgestellt werden, ob das Genossenschafterverzeichnis korrekt geführt wird. Verfügt die Genossenschaft über keine Revisionsstelle, so muss die Verwaltung das Genossenschafterverzeichnis durch ein Revisionsunternehmen mit der Zulassung als Revisor prüfen lassen.

Korrekt geführt ist das Genossenschafterverzeichnis, wenn es vollständig und richtig ist. Dies setzt in sachlicher Hinsicht voraus, dass sämtliche Genossenschafterinnen und Genossenschafter, welche aufgrund statutarischer Vorschriften persönlich (beschränkt oder unbeschränkt) haften oder einer Nachschusspflicht unterliegen, im Verzeichnis mit den Angaben gemäss Art. 837 OR aufgeführt sind. Die Revisionsstelle bzw. das Revisionsunternehmen mit der Zulassung als Revisor hat damit zum einen zu prüfen, ob die Ein- und Austritte der entsprechenden Genossenschafterinnen und Genossenschafter im Genossenschafterverzeichnis korrekt nachgeführt wurden. Zum anderen hat sie zu kontrollieren, ob die Ein- und Austritte frist- und formgerecht gemeldet wurden.⁷ Ob der Umfang der Prüfung des Genossenschafterverzeichnisses und der Anmeldungen der Ein- und Austritte lückenlos oder anhand von Stichproben zu erfolgen hat, ist eine Ermessensfrage und hängt von den konkreten Umständen ab. Je umfangreicher die Mutationen ausfallen, desto mehr wird sich die Prüfung des Systems zur Erfassung, verbunden mit Stichproben, rechtfertigen lassen. Der Detaillierungsgrad der Eintragung richtet sich heute nach Art. 837 OR. In zeitlicher Hinsicht beurteilt sich die korrekte Führung des Genossenschafterverzeichnisses grundsätzlich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Stichtags der Jahresrechnung.⁸

Art. 907 OR soll also die Richtigkeit der Angaben im Genossenschafterverzeichnis in dem gesetzlich umschriebenen Bereich gewährleisten. Diese Revisionspflicht ist gemäss der juristischen Lehre gerechtfertigt, weil die Richtigkeit des Genossenschafterverzeichnisses insbesondere für bestehende oder potentielle Gläubiger der Genossenschaft bzw. ihre Abklärungen in Bezug auf die Bonität der im Verzeichnis aufgeführten Genossenschafter von Bedeutung ist.⁹ So hält auch die Botschaft des Bundesrates zum RAG fest, dass die Bonität der Genossenschafterinnen und Genossenschafter, die persönlich haften oder zu Nachschüssen verpflichtet sind, für die Beurteilung der wirtschaftlichen Substanz der Genossenschaft durch Dritte relevant ist und daher nach einer Prüfung durch die Revisionsstelle verlangt, welche verifiziert, ob das Genossenschafterverzeichnis korrekt geführt wird.¹⁰

Insbesondere mit Blick auf den vorstehend umschriebenen Normzweck, bei welchem der Gläubigerschutz im Vordergrund steht und welcher nicht auf die revidierten Empfehlungen der FATF/GAFI zurückzuführen ist, sollte von einer Abschaffung der Prüfungspflicht des Genossenschafterverzeichnisses abgesehen werden. Dies zumindest solange als an der Führung eines Genossenschafterverzeichnisses festgehalten wird.¹¹ Aus diesen Gründen besteht bezüglich dieser Prüfeempfehlung kein Handlungsbedarf.

⁶ Art. 907 OR wurde im Parlament ohne Debatte gemäss dem Vorschlag des Bundesrates angenommen (AB N 2005 S. 89, 91 und AB S 2005, S. 635).

⁷ Vgl. KARIM MAIZAR/ROLF WATTER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-964 OR, 6. Aufl., Basel 2020, Art. 907 N 7 (zit. MAIZAR/WATTER, BSK-OR II).

⁸ Vgl. MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, Art. 907 N 8 f.

⁹ MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, Art. 907 N 4.

¹⁰ Botschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBI 2004, S. 3069, 4044 (zit. BOTSCHAFT RAG).

¹¹ Vgl. MAIZAR/WATTER, BSK-OR II, Art. 907 N 11, und ROLAND MÜLLER/ROBERTO FORNITO, Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, GmbH, Genossenschaft, Handelsregister und Wertpapiere, Zürich 2010, Art. 907 N 4.

2.2 Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) durch die Revisionsstelle

2.2.1 Ausgangslage

Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR schreibt vor, dass bei Unternehmen, welche der ordentlichen Revision unterliegen, die Revisionsstelle zu prüfen hat, ob ein internes Kontrollsystem (IKS) existiert. Die Prüfung der Existenz des IKS stellt für die Revisionsstelle einen separaten Prüfgegenstand dar. Bei Unternehmen, die lediglich eine eingeschränkte Revision durchführen, muss dagegen keine derartige Prüfung durchgeführt werden.¹²

Im Expertenbericht wurde angeregt, diese sog. IKS-Existenzprüfung durch die Prüfung der Wirksamkeit des IKS zu ersetzen. Damit würde der Verwaltungsrat noch klarer als bisher in die Pflicht genommen. Gemäss den Erfahrungen der Experten seien interne Kontrollsysteme (grösserer) börsenkotierter Unternehmen insgesamt schon heute angemessen ausgestaltet; es bestünden aber teilweise nicht (ausreichend) kontrollierte Prozesse oder Prozessschritte bzw. Kontrollen würden nicht (ausreichend) bzw. mangelhaft durchgeführt. Aus diesen Gründen empfehlen die Experten, diesen Systemwechsel vor allem für Gesellschaften des öffentlichen Interesses zu prüfen. Des Weiteren könnte das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan verpflichtet werden, die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems in der Finanzberichterstattung schriftlich zu bestätigen.¹³

Der Bundesrat hat vor diesem Hintergrund beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob die Revisionsstellen von börsenkotierten Aktiengesellschaften nicht nur das Vorhandensein eines IKS, sondern auch dessen Wirksamkeit prüfen sollen. Auch soll verifiziert werden, ob die Prüfung des Vorhandenseins des IKS bei den übrigen Gesellschaften aufgehoben werden soll.

2.2.2 Erläuterungen

Ein IKS kann generell umschrieben werden als die Gesamtheit der internen Kontrollmassnahmen und -strukturen, welche der Überwachung der Arbeitsprozesse innerhalb eines Unternehmens dienen.¹⁴ Gesetzliche Bestimmungen zum IKS sind im OR verstreut zu finden. Der Gesetzgeber hat im Detail nicht definiert, was ein IKS ist und welche Vorgaben an dieses zu stellen sind.¹⁵ So verlangt Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 OR allgemein, dass der Verwaltungsrat für *"die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle sowie der Finanzplanung, sofern diese für die Führung der Gesellschaft notwendig ist"* zu sorgen hat.¹⁶

Die Art. 728a und Art. 728b OR schreiben vor, dass die Existenzprüfung des IKS und eine umfassende Berichterstattung über das IKS an den Verwaltungsrat Bestandteil der Jahresabschlussprüfung bilden. Die Existenz des IKS wird aufgrund von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR seitens der Revisionsstelle jährlich einmal geprüft. Die Revisionsstelle erstattet hierüber Bericht an die Generalversammlung. Da im Gesetz keine konkreten Anforderungen an die Bejahung der Existenz genannt werden, hat die Treuhand Kammer (heute EXPERTsuisse) den Prüfungsstandard (PS) 890 "Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems" erarbeitet. Dem gesetzlichen Prüfauftrag der Revisionsstelle entsprechend wird das IKS inhaltlich eingegrenzt und deckt nur jene Vorgänge und Massnahmen in einer Unternehmung ab, welche eine ordnungsgemässe Buchführung und finanzielle

¹² Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Ordentliche Revision", Zürich 2015, S. 386 (zit. HWP "Ordentliche Revision").

¹³ EXPERTENBERICHT, S. 56.

¹⁴ Das FINMA-RS 2017/01 "Corporate Governance – Banken" definiert das IKS auf S. 3 N 6 beispielsweise als *"... die Gesamtheit der Kontrollstrukturen und -prozesse, welche auf allen Ebenen des Instituts die Grundlagen für die Erreichung der geschäftspolitischen Ziele und für einen ordnungsgemässen Institutsbetrieb bilden. Dabei beinhaltet das IKS nicht nur Aktivitäten der nachträglichen Kontrolle, sondern auch solche der Planung und Steuerung. Ein wirksames IKS umfasst u.a. in die Arbeitsabläufe integrierte Kontrollaktivitäten, geeignete Risikomanagement- und Compliance-Prozesse sowie der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil des Instituts entsprechend ausgestaltete Kontrollinstanzen, insbesondere eine unabhängige Risikokontrolle und Compliance-Funktion."*

¹⁵ HWP "Ordentliche Revision", S. 386.

¹⁶ Es finden sich auch in Spezialgesetzen, Rundschreiben und weiteren Regelwerken Empfehlungen zum IKS: Art. 3 Bankengesetz (BankG, SR 952.0); Art. 27 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG, SR 961.01); Art. 12 Bankenverordnung (BankV, SR 952.02); FINMA-RS 2017/01 "Corporate Governance – Banken"; FINMA-RS 2017/02 "Corporate Governance – Versicherer" sowie Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance.

Berichterstattung sicherstellen¹⁷. PS 890 legt die Voraussetzungen für die Prüfbarkeit eines IKS und für die Prüfung der Existenz des IKS fest.¹⁸

In der Schweiz wird von den Revisionsstellen, welche bei einem Unternehmen eine ordentliche Revision durchführen, lediglich die IKS-Existenzprüfung durchgeführt; es muss nicht geprüft werden, ob das IKS tatsächlich funktioniert bzw. wirksam ist. Die Existenzprüfung erfolgt im Wesentlichen durch die Überprüfung der Dokumentation des IKS. Darüber hinaus muss durch die Revisionsstelle aber auch geprüft werden, ob das dokumentierte IKS tatsächlich umgesetzt wird. Demnach ist ein IKS, das nur dokumentiert, aber den Mitarbeitenden nicht bekannt ist oder von diesen nicht umgesetzt wird, kein existentes IKS. Folglich kann die Revisionsstelle in einem solchen Fall auch nicht bestätigen, dass ein IKS existiert.¹⁹

Damit geht die Schweizer Gesetzgebung weniger weit als in anderen Ländern wie beispielsweise den USA, wo von den meisten börsenkotierten Gesellschaften eine vollumfängliche Prüfung des IKS verlangt wird (z.B. namentlich sec. 302 und 404 des Sarbanes-Oxley Act). Dies fusst auf einer bewussten Entscheidung des Schweizer Gesetzgebers, den klassischen Prüfauftrag der Revisionsstelle mit Blick auf die Erfahrungen in den USA nicht allzu sehr zu erweitern und insbesondere keine Bestätigung der Wirksamkeit des IKS zu verlangen.²⁰ Ursprünglich sah der Gesetzesentwurf des Bundesrates noch vor, dass die Revisionsstelle prüfen sollte, ob ein funktionierendes IKS existiert.²¹ Dementsprechend hätte die Revisionsstelle prüfen müssen, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden. Falls sie festgestellt hätte, dass das IKS Mängel aufweist, so hätte sie diese durch eigene Prüfungshandlungen kompensieren müssen.²² Anlässlich der parlamentarischen Beratungen wurde aber der Gesetzesentwurf dahingehend abgeändert, dass nur noch die Existenzprüfung verlangt wurde.²³

In Expertenkreisen wird diese "Schweizer Lösung" teilweise kritisiert, weil sie im Ausland schwer vermittelbar sei und es sachlich sinnvoller wäre, die Wirksamkeit des IKS prüfen zu lassen. Nur so komme es zu einer stetigen Überprüfung und Verbesserung der internen Kontrollen, die für die Qualität von Finanzzahlen eine hohe Bedeutung haben würde.²⁴

Es gilt aber zu beachten, dass eine Erweiterung der Prüfung einen deutlich höheren Aufwand für die Revisionsstellen sowie die geprüften Unternehmen bedeutet und auch höhere Kosten nach sich zieht. Angesichts der vorstehend erwähnten Gesetzgebungsgeschichte, nach welcher sich beide Räte einstimmig und diskussionslos gegen den Vorschlag des Bundesrats aus dem Jahr 2004 entschieden und sich anstelle einer IKS-Wirksamkeitsprüfung einzig für die IKS-Existenzprüfung bei ordentlich revidierten Rechtseinheiten ausgesprochen haben, sowie des Umstands, dass sich die Rechtslage seit Inkrafttreten von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR nicht geändert und die Regelung sich bewährt hat, besteht kein Bedürfnis nach einer Anpassung der bestehenden Gesetzgebung. In der Rechtspraxis wird die IKS-Existenzprüfung vereinzelt als "Kontrollminimum" verstanden. Es gibt daher bereits heute börsenkotierte Unternehmen, welche aus eigenem Antrieb nicht nur eine IKS-Existenzprüfung, sondern auch eine IKS-Wirksamkeitsprüfung durchführen.²⁵ Daher besteht auch vor diesem Hintergrund kein gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Des Weiteren scheint die Abschaffung der IKS-Existenzprüfung bei kleineren, ordentlich revidierten Unternehmen nicht opportun, da das IKS nicht als

¹⁷ Prüfungsstandard (PS) 890 "Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems", II. Definitionen, a) (zit. PS 890).

¹⁸ Das IKS existiert dann, wenn es (i) vorhanden und überprüfbar (d.h. dokumentiert) ist, (ii) den Geschäftsrisiken und der Geschäftstätigkeit angepasst ist, (iii) den zuständigen Mitarbeitenden bekannt ist, (iv) angewendet wird und (v) das Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden ist (PS 890, VII. a).

¹⁹ Vgl. Stellungnahme des Bundesrates vom 7. März 2008 zur Motion 07.3818 Internes Kontrollsystem von NR Johann Schneider-Ammann.

²⁰ Vgl. WILLY HOFSTETTER/MATTHIAS JEGER, Die ordentliche Revision und das IKS, Prüfung des IKS jetzt gesetzlich verankert, Der Schweizer Treuhänder 5/2006, S. 359 sowie ANNINA WIRTH, Internes Kontrollsystem (IKS) bei KMU, Diss. St. Gallen 2014, S. 7; MARION CHARLOTTE WILLEMS, Der Sarbanes-Oxley-Act - Anforderungen, praktische Umsetzung und Lessons Learned, in: Zeitschrift Risk, Fraud & Governance 2/2007, S. 79 sowie GEORG MERKL, Neue Vorschriften der SEC und des PCAOB zum IKS - Änderungen bei der Umsetzung von Artikel 404 des SOX, in: Der Schweizer Treuhänder 1-2/2007, S. 39.

²¹ Vgl. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E-OR 2004.

²² BOTSCHAFT RAG, S. 4023.

²³ AB N 2005, S. 82 sowie AB S 2005, S. 626.

²⁴ Vgl. hierzu auch EXPERTENBERICHT, S. 56 sowie 120 ff.

²⁵ DIETER PFAFF/MARIO SCHOEB, Schweizer Gründlichkeit beim IKS bringt positive Nebeneffekte, Unternehmen gehen über das gesetzliche Minimum hinaus, Der Schweizer Treuhänder 2010/12, S. 862.

eine Bürde angesehen werden darf, sondern vielmehr den Inhabern der jeweiligen Rechtseinheit, den Gläubigern und der Volkswirtschaft dient, da dieses hilft, die Unternehmensführung und -kontrolle und damit die Corporate Governance zu verbessern. Die Streichung der Existenzprüfung bei nicht kotierten Unternehmen könnte der Bedeutung des IKS daher schaden und die bisherigen Verbesserungen in diesem Bereich unnötig relativieren. Es besteht damit bezüglich dieser Prüfeempfehlung kein Handlungsbedarf.

2.3 Kriterien der Pflicht von Genossenschaften zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard

2.3.1 Ausgangslage

Gemäss dem heutigen Rechnungslegungsrecht müssen Grossgenossenschaften, d.h. Genossenschaften mit mehr als 2'000 Genossenschafterinnen und Genossenschaffern, einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen (Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR). Als anerkannte Standards gelten True and Fair View-Standards, die ein möglichst getreues Bild der wirtschaftliche Lage des Rechtsträgers zeigen sollen (vgl. die Auflistung in Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung vom 21. November 2012 [VASR])²⁶.

Mit Blick auf diese Pflicht wurde im Expertenbericht empfohlen, zu prüfen, ob andere Grössenkriterien als die Anzahl Genossenschafter die wirtschaftliche Bedeutung einer Grossgenossenschaft besser aufzeigen.²⁷

Der Bundesrat hat daher beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob die Pflicht von Genossenschaften zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung weiterhin an die Anzahl von Genossenschafterinnen und Genossenschaffern anknüpfen soll oder ob eine andere Anknüpfung zweckmässiger ist.

2.3.2 Erläuterungen

Grossgenossenschaften sind in vielerlei Hinsicht mit Publikumsgesellschaften vergleichbar; insbesondere steht einer starken strategisch-operativen Ebene oft eine grosse Anzahl von an sich wenig einflussreichen Genossenschafterinnen und Genossenschaffern oder Delegierten gegenüber. Zudem besteht oft eine erhebliche Anzahl von Gläubigerinnen und Gläubigern (z.B. Lieferanten). In dieser Situation ist es aus Sicht des Bundesrates und des Parlaments im öffentlichen Interesse, dass ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt wird.²⁸

Seitens der juristischen Lehre wurden verschiedene Kriterien für die Beurteilung der Grösse einer Genossenschaft herausgearbeitet. Es gibt Autoren, welche auf qualitative Merkmale und solche, welche auf quantitative Kennzeichen abstellen:²⁹

- *Kriterien qualitativer Art:* Es handelt sich hierbei namentlich um den personalen Beziehungszusammenhang, da sich eine Grossgenossenschaft durch eine Entpersönlichung dieser Beziehungen und in der Autonomisierung der Geschäftsleitung kennzeichnet.³⁰ Auch die

²⁶ SR 221.432.

²⁷ EXPERTENBERICHT, S. 56 f.

²⁸ Begleitbericht zum Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht, 2. Dezember 2005, S. 35 f. (zit. BEGLEITBERICHT 2005, <https://www.bj.admin.ch/dam/bj/de/data/wirtschaft/gesetzgebung/archiv/aktienrechtsrevision/vn-ber-d.pdf/download.pdf/vn-ber-d.pdf>); 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, S. 1589, 1720 (zit. BOTSCHAFT RECHNUNGSLEGUNGSRECHT).

²⁹ Vgl. PETER FORSTMOSER, Grossgenossenschaften, Diss. Bern 1970, S. 5 (zit. FORSTMOSER, Grossgenossenschaften).

³⁰ Vgl. HERBERT WENDT, Können Grossgenossenschaften noch als echte Genossenschaften angesehen und als solche behandelt werden?, Forschungsauftrag des Ministeriums für Wirtschaft und Verkehr des Landes Nordrhein-Westfalen, Münster 1956, S. 24 ff.

Grundaufgabe der Genossenschaft sowie der Umfang der wirtschaftlichen Förderung der Genossenschaft wurden als Kriterien herangezogen. Je weniger die Genossenschaft der konkreten wirtschaftlichen Unterstützung der Genossenschafterinnen und Genossenschafter dient, desto eher handelt es sich um eine Grossgenossenschaft.³¹ Diese Kriterien sind jedoch oft nicht sehr praxistauglich und werfen eine Vielzahl von Abgrenzungsfragen auf.

- *Kriterien quantitativer Art:* Als derartiges Kriterium dient die Mitgliederanzahl.³² Dieses Kriterium kann beispielsweise kombiniert werden mit dem Umsatz der Genossenschaft.³³ Hinzugezogen zu diesen Kriterien können Kennzahlen wie die Betriebsgrösse (gemessen an der Zahl der Beschäftigten, der Kapitalbasis, der Bilanzsumme etc.)³⁴ sowie die Ausgestaltung der Organisation (z.B. Bestehen einer Delegiertenversammlung, Möglichkeit der Urabstimmung oder Übertragung von Befugnissen der Generalversammlung an die Verwaltung).³⁵ Quantitative Kriterien sind objektiv leicht messbar und damit praxistauglicher als qualitative Masszahlen.

Der schweizerische Gesetzgeber hat mit der Schaffung von Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR und mit seiner Verabschiedung im Jahr 2011 einen rechtspolitischen Entscheid gefällt und sich mit dem Erfordernis von 2'000 Genossenschafterinnen und Genossenschaffern als Abgrenzungskriterium von Grossgenossenschaften zu gewöhnlichen Genossenschaften für ein quantitatives Kriterium entschieden, so wie dies auch von der Mehrheit der juristischen Lehre gefordert wird.³⁶ Das Abgrenzungskriterium der Mitgliederzahl für das Vorliegen einer Grossgenossenschaft in Art. 962 Abs. 1 Ziff. 2 OR beruht namentlich auf der Zielsetzung des neuen Rechnungslegungsrechts, welches eine Erhöhung der Transparenz sowie eine Stärkung des Minderheitenschutzes erreichen wollte und sich vorab am Gläubigerschutz orientiert.³⁷ Damit wollte der Gesetzgeber die Rechnungslegung bei Grossgenossenschaften den heutigen Informationsbedürfnissen der Gesellschafter sowie weiterer Interessengruppen wie Gläubiger etc. anpassen. Erwiesenermassen besteht ein erhöhter Bedarf an Informationen bei grösseren Gesellschaften wie börsenkotierten Gesellschaften sowie Grossgenossenschaften, da beide über eine Vielzahl von Gesellschaftern und über eine wirtschaftliche Bedeutung verfügen. Somit besteht auch bei Grossgenossenschaften ein öffentliches Interesse an den sich aus einer ordnungsgemässen Rechnungslegung ergebenden Informationen.³⁸ Im Übrigen wird im Genossenschaftsrecht auch in weiteren Bestimmungen auf die Genossenschaffterzahl abgestellt (vgl. Art. 880 sowie 886 Abs. 2 OR). An der Genossenschaffterzahl als quantitativem Kriterium ist auch weiterhin festzuhalten, da sich dieses bewährt hat, mit ihr Grossgenossenschaften eindeutig identifiziert werden können, keine sektoriellen Unterscheidungen mit Blick auf andere quantitative Kriterien wie wirtschaftliche Kennzahlen gemacht werden müssen und damit aufgrund seiner Klarheit Abgrenzungsprobleme vermieden werden.

Dementsprechend ist am Erfordernis von 2'000 Genossenschafterinnen und Genossenschaffern für Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung festzuhalten, um dem erhöhten Informationsbedürfnis von Genossenschaffern, Gläubigern sowie interessierten Dritten, der allgemeinen Stossrichtung des Rechnungslegungsrechts sowie dem öffentlichen Interesse an einer ordnungsgemässen Rechnungslegung bei Rechtseinheiten mit einer Vielzahl von Gesellschaftern gerecht zu werden. Somit besteht bezüglich dieser Prüfeempfehlung kein Handlungsbedarf.

³¹ Vgl. HORST HENNEMANN, Die Grössenentwicklungstendenzen im modernen Genossenschaftswesen und ihre Ursachen, Diss. Münster 1957, S. 39.

³² Vgl. GEORG DRAHEIM, Die Genossenschaft als Unternehmungstyp, 2. Aufl., Göttingen 1955, S. 108 f.

³³ F. OEHEN, Das Problem der Pseudogenossenschaft, SJZ 63 (1967), S. 117 f.

³⁴ GERHARD ALBRECHT, Gedanken zur Frage der genossenschaftlichen Entwicklung, ZgGenW 5 (1955), S. 3, und GERHARD ALBRECHT, Grossgenossenschaften, Zur Reform des Genossenschaftsrechts, Referate und Materialien, Band I, Bonn 1956, S. 142.

³⁵ THOMAS NÖSBERGER/MARC CHRISTEN, Das neue Rechnungslegungsrecht aus der Sicht der Genossenschaften, Antworten auf genossenschaftsspezifische Fragen, in: Der Schweizer Treuhänder 4/2013, S. 183 (zit. NÖSBERGER/CHRISTEN, Rechnungslegungsrecht).

³⁶ Vgl. die vorstehenden Ausführungen sowie statt vieler: FORSTMOSER, Grossgenossenschaften, S. 9. Im Übrigen wurde die Auswahl der Mitgliederzahl als Abgrenzungskriterium von Grossgenossenschaften zu gewöhnlichen Genossenschaften und den damit einhergehenden Anforderungen an die Rechnungslegung in der Lehre nur vereinzelt kritisiert (vgl. NÖSBERGER/CHRISTEN, Rechnungslegungsrecht, S. 182 ff.).

³⁷ BOTSCHAFT RECHNUNGSLEGUNGSRECHT S. 1598.

³⁸ Siehe auch BEGLEITBERICHT 2005, S. 111, sowie BOTSCHAFT RECHNUNGSLEGUNGSRECHT, S. 1720.

2.4 Definition der "Gesellschaft des öffentlichen Interesses" und ihre Anwendung auf kollektive Kapitalanlagen

2.4.1 Ausgangslage

Gemäss den Darlegungen der Experten in deren Bericht soll die Definition der "*Gesellschaft des öffentlichen Interesses*" gemäss Art. 2 Bst. c Ziff. 2 RAG mit Blick auf Finanzintermediäre teilweise deutlich über die Bestimmungen anderer europäischer Finanzplätze (z.B. UK, Irland, Luxemburg, Deutschland, Frankreich, Österreich) hinausgehen. Dementsprechend soll die Zuordnung sämtlicher Gesellschaften des Bundesgesetzes über die kollektiven Kapitalanlagen (Kollektivanlagengesetz, KAG) vom 23. Juni 2006³⁹ als "*Gesellschaften des öffentlichen Interesses*" kritisch hinterfragt werden. Es wird in diesem Zusammenhang angeregt, die Definition der "*Gesellschaft der öffentlichen Interesses*" entsprechend zu überprüfen.⁴⁰

Der Bundesrat hat vor diesem Hintergrund beschlossen, abzuklären, ob die Definition der "*Gesellschaft des öffentlichen Interesses*" (Art. 2 Bst. c Ziff. 2 RAG) im Bereich der kollektiven Kapitalanlagen (KAG) weiterhin sachlich begründet ist.

2.4.2 Erläuterungen

Der Begriff der "*Gesellschaft des öffentlichen Interesses*" wurde im RAG auf Anfang 2015 mit der Bündelung der Aufsichtskompetenzen über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften bei der RAB eingeführt. Art. 2 Bst. c Ziff. 1 und 2 RAG enthalten unter dem Begriff der "*Gesellschaft des öffentlichen Interesses*" die Auflistung derjenigen Unternehmen, bei denen Revisionsdienstleistungen nur durch Revisionsunternehmen erbracht werden dürfen, die von der RAB beaufsichtigt werden. Es sind dies:

- Publikumsgesellschaften (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR) sowie
- Beaufsichtigte im Sinne von Art. 3 des Bundesgesetzes über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG) vom 22. Juni 2007⁴¹, die gestützt auf die Finanzmarktgesetzgebung eine nach Art. 9a RAG zugelassene Prüfgesellschaft mit einer Prüfung nach Art. 24 FINMAG beauftragen müssen.

Unter die von der FINMA "Beaufsichtigten" fallen auch die kollektiven Kapitalanlagen. Dies geschieht jedoch nicht aus revisionsrechtlichen, sondern aus KAG-aufsichtsrechtlichen Gründen: Die Beaufsichtigung der Prüfgesellschaft erfolgt nicht als Selbstzweck, sondern als Folge der Beaufsichtigung der jeweiligen kollektiven Kapitalanlage durch die FINMA. Da diese einen erheblichen Teil der operativen Aufsichtstätigkeit an die Prüfgesellschaften delegiert (sog. duales Aufsichtssystem), hat sie ein erhebliches Interesse an der externen Qualitätssicherung dieser Prüfungen durch die RAB. Der Vergleich mit dem Ausland ist daher streng genommen kaum möglich, weil da in aller Regel eine Direktaufsicht durch die Finanzmarkt- oder Börsenaufsichtsbehörde erfolgt und keine duale Aufsicht unter Beteiligung der Prüfgesellschaften. Würde man trotz weiterbestehender Aufsicht durch die FINMA auf die Beaufsichtigung der Prüfgesellschaft verzichten, entstünde eine Ungleichbehandlung mit Banken, Versicherungen und anderen Finanzintermediären.

In der Botschaft des Bundesrates wird denn auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der vorerwähnte Begriff nicht mit dem Begriff des "*Unternehmens von öffentlichem Interesse*" der EU-Gesetzgebung zu verwechseln sei.⁴² Da weder bei der Schaffung des Anfang 2020 in Kraft getretenen

³⁹ SR 951.31.

⁴⁰ EXPERTENBERICHT, S. 63.

⁴¹ SR 956.1.

⁴² Botschaft vom 28. August 2013 zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften, BBl 2013 S. 6857, 6874 Fn. 18 (zit. BOTSCHAFT REVISION RAG): "*Nicht zu verwechseln mit dem Begriff des "Unternehmens von öffentlichem Interesse" gemäss Art. 2 Ziff. 13 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von*

Finanzinstitutsgesetzes (FINIG)⁴³ noch im Expertenbericht Ochsner/Suter die duale staatliche Aufsicht über kollektive Kapitalanlagen in Frage gestellt wurde, würde eine andere Begriffsbildung nicht mehr zur aktuellen Aufsichtsarchitektur im Finanzmarkt passen. Folglich besteht bezüglich dieser Prüfpflicht kein Handlungsbedarf.

2.5 Höhe des Schwellenwerts für die Begrenzung der Honorare der Revisionsstelle pro geprüftem Unternehmen

2.5.1 Ausgangslage

Im Expertenbericht wurde in Frage gestellt, dass bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine geprüfte Gesellschaft und die mit dieser durch einheitliche Leitung verbundene Gesellschaften (Konzern) 10% der gesamten Honorarsumme nicht übersteigen dürfen (Art. 11 Abs. 1 Bst. a RAG). Mit Blick auf das internationale Umfeld erscheint den Experten dieser Schwellenwert eher als streng. Gemäss dem "Code of Ethics" des "International Ethics Standards Board for Accountants" (IESBA) und den Vorgaben der EU soll bei der Prüfung von Gesellschaften des öffentlichen Interesses von einem Schwellenwert von 15% der Gesamteinnahmen des Revisionsunternehmens für zwei aufeinanderfolgende Jahre ausgegangen werden. Die Experten empfehlen daher, die Erhöhung des Schwellenwerts von 10% auf 15% zu prüfen.⁴⁴

Der Bundesrat hat vor diesem Hintergrund beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob die Höhe des Schwellenwertes von Art. 11 RAG, der die Honorare der Revisionsstelle begrenzt, sachlich weiterhin begründet ist.

2.5.2 Erläuterungen

Die Revisionsstelle kann ihre Aufgaben nur dann glaubwürdig wahrnehmen, wenn sie unabhängig ist und ihr Prüfungsurteil objektiv bilden kann. Es sind daher Abhängigkeiten zu vermeiden, welche einen sachfremden Einfluss auf die Urteilsbildung einer Prüferin oder eines Prüfers haben können und damit den Zweck der Revision potenziell gefährden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 OR). Bei der Beurteilung der Unabhängigkeit dem Anschein nach ist auf die Würdigung der Umstände durch eine durchschnittliche Betrachterin oder einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen (*independence in appearance*).⁴⁵ Die tatsächliche Abhängigkeit soll durch Weisungsungebundenheit, Freiheit des Urteils und Selbständigkeit im Entscheid vermieden werden (*independence in fact*).⁴⁶

Die gesetzliche Normierung der Unabhängigkeit in Art. 728 OR ist eher knappgehalten. Das Gesetz zählt beispielhaft einige zentrale Abhängigkeitstatbestände auf.⁴⁷ In Konkretisierung der wirtschaftlichen Unabhängigkeit vom geprüften Unternehmen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR) verlangt Art. 11 RAG für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zusätzliche Anforderungen an die Unabhängigkeit.⁴⁸ Der Gesetzgeber hat daher auf der Grundlage der einschlägigen

Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, Abl. L 157 vom 9. Juni 2006, 87 ff., 92...".

⁴³ SR 954.1.

⁴⁴ EXPERTENBERICHT, S. 63.

⁴⁵ BOTSCHAFT RAG, S. 4018.

⁴⁶ TATJANA LINDER/HANS CASPAR VON DER CRONE, Die Revisionsstelle in der aktuellen bundesgerichtlichen Rechtsprechung, in: SZW/RSDA 6/2007, S. 499 f.

⁴⁷ Die Revisoren müssen beispielsweise vom Verwaltungsrat und vom beherrschenden Aktionär unabhängig sein, sie dürfen weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein, noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind.

⁴⁸ BOTSCHAFT RAG, S. 4069 sowie CORRADO RAMPINI/ROLF WATTER, Basler Kommentar, Revisionsrecht, Revisionsaufsichtsgesetz, Art. 727-731a OR, Art. 755 OR, Hrsg. Rolf Watter/Urs Bertschinger, Basel 2011, Art. 11 RAG N 1 (zit. RAMPINI/WATTER, BSK-Revisionsrecht).

bundesgerichtlichen Rechtsprechung⁴⁹ in Art. 11 Abs. 1 Bst. a RAG festgehalten, dass die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen für eine einzelne geprüfte Gesellschaft und die mit ihr durch einheitliche Leitung verbundenen Gesellschaften (Konzern) 10 Prozent der gesamten Honorarsumme des Revisionsunternehmens nicht übersteigen dürfen.

Auch die selbstregulierten "Richtlinien zur Unabhängigkeit" von EXPERTsuisse haben den Schwellenwert von 10 Prozent ursprünglich übernommen.⁵⁰ In den letzten Jahren hat in der Selbstregulierung allerdings entgegen der erwähnten Rechtsprechung schrittweise eine insgesamt erhebliche Lockerung der Vorgaben stattgefunden.⁵¹

Es trifft zwar zu, dass der "Code of Ethics" des internationalen Berufsstands bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses einen Schwellenwert von 15 Prozent in einer 2-Jahres-Betrachtung (Ziff. 410.3 ff.) und die EU einen solchen von 15 Prozent in einer 3-Jahres-Betrachtung (Art. 4 Abs. 3 EU-Verordnung Nr. 537/2014) vorsehen. Der Schwellenwert des internationalen Berufsstands hat jedoch keine bindende Wirkung und ist als selbstregulierte Mindestvorgabe der Branche für den Fall zu sehen, dass keine staatliche Regelung besteht. Vom Schwellenwert der EU können die EU-Mitgliedstaaten zudem im Sinne einer strengeren Regelung abweichen. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit sind zudem generell national geprägt und daher heterogen, weshalb eine internationale Harmonisierung bei 15 Prozent unwahrscheinlich erscheint.

Unter diesen Voraussetzungen erscheint ein Schwellenwert von 10 Prozent nicht als unverhältnismässig streng, so dass sich keine Anpassung dieser bewährten Regel aufdrängt. Die Anhebung des Schwellenwerts bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses und damit die entsprechende Absenkung des Schutzniveaus wäre hingegen gerechtfertigt, wenn sich dadurch erhebliche Vollzugsprobleme oder eine unnötig hohe Eintrittshürde in das Marktsegment der Revision von Gesellschaften des öffentlichen Interesses beseitigen liessen. Beides ist aktuell nicht der Fall und wird von den Experten auch nicht festgestellt; die Erhöhung von 10 Prozent auf 15 Prozent hat daher auch marktseitig nur eine beschränkte Wirkung. Folglich besteht bezüglich dieser Prüfempfehlung kein Handlungsbedarf.

2.6 Strafbarkeit wesentlicher Falschangaben und des Weglassens wesentlicher Tatsachen in Revisions- und Prüfberichten

2.6.1 Ausgangslage

Die bis zum 31. Dezember 2014 geltende Strafbestimmung (Art. 46 Abs. 1 Bst. a aFINMAG) lautete: "Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer vorsätzlich als Prüferin oder Prüfer beziehungsweise als Beauftragte oder Beauftragter die aufsichtsrechtlichen Bestimmungen grob verletzt, indem sie oder er: a. im Prüfbericht wesentliche falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt". Der Passus "in grober Weise" hatte nach Ansicht der Experten zum Ziel, geringfügige Pflichtverletzungen sowie Fälle, in denen lediglich ein leichtes Verschulden gegeben ist, vom Anwendungsbereich der Norm auszuschliessen. Anlässlich einer Gesetzesrevision im Jahr 2015 wurde diese Strafbestimmung mit folgendem Wortlaut in das RAG überführt (Art. 40 Abs. 1 Bst. a^{bis} RAG): "Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer: a^{bis} im

⁴⁹ Vgl. BGE 131 III 38 E. 4.2.4 m.w.H und 123 V 161 E. 3b/cc: "Unvereinbar mit seiner Revisionstätigkeit ist namentlich die Führung der Buchhaltung der zu prüfenden Gesellschaft sowie ein sog. 'Klumpenmandat', bei welchem der Honoraranteil eines einzelnen Kunden mehr als 10% der gesamten Honorareinnahmen ausmacht".

⁵⁰ Vgl. Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 der Treuhänder-Kammer (heute EXPERTSuisse) (zuletzt geändert 27. Juni 2017), Ziff. IX "Wirtschaftliche Abhängigkeit".

⁵¹ 1992 galt ein Schwellenwert von 10 Prozent für alle Revisionsunternehmen in einer 1-Jahresbetrachtung (Ziff. 3.13 RzU). 2001 wurde bei gleichem Schwellenwert und Geltungsbereich eine 5-Jahresbetrachtung eingeführt (Ziff. 4.2 RzU). 2017 wurde der Geltungsbereich auf Gesellschaften des öffentlichen Interesses eingeschränkt, d.h. für alle übrigen Gesellschaften gelten seither trotz einschlägiger Rechtsprechung selbstreguliert keine Schwellenwerte mehr (Ziff. IX.B.(3) RzU). Im neusten Entwurf zum internationalen Code of Ethics vom Januar 2020 wird für Unternehmen, die keine Gesellschaften des öffentlichen Interesses sind, neuerdings wieder ein Schwellenwert von 30 Prozent bei einer 5-Jahresbetrachtung vorgeschlagen (Ziff. R410.14).

Revisionsbericht, im Prüfbericht oder in der Prüfbestätigung zu wesentlichen Tatsachen falsche Angaben macht oder wesentliche Tatsachen verschweigt". Im Wortlaut dieser Bestimmung fehlt der Passus "in grober Weise" und dementsprechend wurde nach Ansicht der Experten die Strafbestimmung in Art. 40 Abs. 1 Bst. a^{bis} RAG "verschärft", da nunmehr auch geringfügige Pflichtverletzungen und Fälle, in denen lediglich ein leichtes Verschulden gegeben ist, bestraft werden können. Nach Ansicht der Experten sollte somit in Betracht gezogen werden, die Strafbestimmung in Art. 40 Abs. 1 Bst. a^{bis} RAG zu "entschärfen".⁵²

Der Bundesrat hat daher beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob eine Änderung der Strafbestimmung in Art. 40 Abs. 1 Bst. a^{bis} RAG sachlich begründet wäre.

2.6.2 Erläuterungen

In Art. 40 RAG finden sich die Straftatbestände im Revisionsaufsichtsrecht, welche durch die kantonale Strafgerichtsbarkeit zu beurteilen sind. Mit der vorerwähnten Gesetzesrevision wurde vom Gesetzgeber lediglich der bereits im FINMAG bestehende Straftatbestand in das RAG überführt (vormals Art. 46 Abs. 1 Bst. a aFINMAG) und auf sämtliche Revisionsunternehmen erweitert, da die bislang teilweise auch durch die FINMA ausgeübte Aufsicht über Prüfgesellschaften auf die RAB übertragen wurde.⁵³

Der Gesetzgeber hat dem neuen Wortlaut in den parlamentarischen Beratungen auf Grund eines anderslautenden Einzelantrags im Ständerat ausdrücklich in der aktuellen Form zugestimmt.⁵⁴ Bislang gab es zu dieser Bestimmung von Seiten der RAB noch keine Strafanzeigen und dementsprechend auch keine strafrechtlichen Untersuchungsverfahren.

Die von den Experten wahrgenommene "Verschärfung" der Strafbarkeit im Vergleich zur altrechtlichen Fassung im FINMAG ist zudem zu relativieren:

- Die "grobe Verletzung" im Straftatbestand bis 2014 hatte keine eigenständige Bedeutung, weil sie als das Machen von wesentlichen falschen Angaben oder Verschweigen von *wesentlichen* Tatsachen definiert wurde. Der Straftatbestand ab 2015 bringt also trotz Weglassen der "groben Verletzung" keine Verschärfung; für Bagatellen besteht nach wie vor keine Strafbarkeit. Es ist auch kaum denkbar, dass ein leichtes Verschulden zum Machen von *wesentlichen* falschen Angaben oder zum Verschweigen *wesentlicher* Tatsachen führt.
- Der Strafrahmen für die fahrlässige Tatbegehung wurde durch die Verschiebung der Bestimmung von CHF 250'000 auf CHF 100'000 gesenkt.
- Die Zuständigkeit für die Strafverfolgung liegt weiterhin bei den Kantonen. Die RAB kann nur Strafanzeigen erstatten, aber nicht selber strafen. Damit entsteht eine gewisse "Gewaltenteilung" in der Rechtsanwendung.

Nach dem vorstehend Gesagten gibt es keine objektiven Gründe, welche nach einer erneuten Revision dieses Straftatbestandes verlangen.

⁵² EXPERTENBERICHT, S. 63 f.

⁵³ BOTSCHAFT REVISION RAG, S. 6893.

⁵⁴ AB S 2014, S. 388 ff.

2.7 Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen

2.7.1 Ausgangslage

Nachdem die Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge (OAK BV)⁵⁵ im Jahr 2015 stichprobenweise die Qualität der externen Revisionsberichte über Vorsorgeeinrichtungen prüfte und hierbei viele Fehler feststellte, hatte sie die Absicht, mit einer neuen Weisung die Anforderungen an die Revisionsstellen festzulegen. Der Entwurf der Weisung "*Anforderungen an die Revisionsstellen (W-xx/2015 k)*" wurde in der Anhörung bei interessierten Verbänden und Behörden stark kritisiert. Ständerat Erich Ettl (CVP/OW) reichte in der Folge das Postulat 16.3733 "*Keine neue Soft-Regulierung durch die Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge*" ein. Mit der Annahme des Postulats wurde der Bundesrat beauftragt, die Weisungskompetenz der OAK BV nach dem geltenden Recht zu prüfen. In seinem Bericht vom 30. November 2018 kommt der Bundesrat zum Schluss, dass die OAK BV mit dem Weisungsentwurf ihre gesetzlichen Kompetenzen überschritten hätte.⁵⁶

Vor diesem Hintergrund empfehlen die Experten in ihrem Bericht, dass geprüft werden soll, ob für die Zulassung zur Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen und gegebenenfalls weitere Zulassungen die RAB als einzige Behörde zuständig sein soll.⁵⁷

Der Bundesrat hat daher beschlossen, dass abgeklärt werden soll, ob für die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen die RAB als einzige Behörde zuständig sein oder ob eine in der AHV angewandte Lösung⁵⁸ angestrebt werden soll.

2.7.2 Erläuterungen

Seit 2012 liegt infolge des Inkrafttretens der sogenannten Strukturreform in der beruflichen Vorsorge die Direktauficht über die Vorsorgeeinrichtungen bei den regionalen BVG-Aufsichtsbehörden. Die OAK BV übt neben der Systemaufsicht lediglich die Direktauficht über den Sicherheitsfonds BVG, die Anlagestiftungen und die Stiftung Auffangeinrichtung BVG aus. Anlässlich der im Jahre 2015 stichprobenhaft durchgeführten Prüfung der Qualität der externen Revisionsberichte von Vorsorgeeinrichtungen hat die OAK BV festgestellt, dass die mangelnde praktische Prüftätigkeit der Revisionsstellen in der beruflichen Vorsorge und die mangelnden Kenntnisse der gesetzlichen Bestimmungen der zweiten Säule zu den Hauptgründen für die hohe Fehlerquote gehörten.⁵⁹ Auch die RAB hat bei der Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen wiederholt schwere Verstösse gegen die anwendbaren Sorgfaltspflichten festgestellt und diese in ihren Geschäftsberichten 2016-2019 thematisiert.⁶⁰ Die dort aufgeführten Beispiele zeigen zum Teil gravierende Versäumnisse insbesondere bei der Prüfung der Jahresrechnung und der Anlagevorschriften.

⁵⁵ Die OAK BV ist eine von Weisungen des Parlaments und des Bundesrates unabhängige Aufsichtsbehörde. Sie sorgt für eine einheitliche Aufsichtspraxis im System der beruflichen Vorsorge. Sie übt die Oberaufsicht über die acht regionalen Direktaufichtsbehörden aus und ist diesen gegenüber weisungsbefugt. Die OAK BV ist Direktaufichtsbehörde über die Anlagestiftungen, den Sicherheitsfonds und die Auffangeinrichtung. Zudem ist sie Zulassungsbehörde für die Experten für berufliche Vorsorge.

⁵⁶ Vgl. "Die Weisungsbefugnis der Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge über Anforderungen an Revisionsstellen bei der Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen, Bericht des Bundesrates vom 30. November 2018 in Erfüllung des Postulats Ettl 16.3733 vom 28. September 2016", S. 6 ff. (<https://www.bsv.admin.ch/dam/bsv/de/dokumente/bv/berichte-vorstoesse/br-bericht-weisungsbefugnis-oberaufsichtskommission-bv.pdf.download.pdf/br-bericht-weisungsbefugnis-oberaufsichtskommission-bv-de.pdf>). Die OAK BV hätte im besagten Weisungsentwurf keine Vorgaben betreffend die Zulassung der Revisionsstelle machen dürfen, da dies in die Zuständigkeit der RAB fällt. Der Bundesrat vertrat daher die Ansicht, dass die OAK BV zwar Weisungen an Revisionsstellen erlassen darf; insbesondere darf sie Vorgaben zur materiellen Prüftätigkeit der zugelassenen Revisionsstellen machen, um ihren gesetzlichen Auftrag zur Qualitätssicherung in der beruflichen Vorsorge erfüllen zu können. Die Einführung einer Spezialzulassung für die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen ist dagegen dem Gesetzgeber vorbehalten. Das besagte Postulat Ettl 16.3733 ist inzwischen abgeschrieben worden (siehe Curia Vista 19.006), doch der Prüfauftrag des Bundesrates gemäss BRB vom 8. November 2017 besteht nach wie vor.

⁵⁷ EXPERTENBERICHT, S. 65.

⁵⁸ Nach Art. 68 AHVG (SR 831.10) und Art. 159 ff. AHVV (SR 831.101) bestehen einlässliche Vorschriften über die Zulassung und die Aufgaben der Revisionsstellen. Das BSV entscheidet über die Zulassung (Art. 166 Abs. 2 AHVV).

⁵⁹ TÄTIGKEITSBERICHT OAK BV 2015, S. 16, Ziff. 3.1.4.

⁶⁰ GESCHÄFTSBERICHT RAB 2016, S. 10, 44 und 46 f.; GESCHÄFTSBERICHT RAB 2017, S. 40 f.; GESCHÄFTSBERICHT RAB 2018, S. 39; GESCHÄFTSBERICHT RAB 2019, S. 47 ff.

Die Revision von Vorsorgeeinrichtungen muss vertrauenswürdig sein und steht im öffentlichen Interesse⁶¹. Dies insbesondere, weil in der Schweiz über vier Millionen Personen monatlich Lohnbeiträge an eine der rund 1'700 Vorsorgeeinrichtungen entrichten, um sich gegen die Risiken Alter, Tod und Invalidität abzusichern, über eine Million Personen eine Altersrente im Umfang von jährlich rund CHF 27 Milliarden beziehen und die Vorsorgeeinrichtungen zusammen ein Vermögen von über CHF 1'000 Milliarden verwalten. In diesem Zusammenhang kommt den Revisionsstellen eine wichtige Aufgabe zu. Die Revisionsstelle einer Vorsorgeeinrichtung ist mehr als nur eine reine Rechnungsprüferin. Die vorsorgerechtliche Prüfung umfasst neben der "klassischen" Revision der Jahresrechnung auch die Fragen, ob die Alterskonten den gesetzlichen Vorschriften entsprechen, die Organisation, die Geschäftsführung und die Vermögensanlage den gesetzlichen und reglementarischen Bestimmungen entsprechen, die Vorkehrungen zur Sicherstellung der Loyalität in der Vermögensverwaltung getroffen wurden und die Einhaltung der Loyalitätspflichten durch das oberste Organ der Vorsorgeeinrichtung hinreichend kontrolliert wird, die freien Mittel oder die Überschussbeteiligungen aus Versicherungsverträgen in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und reglementarischen Bestimmungen verwendet wurden, im Falle einer Unterdeckung die Vorsorgeeinrichtung die erforderlichen Massnahmen zur Wiederherstellung der vollen Deckung eingeleitet hat, die vom Gesetz verlangten Angaben und Meldungen an die Aufsichtsbehörde gemacht und die Vorgaben zu Rechtsgeschäften mit Nahestehenden eingehalten wurden.⁶²

Da die staatliche Aufsicht sich in wesentlichem Ausmass auf die Berichte der Revisionsstellen stützt, muss eine entsprechend hohe Prüfqualität vorausgesetzt werden. Weil Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen grundsätzlich keiner laufenden Aufsicht unterstehen, kann die RAB die Qualität von Revisionsdienstleistungen nur im Ausnahmefall überprüfen.⁶³ Dies ist umso problematischer, als mit der momentan herrschenden "*Stresssituation*" infolge von Negativzinsen, Anlagenotstand, Bevölkerungsüberalterung, Reformstau, Unterdeckungen und Sanierungsnotwendigkeit von einzelnen Vorsorgeeinrichtungen und mit COVID-19 besondere Herausforderungen für Vorsorgeeinrichtungen bestehen. In diesem Zusammenhang leisten Revisionsstellen mit kritischer Arbeit und qualitativ hochstehenden Revisionsberichten einen sehr wichtigen Beitrag zur Sicherstellung einer nachhaltigen beruflichen Vorsorge.

Es ist somit nötig, die Prüfqualität der Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen zu erhöhen. Es soll seitens des BSV, der OAK BV, des BJ sowie der RAB vertieft geprüft werden, ob seitens des Gesetzgebers eine Spezialzulassung durch die RAB für die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen und/oder die (laufende) Beaufsichtigung der Revisionsstellen von (bestimmten) Vorsorgeeinrichtungen eingeführt werden soll, um so eine bessere Prüfqualität bei den Revisionsstellen sicherzustellen.⁶⁴

2.8 Prüfung des Postulates 19.4389 GPK-S vom 12. November 2019

2.8.1 Ausgangslage

Anlässlich der Inspektion der GPK-S zur PostAuto-Affäre stellten sich verschiedene Grundsatzfragen zur Rolle der externen Revisionsstellen von bundesnahen Unternehmen.

In der Begründung des Postulates durch die GPK-S wird festgehalten, dass die Vertreter der RAB gegenüber der GPK-S darauf hingewiesen haben, dass bestimmte bundesnahe Unternehmen nicht als Gesellschaften des öffentlichen Interesses im Sinne von Art. 2 Bst. c RAG gelten, weil sie weder

⁶¹ Vgl. zum öffentlichen Interesse das Urteil Nr. 2C_860/2015 des Bundesgerichts vom 14. März 2016, E. 5.3.

⁶² Vgl. hierzu namentlich Art. 52c Abs. 1 Bst. a-g BVG sowie GESCHÄFTSBERICHT RAB 2016, S. 46.

⁶³ GESCHÄFTSBERICHT RAB 2016, S. 40.

⁶⁴ Im Gesetz könnten die jeweiligen Zulassungsvoraussetzungen aufgeführt werden. Hierbei ist es denkbar, eine Segmentierung nach Schadenpotenzial zu prüfen (z.B. Aufsicht durch die RAB, wenn die Vorsorgeeinrichtung Vermögenswerte von über CHF 1 Milliarde verwaltet).

von der FINMA beaufsichtigte Finanzinstitute noch börsenkotierte Gesellschaften sind. Laut der RAB beinhaltet dies das Risiko, dass die Prüfung nicht von den erfahrensten Revisoren durchgeführt wird.⁶⁵

Die GPK-S hält diese Situation für problematisch. Deshalb ersucht sie den Bundesrat mit dem Postulat 19.4389, zu prüfen, ob es nicht sinnvoll wäre, das Gesetz so anzupassen, dass alle bundesnahen Unternehmen als "Gesellschaften des öffentlichen Interesses" im Sinne des RAG erachtet oder zumindest als solche behandelt werden.

2.8.2 Erläuterungen

Nach Ansicht der GPK-S stehen bundesnahe Unternehmen dann im öffentlichen Interesse, wenn diese auf Grund ihres Beitrages zum service public von sehr grosser Bedeutung für den Bund sind. Sie müssen daher von den externen Revisionsstellen die grösstmögliche Aufmerksamkeit erhalten.⁶⁶

Die PostAuto-Affäre hat gezeigt, dass die Öffentlichkeit höchste Anforderungen an die Revision von bundesnahen Unternehmen stellt. Mit Blick auf die präventive externe Qualitätssicherung bei den Revisionsstellen ist es mitunter angesichts ihres Beitrags zur Sicherung der Grundbedürfnisse unserer Gesellschaft angezeigt, zumindest bestimmte bundesnahe Unternehmen künftig als Gesellschaften des öffentlichen Interesses i.S.v. Art. 2 Bst. c RAG zu qualifizieren. Dies hätte zur Folge, dass ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen als Revisionsstelle zu wählen ist, und dass die RAB im Hinblick auf Revisionsdienstleistungen auch präventiv externe Qualitätssicherung betreiben kann.

Mangels einer Definition des Begriffs der "bundesnahen Unternehmen" ist unklar, welche Unternehmen künftig als Unternehmen im öffentlichen Interesse i.S. von Art. 2 Bst. c RAG einzustufen sind. Es finden sich zwar bereits Ansätze für eine Begriffsumschreibung, aber diese könnten zu kurz greifen. So halten beispielsweise sowohl der Bundesrat im Bericht "Eignerstrategie des Bundesrates für die verselbständigten Einheiten des Bundes" vom 26. Mai 2021⁶⁷ als auch die GPK-S in ihrem Bericht "Überwachung der Interessenbindungen in den Verwaltungsräten der bundesnahen Unternehmen am Beispiel des Falles der Verwaltungsratspräsidentin der SBB" vom 28. August 2018 fest, dass "bundesnahe Unternehmen" jene spezial- und privatrechtlichen Aktiengesellschaften sind, welche Dienstleistungen am Markt erbringen und bei welchen der Bund Haupt- oder Alleinaktionär ist, wie dies bei der Swisscom, SBB, RUAG und Post der Fall ist. Hierbei handelt sich aber lediglich um eine Teilmenge der "verselbständigten Einheiten" des Bundes nach Art. 8 Abs. 5 RVOG⁶⁸. Namentlich die verselbständigten Anstalten, die per se keine Aktiengesellschaften sind und unter Umständen keine Dienstleistungen am Markt erbringen, gelten bei dieser Begriffsumschreibung nicht als "bundesnahe Unternehmen".⁶⁹ Auch vom Bund beherrschte, als Aktiengesellschaften konstituierte Dienstleister mit Monopolcharakter, die ebenfalls einen wesentlichen Beitrag zur Erfüllung öffentlicher Aufgaben leisten (z.B. SIFEM AG, Identitas AG sowie Skyguide AG) und ebenfalls "verselbständigte Einheiten" des Bundes sind, fallen nicht unter diese Begriffsumschreibung. Dies zeigt, dass es einer Auslegeordnung bedarf, um festzulegen, welche Rechtseinheiten bzw. verselbständigte Einheiten als Unternehmen im öffentlichen Interesse i.S. von Art. 2 Bst. c RAG betrachtet werden sollen.

Der Bundesrat teilt jedoch das Anliegen, die Rolle der externen Revisionsstellen bei bestimmten "bundesnahen Unternehmen" zu verstärken. Deshalb soll die Definition der Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Art. 2 Bst. c RAG) erweitert und abschliessend festgelegt werden, welche "bundesnahen Unternehmen" künftig als Gesellschaften des öffentlichen Interesses gelten. Es wird

⁶⁵ Vgl. auch BBI 2020, S. 7270.

⁶⁶ Vgl. hierzu den Bericht der GPK-S vom 12. November 2019 "Buchungsunregelmässigkeiten bei der PostAuto Schweiz AG – Erwägungen aus Sicht der parlamentarischen Oberaufsicht", BBI 2020 S. 7193, 7327 f.

⁶⁷ "Eignerstrategie des Bundesrates für die verselbständigten Einheiten des Bundes" vom 26. Mai 2021, Bericht des Bundesrates in Erfüllung des Postulates 18.4274, Abate Fabio, vom 13. Dezember 2018, Ziff. 1.2, S. 9, Fn. 7 und Ziff. 7.2, S. 73 (https://www.efv.admin.ch/dam/efv/de/dokumente/finanzpolitik_grundl/cgov/eignerstrategie-des-bundesrates.pdf.download.pdf/Eignerstrategie%20des%20Bundesrates%20f%C3%BCr%20die%20verselbstst%C3%A4ndigten%20Einheiten%20des%20Bundes.pdf).

⁶⁸ SR 172.010.

⁶⁹ Vgl. hierzu den Bericht der GPK-S vom 28. August 2018 "Überwachung der Interessenbindungen in den Verwaltungsräten der bundesnahen Unternehmen am Beispiel des Falles der Verwaltungsratspräsidentin der SBB", BBI 2018 S. 7827, 7828 Fn. 6.

daher vorgeschlagen, dass hierzu seitens der Eidgenössischen Finanzverwaltung (EFV), der Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK), des BJ sowie der RAB eine Vernehmlassungsvorlage erarbeitet wird.

3 Schlussbetrachtung

Der Bundesrat sieht sich nach vorstehender Prüfung der ausgewählten sieben Empfehlungen des verwaltungsexternen Expertenberichts in seiner Schlussfolgerung bestätigt, dass sich das geltende Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht im Grundsatz bewährt hat und kein grundlegender gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht.

Hingegen besteht bei der Revision von Vorsorgeeinrichtungen ein ausgewiesener Bedarf an Verbesserungen. Die Verwaltung wird daher damit beauftragt, vertieft abzuklären, wie durch die Verbesserung der Revisionsqualität die Stabilität des Vorsorgesystems langfristig verbessert werden kann und dem Bundesrat darüber zu berichten.

Die Prüfung des Postulats 19.4389 der GPK-S hat ergeben, dass es sinnvoll ist, zumindest gewisse "bundesnahe Unternehmen" als "Gesellschaften des öffentlichen Interesses" im Sinne des RAG zu betrachten. Dies hätte zur Folge, dass die betroffenen Unternehmen ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen als Revisionsstelle wählen müssen und die RAB auch präventiv eine externe Qualitätssicherung der Revisionsdienstleistung sicherstellen kann. Es ist somit nötig, im Gesetz abschliessend festzulegen, welche "bundesnahen Unternehmen" künftig als Gesellschaften des öffentlichen Interesses i.S.v. Art. 2 Bst. c RAG gelten. Die Verwaltung wird daher damit beauftragt, in einer Vernehmlassungsvorlage vorzuschlagen, welche "bundesnahen Unternehmen" der Pflicht zur Revision durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen zu unterstellen sind.