

GRUNDSÄTZE ZUR ENFORCEMENT-TÄTIGKEIT DER REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE

Durchsetzung der anwendbaren Vorgaben mit rechtlichen Zwangsmitteln, aber zurückhaltende Informationspolitik*

Ende 2016 hat die RAB die Grundsätze zu ihrer Enforcement-Tätigkeit (Enforcement Policy) veröffentlicht [1]. In Umsetzung ihrer strategischen Ziele für die Periode 2016–2019 [2] schafft sie damit gegenüber der Revisions- und Prüfbranche sowie gegenüber interessierten Kreisen noch mehr Transparenz darüber, nach welchen Grundsätzen sie ihr Enforcement betreibt.

1. EINLEITUNG

Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) stellt durch ihre Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit die ordnungsgemässe Erfüllung und die Qualität von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen sicher (Art. 1 Abs. 2 *Revisionsaufsichtsgesetz*, RAG [3]) und trägt damit zum Schutz der Investoren [4] und aller anderen Schutzadressaten von Revisionsberichten sowie der Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung bei.

Die Hauptaufgaben der RAB umfassen namentlich die Zulassung von Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen, die Beaufsichtigung der Revisionsstellen und Prüfgesellschaften von Gesellschaften des öffentlichen Interesses sowie die Abwicklung der nationalen und internationalen Amtshilfe im Bereich der Revisionsaufsicht. Die RAB ist damit primär eine rechtsanwendende Behörde.

Im vorliegenden Kontext umfasst der Begriff «Enforcement» alle Ermittlungen, Verfahren und Massnahmen, mit denen die RAB das anwendbare Recht durchsetzt und relevante Rechtsverstösse unter Einsatz von rechtlichen Zwangsmitteln abklärt und gegebenenfalls ahndet (vgl. *Abbildung 1*).

2. GRUNDSATZ 1: DURCHSETZUNG MIT RECHTLICHEN ZWANGSMITTELN

Die Schutzadressaten der Revision sind primär Aktionäre, Gläubiger, Mitarbeitende, die Öffentlichkeit und der Staat,

aber auch der Verwaltungsrat und das Management des geprüften Unternehmens [5]. Diese haben Anspruch auf die ordnungsgemässe Erfüllung und die angemessene Qualität von bundesrechtlich vorgeschriebenen Revisions- und Prüfdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 i. V. m. Art. 2 Bst. a RAG).

Neben den periodisch stattfindenden routinemässigen Überprüfungen (Art. 16 RAG; sog. Inspektionen) führt die RAB auch Sonderuntersuchungen, also einerseits Sachverhalts(vor)abklärungen und andererseits formelle Verfahren im Sinne des Verwaltungsverfahrensgesetzes [6] durch. Sie berücksichtigt dabei insbesondere auch qualifizierte Hinweise von Dritten, wozu namentlich auch Medienberichte und Whistleblower gehören.

Im Rahmen ihrer Zulassungstätigkeit unterscheidet die RAB mit Blick auf die Untersuchung konkreter Verdachtsmomente grundsätzlich nicht zwischen zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen einerseits und den unter Institutsaufsicht stehenden staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen andererseits. Unternehmensinterne Prozesse und die Ausführung sowie das Ergebnis von Prüfungshandlungen auf ausgewählten Revisionsmandaten werden jedoch nur im Rahmen der laufenden Aufsicht über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen analysiert [7].

Enforcement hat die Beseitigung von Missständen, die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und eine präventiv wirkende Ahndung von Rechtsverstössen



RETO SANWALD,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
LEITER RECHT & INTERNATIONALES,
STV. DIREKTOR,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN



MICHAEL HUBACHER,
MLAW, RECHTSANWALT,
RECHT & INTERNATIONALES,
STV. LEITER RECHT,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

Abbildung 1: **ENFORCEMENT POLICY DER RAB**

Grundsatz 1	Rechtliche Zwangsmittel	Die RAB setzt das anwendbare Recht nötigenfalls auch mit rechtlichen Zwangsmitteln durch.
Grundsatz 2	Augenmass	Bevor die RAB ein Verfahren eröffnet, wägt sie sorgfältig alle wesentlichen Umstände ab und prüft alternative Handlungsmöglichkeiten.
Grundsatz 3	Erkenntnisquellen	Enforcement-Verfahren basieren namentlich auf Hinweisen aus Zulassungsverfahren, Überprüfungen, anderen Enforcement-Verfahren, Meldungen durch Zulassungsträger und andere Behörden, aus Medienberichten oder von Drittpersonen.
Grundsatz 4	Rasche und konzentrierte Verfahren	Die RAB führt ihre Verfahren rasch und entschlossen durch und strebt den erstinstanzlichen Verfahrensabschluss innert 6 bis 12 Monaten an.
Grundsatz 5	Fairness und Transparenz	Die RAB führt ihre Verfahren fair durch und wahrt die verfahrensrechtlichen Parteirechte.
Grundsatz 6	Verfahrensparteien	Enforcement-Verfahren richten sich primär gegen Zulassungsträger, gegen Personen, die (ohne persönliche Zulassung) für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig sind, und gegen Personen oder Unternehmen, die ohne Zulassung gesetzliche Revisionsdienstleistungen erbringen.
Grundsatz 7	Interne Organisation	Es sind nicht dieselben Personen für Zulassung bzw. Aufsicht und für das Enforcement verantwortlich.
Grundsatz 8	Zusammenarbeit mit anderen Behörden	Das Vorgehen der RAB und der Strafverfolgungsbehörden wird soweit möglich und erforderlich koordiniert. Innerhalb der gesetzlichen Vorgaben kooperiert die RAB auch mit anderen inländischen Behörden und ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden.
Grundsatz 9	Zurückhaltende Kommunikation	Die RAB informiert die Öffentlichkeit nur aus Gründen überwiegender öffentlicher oder privater Interessen über einzelne Verfahren. Sie publiziert aber alle rechtskräftigen Gerichtsurteile auf ihrer Webseite.

zum Ziel. Damit stärkt die RAB die Schutzadressaten der Revision sowie die Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung und der Aufsicht über den Finanzmarkt.

Aus Gründen der Glaubwürdigkeit und zur Sicherstellung der präventiven Seite jeder Aufsichtstätigkeit muss das anwendbare Recht bei Sorgfaltspflichtverstössen ab einer gewissen Tragweite auch mit rechtlichen Zwangsmitteln durchgesetzt werden [8]. Die RAB schreitet jedoch rechtsdurchset-

trauen in deren Prüftätigkeit haben können oder nicht. Dieses Vertrauen muss mit dem Lauf der Zeit und durch entsprechendes Wohlverhalten (zurück)gewonnen werden [11]. Erst dann sind die erforderlichen Zulassungsbedingungen allenfalls wieder erfüllt.

3. GRUNDSATZ 2: ENFORCEMENT MIT AUGENMASS

Da ein Enforcement-Verfahren negative Auswirkungen auf die Betroffenen haben kann, wägt die RAB sorgfältig alle wesentlichen Umstände ab und prüft alternative Handlungsmöglichkeiten, bevor sie ein solches Verfahren formell eröffnet. Sie berücksichtigt dabei alle relevanten Kriterien und insbesondere die Gefahr für die Schutzadressaten der Revision, die Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung und der Aufsicht über den Finanzmarkt, die Schwere und der Zeitpunkt der Rechtsverstösse sowie die Funktion der verantwortlichen Personen. Die RAB beachtet weiter auch die vorhandenen Ressourcen, berechnete Erwartungen der Öffentlichkeit und der Schutzadressaten der Revision sowie allfällige (proaktive) Korrekturmassnahmen seitens der Betroffenen.

Auch bei der Wahl einer Massnahme räumt die RAB dem Schutzziel des Vertrauens in die Revision oberste Priorität ein und prüft stets, ob eine mildere Massnahme sinnvoll ist.

Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung berücksichtigt die RAB in einer Gesamtwürdigung sämtliche relevanten Aspekte, unabhängig davon, ob sie die Betroffenen belasten oder entlasten. Es gilt jedoch stets zu beachten, dass der unbescholtene Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als Standard gilt. Insofern sind ent-

«Enforcement hat die Beseitigung von Missständen, die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und eine präventiv wirkende Ahndung von Rechtsverstössen zum Ziel.»

zend nur dort ein, wo sich aus den Abklärungen begründete und konkrete Anhaltspunkte für eine Pflichtverletzung ergeben.

Zwar lässt sich der rechtskonforme Zustand je nach den Umständen auch ausserhalb eines Enforcement-Verfahrens wiederherstellen. Im Einzelfall ist dies möglicherweise aber nicht ausreichend. So ist insbesondere die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit (Art. 4 Abs. 1 *Revisionsaufsichtsverordnung*, RAV [9]) keine Zulassungsvoraussetzung, die durch Beseitigung des rechtswidrigen Zustands automatisch wiederhergestellt wird [10]. Bei der Frage, ob eine Person Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, geht es letztlich darum, ob die Schutzadressaten der Revision weiterhin Ver-

Abbildung 2: **BANDBREITEN DER RAB ZUR FESTLEGUNG DER ENTZUGSDAUER**

Art des Verstosses	Bandbreite
leicht	Keine Massnahme oder Verweis
mittelschwer	Zulassungsentzug für die Dauer von 1–2 Jahren
schwer	Zulassungsentzug für die Dauer von 3–4 Jahren
sehr schwer	Zulassungsentzug für die Dauer von 5–6 Jahren

lastende oder positive leumundsrelevante Tatsachen zwar in die Gesamtwürdigung einzubeziehen (soweit die RAB davon Kenntnis hat), jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten. Vielmehr sind sie ähnlich wie fehlende Vorstrafen im Strafverfahren als neutral zu behandeln [12]. Der Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bestimmt sich aufgrund von aktenkundigen früheren Vorfällen und aktuell zu beurteilenden Sachverhalten. Ebenso sind entlastende persönliche Umstände zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Einsicht in das eigene Fehlverhalten, die Wiedergutmachung des verursachten Schadens, die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, die Anzahl der Verfehlungen oder die seither verstrichene Zeit [13].

Die RAB differenziert bei der Festlegung ihrer Massnahmen danach, ob ein Verstoss als leicht, mittelschwer, schwer oder sehr schwer einzustufen ist (vgl. *Abbildung 2*). Als Massnahmen kommen namentlich der Verweis und der Entzug der Zulassung in Betracht [14]. Bei der Festlegung der Entzugsdauer orientiert sie sich an folgenden Bandbreiten [15]: Leichte Verstösse rechtfertigen keinen Entzug der Zulassung, dafür aber je nach den Umständen einen Verweis (Art. 17

Abs. 1 Satz 3 RAG). Mittelschwere Verstösse führen dagegen zu einem Zulassungsentzug für die Dauer von einem bis zwei Jahren. Für schwere Verstösse entzieht die Aufsichtsbehörde die Zulassung für die Dauer von drei bis vier Jahren. Sehr schwere Verstösse haben den Zulassungsentzug für die Dauer von fünf bis sechs Jahren zur Folge. Für die Klassifizierung der jeweiligen Verstösse im Einzelfall ist deren Art, Dauer und Intensität zu beurteilen. Zudem ist namentlich zu berücksichtigen, ob ein Verstoss im Kernbereich der Revision erfolgt ist, ob spezialgesetzliche Normen verletzt wurden oder ob eine strafrechtliche Verurteilung vorliegt.

Auch wenn eine betroffene Person den rechtmässigen Zustand wiederhergestellt hat, ist die Pflichtverletzung nicht automatisch als leicht einzustufen [16]. Gerade in einem Bereich, in dem die RAB keine systematische Institutsaufsicht ausübt und ihr Missstände oft nur durch Zufall oder auf Anzeige hin bekannt werden, darf die Androhung eines Zulassungsentzugs oder die Erteilung eines Verweises nicht zu leicht als angemessen qualifiziert werden. Ansonsten würde dies für betroffene Personen einen Anreiz bedeuten, dass sie die Missstände ohne Risiko eines Zulassungsentzugs erst dann bereinigen, wenn sie durch die RAB entdeckt werden [17].

4. GRUNDSATZ 3: ERKENNTNISQUELLEN

Die RAB geht Hinweisen auf Rechtsverstösse konsequent nach, wobei diese insbesondere dann relevant sind, wenn sie im Zusammenhang mit der Revisionstätigkeit oder revisionsnahen Tätigkeiten stehen.

Die Hinweise stammen insbesondere aus Zulassungsverfahren, Überprüfungen bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, anderen Enforcement-Verfahren, Meldungen durch zugelassene natürliche Personen und Unternehmen, Hinweisen anderer Behörden, Medienberichten oder aus Hinweisen von weiteren Drittpersonen (Whistleblowing).

Alle zugelassenen natürlichen Personen und Unternehmen sind unter Strafandrohung verpflichtet, der RAB sämtliche für die Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen relevanten Vorkommnisse zu melden (Art. 15a Abs. 2 und Art. 39 Abs. 1 Bst. b RAG). Dabei sind grundsätzlich die gleichen Informationen wie bei der Einreichung des Zulassungsgesuchs einzureichen [18]. Meldepflichtig sind insbesondere – auch nicht rechtskräftige – erst- oder höherinstanzliche Urteile und Vergleiche in mit der Revisionstätigkeit im Zusammenhang stehenden Zivil- oder Verwaltungsverfahren, in Straf- und Verwaltungsstrafverfahren sowie in Verfahren vor berufsrechtlichen Standesorganen sowie bestehende Verlustscheine. Die Meldepflicht bleibt auch während der Dauer eines befristeten Zulassungsentzugs bestehen, entfällt jedoch, wenn auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichtet wird (Art. 17 Abs. 4 RAG).

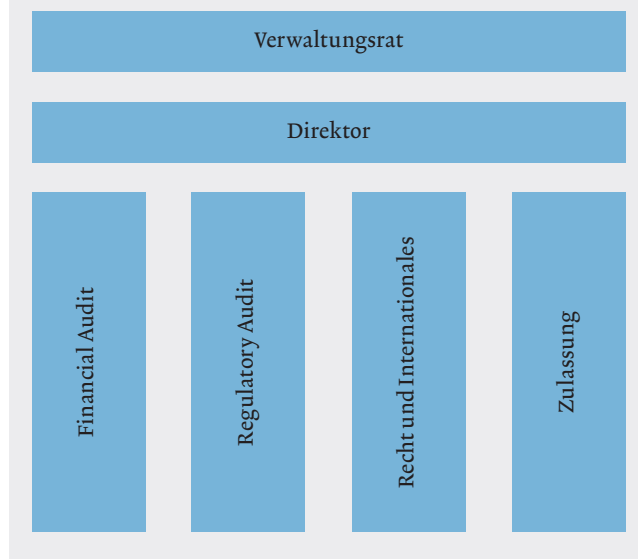
Die RAB ermöglicht auch die Abgabe anonymer Hinweise. Dafür hat sie auf ihrer Webseite ein entsprechendes Formular aufgeschaltet [19]. Die Befugnis der RAB zur Entgegennahme und Verwertung von (anonymen) Hinweisen auf mögliche Rechtsverstöße ist durch ihren gesetzlichen Auftrag gedeckt (Art. 15, 17 und 28 Abs. 1 RAG) und bedarf keiner expliziten Erwähnung [20]. Im Weiteren kann jedermann jederzeit Tatsachen anzeigen, die im öffentlichen Interesse ein Einschreiten einer Behörde von Amtes wegen erfordern (Art. 71 *Verwaltungsverfahrensgesetz*, VwVG). Gemäss Praxis und Lehre ist diese Bestimmung analog auch auf Anzeigen gegen Private an Aufsichtsbehörden anzuwenden [21].

Die RAB behandelt den Namen der hinweisgebenden Drittperson im Rahmen der geltenden Rechtsordnung grundsätzlich vertraulich. Eine zu liberale Praxis bei der Offenlegung der Identität würde dazu führen, dass diese wertvolle Informationsquelle versiegt. Ohne ausreichenden Schutz der hinweisgebenden Drittperson kämen Gesetzesverstöße unter Umständen gar nie ans Tageslicht, und wertvolle Informationen würden die Mauer des Schweigens nicht durchdringen [22]. Dieses öffentliche Interesse an der Identifikation und Beseitigung von zulassungs- und aufsichtsrechtlich relevanten Missständen überwiegt das (an sich schon diskutabile) private Interesse der zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen, dass keine sie betreffende Informationen zur Kenntnis der RAB gelangen. Dabei ist zu beachten, dass die RAB und ihre Mitarbeitenden dem Amtsgeheimnis unterstehen (Art. 34 Abs. 1 RAG). Der Verstoss dagegen ist strafbar (Art. 321 Strafgesetzbuch, StGB [23] und Art. 40 Abs. 1 Bst. d RAG). Im Weiteren ist zu berücksichtigen, dass auch private Interessen der hinweisgebenden Drittperson am Schutz ihrer Identität bestehen (Art. 28 *Zivilgesetzbuch*, ZGB [24] und Art. 4 Datenschutzgesetz, DSG [25]) [26]. Dies gilt umso mehr, als die hinweisgebende Drittperson in einem Enforcement-Verfahren der RAB nicht als Partei beteiligt [27] und somit nicht in der Lage ist, ihre Rechte geltend zu machen.

5. GRUNDSATZ 4: RASCHE UND KONZENTRIERTE VERFAHREN

Verfahrensparteien haben insbesondere Anspruch auf eine Beurteilung innert angemessener Frist (Art. 29 Abs. 1 *Bun-*

Abbildung 3: **GESCHÄFTSBEREICHE DER RAB**



desverfassung, BV [28]). Aus diesem Grund führt die RAB Enforcement-Verfahren rasch und entschlossen durch und strebt den erstinstanzlichen Verfahrensabschluss innert sechs bis zwölf Monaten ab Eröffnung an. Dabei behandelt sie gravierende Verfehlungen aufgrund des höheren öffentlichen Interesses prioritär. Nach Möglichkeit berücksichtigt die RAB auch das Interesse der Medien an raschen Resultaten, räumt aber den rechtlichen Anforderungen an ein faires Verfahren Vorrang ein [29].

Die RAB wendet sich weiter strikt gegen Versuche, im Rahmen der Ausübung von Parteirechten die laufenden Verfahren zu verzögern. So werden Gesuche um erstmalige Ersterreckung von Fristen grundsätzlich nur auf plausible und Gesuche um erneute Fristerstreckung nur auf qualifizierte Begründung hin gutgeheissen. Im Weiteren prüft die RAB laufend, ob der Verfahrensgegenstand beschränkt werden kann bzw. allenfalls gar beschränkt werden muss.

6. GRUNDSATZ 5: FAIRNESS UND TRANSPARENZ

Sämtliche Enforcement-Verfahren der RAB werden unter Beachtung der prozeduralen Fairness und der gesetzlichen Verfahrensrechte durchgeführt. Darunter fallen insbesondere die Grundsätze der Gesetzmässigkeit (Art. 5 Abs. 1 BV), des öffentlichen Interesses (Art. 5 Abs. 2 BV), der Verhältnismässigkeit (Art. 5 Abs. 2 BV), der Rechtsgleichheit (Art. 8 BV), von Treu und Glauben (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) und der fairen Behandlung (Art. 29 Abs. 1 BV) sowie der Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) [30].

Damit die Enforcement-Verfahren transparent durchgeführt werden, informiert die RAB die Parteien über die Eröffnung eines Verfahrens, falls gewünscht auch über den Verfahrensstand, sowie über die allfällige Einstellung eines Verfahrens. Da Anzeiger und Whistleblower keine Parteien sind (Art. 71 Abs. 2 VwVG), haben diese keinen Anspruch, über den Stand sowie das Resultat der Auswertung der eingereichten Hinweise und Anzeigen informiert zu werden. Wenn überwiegende öffentliche Interessen oder private

Interessen der hinweisgebenden Drittperson es erfordern, kann die RAB die Einsichtnahme in die Akten durch die Verfahrensparteien zumindest teilweise verweigern (Art. 27 Abs. 1 VwVG). Dies geschieht jedoch nur insoweit, als damit das rechtliche Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) der Verfahrenspartei nicht beschnitten wird und eine Auseinandersetzung mit sämtlichen rechtserheblichen Sachverhaltselementen möglich bleibt.

7. GRUNDSATZ 6: VERFAHRENSPARTEIEN

Enforcement-Verfahren richten sich in erster Linie gegen Zulassungsträger (natürliche Personen und Revisionsunternehmen, Art. 17 RAG), gegen Personen, die (ohne persönliche Zulassung) für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig sind (Art. 18 RAG), und gegen Personen oder Unternehmen, die ohne die erforderliche Zulassung der RAB eine zulassungspflichtige Revisions- oder Prüftätigkeit ausüben (Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG).

Die RAB führt grundsätzlich keine Enforcement-Verfahren gegen natürliche Personen und Unternehmen durch, die zwar möglicherweise rechtliche Pflichten verletzt haben, aber auf ihre Zulassung verzichtet haben und nicht mehr in der Revisions- und Prüfbranche tätig sind. Sie berücksichtigt aber im Falle eines Gesuchs auf Wiederzulassung die Umstände, die zum Verzicht auf die Zulassung geführt haben.

8. GRUNDSATZ 7: RAB-INTERNE ORGANISATION

Die RAB sorgt trotz geringer Grösse mit 26 Vollzeitstellen [31] dafür, dass innerhalb ihrer Organisation nicht dieselben Personen für die Zulassung von natürlichen Personen und Revisionsunternehmen bzw. für die Aufsicht über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einerseits und für die Enforcement-Verfahren gegen diese andererseits verantwortlich sind. Die Abteilungen Financial Audit (Rechnungsprüfung) und Regulatory Audit (Aufsichtsprüfung) sind für die Institutsaufsicht zuständig, während der Geschäftsbereich «Recht und Internationales» für die Enforcement-Verfahren verantwortlich ist (vgl. *Abbildung 3*).

Damit ist sichergestellt, dass die interne «Gewaltenteilung» in genügendem Masse eingehalten wird [32]. Bei Verfügungen mit grosser Tragweite wird zudem vorgängig der Verwaltungsrat konsultiert.

Im Weiteren sorgt die RAB dafür, dass alle Verfahren einheitlich und kohärent geführt werden. Dafür werden die mit dem Enforcement betrauten Personen gezielt geschult.

9. GRUNDSATZ 8: ZUSAMMENARBEIT MIT ANDEREN BEHÖRDEN

Bei ihren Kontakten mit Straf- und anderen Behörden achtet die RAB darauf, dass diese stets im Interesse der im Revisionsaufsichtsgesetz verankerten Ziele erfolgen.

9.1 Strafbehörden. Enforcement-Verfahren der RAB und strafrechtliche Verfahren der Strafverfolgungsbehörden, die denselben Sachverhalt zum Gegenstand haben, sind separate Verfahren und können daher sowohl gleichzeitig als auch nacheinander geführt werden [33]. Das Vorgehen der RAB und der Strafverfolgungsbehörden wird dabei soweit

möglich und erforderlich koordiniert. Je nach den Umständen kann es angezeigt sein, den Ausgang des (zumindest erstinstanzlichen) Strafverfahrens abzuwarten, bevor ein Enforcement-Verfahren eingeleitet wird. Dieser Aufschub ist jedoch nur in jenen Fällen möglich, in welchen die Risikoeinschätzung mit Blick auf die Einhaltung der gesetzlich definierten Zulassungsvoraussetzungen kein sofortiges Einschreiten erfordert.

Soweit eine Verletzung der Bestimmungen des Revisions- oder Revisionsaufsichtsrechts infrage steht, hat deren Abklärung für die RAB Priorität. Sie legt das Schwergewicht auf die Bereinigung der Missstände und sorgt für die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands [34]. Die RAB unterstützt die Arbeit der Strafverfolgungsbehörden im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben und berücksichtigt dabei auch ihre eigenen Ressourcen.

Bei Kenntnis von strafrechtlichen Verbrechen und Vergehen sowie von Widerhandlungen gegen das Revisionsaufsichtsrecht (Art. 40 RAG) benachrichtigt die RAB die zuständigen Strafverfolgungsbehörden. Voraussetzung für eine Strafanzeige ist stets ein begründeter Verdacht. Die RAB erstattet nur dann Anzeige, wenn sie davon überzeugt ist, dass zumindest der objektive Straftatbestand mit hoher Wahrscheinlichkeit erfüllt ist.

9.2 Andere staatliche Behörden. Innerhalb der gesetzlichen Vorgaben zur unterstützenden Erfüllung ihrer jeweiligen Aufgaben [35] kooperiert die RAB auch mit anderen inländischen Behörden und ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden. Gleichzeitig erwartet sie auch von diesen Behörden entsprechende Kooperation. Zurückhaltung übt die RAB bei der Ermächtigung ihrer Organe und Mitarbeitenden, in Verfahren vor anderen Behörden als Zeugen auszusagen. Damit die RAB nicht für private Zwecke instrumentalisiert werden kann und in ihrer Aufgabenerfüllung unabhängig bleibt, gewährt sie auch keine Aktieneinsicht im Zusammenhang mit angestrebten oder laufenden zivilrechtlichen Streitigkeiten.

9.3 Standesorgane der Revisions- und Prüfbranche. Da die RAB und ihre Mitarbeitenden dem Amtsgeheimnis unterstehen (Art. 34 Abs. 1 RAG) und keine rechtliche Grundlage für den Austausch von nicht öffentlich zugänglichen Informationen mit Berufsverbänden besteht, arbeitet die RAB nicht mit den Standesorganen der Revisions- und Prüfbranche zusammen. Zur Sicherstellung ihrer Unabhängigkeit strebt sie dies auch nicht an.

10. GRUNDSATZ 9: ZURÜCKHALTENDE KOMMUNIKATION

Die RAB informiert die Öffentlichkeit in der Regel nicht über einzelne Verfahren. Auch auf Anfrage hin bestätigt, dementiert oder kommentiert sie Verfahren oder einzelne Verfahrensschritte grundsätzlich nicht.

Aus Gründen überwiegender öffentlicher oder privater Interessen kann sie die Öffentlichkeit aber über laufende oder abgeschlossene Verfahren informieren (Art. 19 Abs. 2 RAG). Obwohl die RAB hierbei über einen weiten Ermessensspiel-

raum verfügt, ist mit Blick auf die möglichen weitreichenden Konsequenzen Zurückhaltung geboten [36]. Zu denken ist neben der Berichtigung von falschen oder irreführenden Informationen insbesondere an die Konstellation, in der Zweifel an der Glaubwürdigkeit der Aufsichtstätigkeit zum Schaden des Kapitalmarkts bestehen oder wenn es zum Schutz von Marktteilnehmern erforderlich ist [37].

Wenn die RAB sich nach erfolgter Güterabwägung entschliesst, die Öffentlichkeit über ein Enforcement-Verfahren zu informieren, orientiert sie grundsätzlich aktiv und kann auch die vom Verfahren betroffenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen und/oder der geprüften Unternehmen namentlich bekannt geben. Aus Gründen des Persönlichkeitsschutzes nennt sie die Namen natürlicher Personen jedoch nur mit Zurückhaltung. Auch wenn die RAB im Einzelfall die Öffentlichkeit aktiv informiert, macht sie grundsätzlich keine Angaben zu Einzelheiten eines Verfahrens. Sie informiert in einem solchen Fall in der Regel jedoch auch aktiv und unmittelbar nach der erstinstanzlichen Erledigung oder nach Rechtskraft des Verfahrens über dessen Ausgang. Stellt sie das Verfahren ein, kann sie auf Verlangen der Betroffenen von einer Information absehen.

Als wichtiges Instrument zur Transparentmachung ihrer Praxis erachtet die RAB auch die Publikation von rechtskräftigen Gerichtsurteilen auf ihrer Webseite. Allfällige eigene Verfügungen von grundlegender Tragweite veröffentlicht die RAB als sogenannte Leading Cases ebenfalls auf ihrer Webseite [38].

11. FAZIT

Eine glaubwürdige Aufsicht kommt ohne die Durchsetzung der anwendbaren Vorgaben mit rechtlichen Zwangsmitteln nicht aus. Die vorstehenden Ausführungen zeigen insbesondere auf, dass die RAB Enforcement-Verfahren nicht leichtfertig eröffnet, sondern nur dann, wenn ihre Abklärungen begründete und konkrete Anhaltspunkte für eine Pflichtverletzung ergeben. Die vereinzelt anzutreffende Befürchtung, wonach die RAB «flächendeckend» auch bei geringsten Sorgfaltspflichtverstößen sanktioniert, ist unbegründet. Die Grundsätze zur Enforcement-Tätigkeit schaffen diesbezüglich noch mehr Transparenz. Dadurch verstärkt die RAB bewusst auch die präventive Wirkung ihrer Tätigkeit. ■

Anmerkungen: *Die Autoren geben ausschliesslich ihre persönliche Meinung wieder und binden die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) in keiner Weise. **1)** Vgl. Grundsätze zum Enforcement vom 8. Dezember 2016, abrufbar unter: https://www.rab-asr.ch/docs/Enforcement/161229_Grundsätze/Enforcement_RAB_DE.pdf. **2)** Abrufbar unter: https://www.rab-asr.ch/docs/Strategische_Ziele/ziele-2016-2019-d.pdf. **3)** Bundesgesetz über die Zulassung und die Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302). **4)** Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird die gleichzeitige Verwendung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet. Dennoch gelten sämtliche Personenbezeichnungen für beide Geschlechter. **5)** Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 3969 ff., 3989 f. **6)** Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). **7)** Vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016, E. 2.2; Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016, E. 2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 2.3; Nr. B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015, E. 1.5.4; zum Ablauf einer Überprüfung vgl. die Darstellung bei Corrado Rampini, in: Watter/Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar zum Revisionsrecht, Revisionsaufsichtsgesetz, Art. 727–731a OR, Art. 755 OR, Basel 2011, Art. 16 RAG N 6 ff.; Schneider/Stirnimann, Neues Zeitalter für Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften, Die Inspektion von staatlich beauftragten Revisionsunternehmen durch die RAB, Der Schweizer Treuhänder 2008/11, 856 ff. **8)** Strategische Ziele der RAB 2016–2019 (vorne Anm. 2), Ziff. 2.2.2.c. Zur abschreckenden Wirkung von Enforcement vgl. weiter aus der Welt der Börsenaufsicht International Organization of Securities Commissions (IOSCO), Credible Deterrence in the Enforcement of Securities Regulation, June 2015, passim. **9)** Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3). **10)** Vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.5.3; Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016, E. 3.2.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-853/2011 vom 27. Juli 2012, E. 5; Nr. B-4251/2012 vom 23. September 2013, E. 5.3.3; Nr. B-5431/2013 vom 17. November 2014, E. 4.2.6; Nr. B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015, E. 4.5. **11)** Vgl. dazu die Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.5; Nr. 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015, E. 5.3; Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016, E. 3.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4117/2015 vom 16. Januar 2017, E. 4.1.2. **12)** Vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.1; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.2.4; siehe auch BGE 136 IV 1, E. 2.6.4. **13)** Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5112/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.3; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.2.4; Nr. B-7967/2009 vom 18. April 2011, E. 5.2.2. **14)** Die RAB bedient sich in erster Linie verwaltungsrechtlicher Massnahmen, die keinen strafrechtlichen Charakter haben: vgl. dazu BGE 142 II 243, E. 3.4, wonach ein von der Finma ausgesprochenes Berufsverbot trotz repressiver Elemente als administrative Massnahme ohne strafrechtlichen Charakter zu qualifizieren ist. **15)** Vgl. dazu das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-1577/2015 vom 17. August 2015, E. 6.2.2. **16)** Vgl. vorne Kapitel 2. **17)** Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4117/2016 vom 16. Januar 2017, E. 4.1.2. **18)** Vgl. Art. 3 Abs. 1 RAV sowie Rz. 7 des Rundschreibens 1/2007 vom 27. August 2007 über die Angaben im Gesuch um Zulassung, die einzureichenden Unterlagen und die Meldepflichten während der Zulassungsdauer, RS 1/2007. **19)** Abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/de/die-rab/formular/hinweise-meldungen-dritter.html>. **20)** Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 2.3, und Nr. B-2626/2015 vom 19. Januar 2016, E. 1.5.4 sowie Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016, E. 2.2, und Nr. 2C_121/2016 vom 24. November 2016, E. 2.4. **21)** Oliver Zibung, in: Waldmann/Weissenberger,

Praxiskommentar VwVG, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 71 N 38, m.w.N.; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf, Rz. 772 m.w.N. **22)** BGE 123 IV 157, E. 5c. **23)** Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0). **24)** Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). **25)** Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (Datenschutzgesetz, DSG, SR 235.1). **26)** Vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts Nr. 5A1./2004 vom 13. Februar 2004, E. 2.2.f., m.w.N. **27)** Vgl. dazu hinten Kapitel 7. **28)** Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101). **29)** Vgl. hinten Kapitel 6. **30)** Vgl. zur höheren Akzeptanz von Enforcement bei Einhaltung von Verfahrensrechten van Buuren/Wong, Debate on Public Audit Oversight enforcement: it is all about procedural justice?, in: Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie, Ausgabe September 2016, 359 ff. **31)** Siehe Geschäftsbericht der RAB, S. 48. **32)** Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5121/2011 vom 31. Mai 2012 (BVGE 2012/10), E. 2; Breitenmoser/Spori/Fedail, in: Waldmann/Breitenmoser (Hrsg.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 10 N 74. **33)** Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012, E. 10.2. **34)** Vgl. vorne 2. Kapitel. **35)** Grundsatz des Amtsgeheimnisses (Art. 34 RAG) und Amtshilfe nur mit rechtlicher Grundlage und bei Erfüllung der entsprechenden Bedingungen (Art. 22 ff. RAG). **36)** Reto Sanwald, in: von Büren (Hrsg.), Schweizerisches Privatrecht (SPR), Bd. VIII/10, Die Revision, Basel 2014, § 27 N 67. Vgl. auch zum Ermessensspielraum der Finma Rayroux/du Pasquier, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar zum Börsengesetz und zum Finanzmarktaufsichtsgesetz sowie zu Art. 161, 161^{bis}, 305^{bis}, 305^{ter} Strafgesetzbuch, 2. Auflage, Basel 2011, Art. 22 FINMAG N 42. **37)** SPR-Sanwald (Anm. 36), § 27 N 67; Botschaft Bundesrat (Anm. 5), 4077. **38)** Publiziert werden rechtskräftige Gerichtsurteile und Verfügungen der RAB ab dem Jahr 2016 unter <https://www.rab-asr.ch/de/enforcement-de.html>.

Praxiskommentar VwVG, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 71 N 38, m.w.N.; Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich/Basel/Genf, Rz. 772 m.w.N. **22)** BGE 123 IV 157, E. 5c. **23)** Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0). **24)** Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210). **25)** Bundesgesetz über den Datenschutz vom 19. Juni 1992 (Datenschutzgesetz, DSG, SR 235.1). **26)** Vgl. auch das Urteil des Bundesgerichts Nr. 5A1./2004 vom 13. Februar 2004, E. 2.2.f., m.w.N. **27)** Vgl. dazu hinten Kapitel 7. **28)** Bundesverfassung vom 18. April 1999 (BV, SR 101). **29)** Vgl. hinten Kapitel 6. **30)** Vgl. zur höheren Akzeptanz von Enforcement bei Einhaltung von Verfahrensrechten van Buuren/Wong, Debate on Public Audit Oversight enforcement: it is all about procedural justice?, in: Maandblad voor Accountancy en Bedrijfsconomie, Ausgabe September 2016, 359 ff. **31)** Siehe Geschäftsbericht der RAB, S. 48. **32)** Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5121/2011 vom 31. Mai 2012 (BVGE 2012/10), E. 2; Breitenmoser/Spori/Fedail, in: Waldmann/Breitenmoser (Hrsg.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 10 N 74. **33)** Vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012, E. 10.2. **34)** Vgl. vorne 2. Kapitel. **35)** Grundsatz des Amtsgeheimnisses (Art. 34 RAG) und Amtshilfe nur mit rechtlicher Grundlage und bei Erfüllung der entsprechenden Bedingungen (Art. 22 ff. RAG). **36)** Reto Sanwald, in: von Büren (Hrsg.), Schweizerisches Privatrecht (SPR), Bd. VIII/10, Die Revision, Basel 2014, § 27 N 67. Vgl. auch zum Ermessensspielraum der Finma Rayroux/du Pasquier, in: Watter/Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar zum Börsengesetz und zum Finanzmarktaufsichtsgesetz sowie zu Art. 161, 161^{bis}, 305^{bis}, 305^{ter} Strafgesetzbuch, 2. Auflage, Basel 2011, Art. 22 FINMAG N 42. **37)** SPR-Sanwald (Anm. 36), § 27 N 67; Botschaft Bundesrat (Anm. 5), 4077. **38)** Publiziert werden rechtskräftige Gerichtsurteile und Verfügungen der RAB ab dem Jahr 2016 unter <https://www.rab-asr.ch/de/enforcement-de.html>.