

Seit dem 1. Januar 2008 ist die Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen grundsätzlich nur noch mit der entsprechenden Zulassung der RAB zulässig. Der Beitrag zeigt die straf-, verwaltungs- und zivilrechtlichen Folgen der Revision ohne Zulassung auf.

RETO SANWALD
LORIS PELLEGRINI

REVISION OHNE ZULASSUNG

Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht*

1. EINFÜHRUNG

In den Jahren 2007 und 2008 ist das neue Revisionsrecht gestaffelt in Kraft getreten. Mit der Gesetzesnovelle verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die ordnungsgemässe Erfüllung und die Qualität von Revisionsdienstleistungen sicherzustellen (Art. 1 Abs. 2 *Revisionsaufsichtsgesetz*, RAG [1]). Mit dem Vollzug des neuen Rechts haben Bundesrat und Parlament die Eidg. *Revisionsaufsichtsbehörde* (RAB) beauftragt.

Seit dem 1. Januar 2008 ist die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen grundsätzlich nur noch mit der entsprechenden Zulassung durch die RAB zulässig [2]. Es darf festgestellt werden, dass die allermeisten Berufsleute und Revisionsunternehmen sich rechtzeitig die notwendige Zulassung besorgt haben [3].

Vereinzelte ist die RAB jedoch auch auf Personen und Unternehmen gestossen, die ohne Zulassung Revisionsdienstleistungen erbracht haben. Der Beitrag zeigt die straf-, verwaltungs- und zivilrechtlichen Folgen dieser Revision ohne Zulassung auf. Mit Blick auf die Folgen für das geprüfte Unternehmen beschränken sich die Ausführungen auf die Aktiengesellschaft.

2. STRAFRECHTLICHE FOLGEN

2.1 Allgemeines. Neben den Bestimmungen über die Zulassung und die Beaufsichtigung von Unternehmen und Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, enthält das RAG auch zwei Strafbestimmungen. Art. 39 RAG enthält eine Liste von Übertretungen, die mit Busse von bis zu CHF 100 000 bestraft werden. Höchstens CHF 50 000 beträgt

die Strafe, wenn die Tat fahrlässig begangen wird. Für die Verfolgung und Beurteilung der Übertretungen ist die RAB zuständig.

Art. 40 RAG listet diejenigen Verstösse auf, die laut Randtitel als Vergehen gelten. Zu diesen qualifiziert strafbaren Handlungen gehört u. a. die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung der Tätigkeit. Ein solcher Verstoß wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu CHF 1 Mio. bestraft (Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG).

«Wird die Tat fahrlässig begangen, so ist die Strafe Busse bis zu CHF 100 000 (Art. 40 Abs. 2 RAG) [4]. Strafverfolgung und Beurteilung der erwähnten Vergehen sind Sache der Kantone (Art. 40 Abs. 3 RAG).»

Art. 40 RAG ist noch in der Terminologie des alten Strafrechts formuliert. Mit dem Inkrafttreten des revidierten Strafgesetzbuchs am 1. Januar 2007 ist unter anderem auch ein neues Sanktionensystem eingeführt worden [5]. Eine der Neuerungen besteht darin, dass kurze Freiheitsstrafen generell durch Geldstrafen ersetzt werden, deren Höhe nach einem System des Tagessatzes berechnet wird. Diese Neuordnung hat auch zu einer Anpassung der für die Sanktionen verwendeten Begriffe geführt. So war im alten Recht von Zuchthaus, Gefängnis, Haft und Bussen die Rede. Das neue Recht verwendet die Begriffe Freiheitsstrafen, Geldstrafen und Bussen. Um die verschiedenen monetären Strafen voneinander zu unterscheiden, wird im System der Busse nach Tagessatz der Begriff der Geldstrafe verwendet, während der Begriff der Busse für das Übertretungsrecht beibehalten wird.



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



LORIS PELLEGRINI,
RECHTSANWALT, RECHT
UND INTERNATIONALES,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

2.2 Art. 40 RAG: Übertretung oder Vergehen? Im Rahmen eines Strafverfahrens gegen eine Person, die ohne Zulassung die Jahresrechnung einer Vorsorgeeinrichtung revidiert hatte, hat eine kantonale Strafbehörde zu zwei Punkten interessante Ausführungen gemacht.

1. Zunächst hat sie zu Recht darauf hingewiesen, dass die Formulierung von Art. 40 Abs. 1 RAG, wonach Gefängnis oder Busse von bis zu CHF 1 Mio. angedroht werden, im neuen Recht keinen Sinn mehr ergibt [6]: Delikte, die nach altem Recht mit Gefängnisstrafe oder mit Busse bedroht waren, sind im neuen Recht mit Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht. Ausserdem müssen Busen, die im alten Nebenstrafrecht für Verbrechen und Vergehen vorgesehen wurden, im neuen Recht ebenfalls in Geldstrafen nach Tagessatzsystem umgewandelt werden [7].

Aus diesem Grund wird die in Art. 40 Abs. 1 RAG erwähnte Busse überflüssig, weil sie unter dem für die Geldstrafe vorgesehenen Höchstbetrag liegt [8]. Unter neuem Recht muss die Bestimmung daher so verstanden werden, dass deren Verletzung mit einer Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe sanktioniert wird [9].

Nach Art. 10 Abs. 3 des *Strafgesetzbuchs* (StGB) [10] sind Vergehen Taten, die mit Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht werden. Demnach ist die Verletzung von Art. 40 Abs. 1 RAG sowohl unter altem als auch unter neuem Recht als Vergehen zu qualifizieren.

2. Die zweite Feststellung der kantonalen Strafbehörde betraf Art. 40 Abs. 2 RAG, wonach die Strafe bei fahrlässiger Tatbegehung Busse von bis zu CHF 100 000 beträgt.

Die kantonale Strafverfolgungsbehörde vertrat hierzu die Ansicht, dass, wenn die Busse gemäss neuem Recht durch die Geldstrafe ersetzt werde, die Sanktion für die fahrlässige Tatbegehung dieselbe wäre wie für die vorsätzliche Tatbegehung. Dies entspreche aber nicht dem Willen des Gesetzgebers. Die Sanktion gemäss Art. 40 Abs. 2 RAG müsse deshalb als Busse für eine Übertretung verstanden werden, und zwar obwohl es sich laut Randtitel von Art. 40 RAG um ein Vergehen handle.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Zwar sieht der Gesetzgeber eine geringere finanzielle Sanktion vor, wenn die Tatbegehung fahrlässig erfolgt. Daraus darf aber nicht der Schluss gezogen werden, dass Art. 40 Abs. 2 RAG einen Übertretungstatbestand darstellt:

Im Strafgesetzbuch ist genau vorgeschrieben, wie die Strafen zu deuten sind, wenn sie in gesetzlichen Bestimmungen angedroht werden, die wie Art. 40 RAG noch nicht an die Revision des StGB angepasst wurden. Nach diesem Umwandlungsschlüssel wird die altrechtliche Busse für ein Verbrechen oder ein Vergehen durch die Geldstrafe gemäss Tagessatzsystem ersetzt (Art. 333 Abs. 5 StGB). Art. 40 RAG bezeichnet die Tatbestände ausdrücklich auch dann als Vergehen, wenn sie fahrlässig begangen werden. Es besteht daher keine Veranlassung, die altrechtliche Busse gemäss Art. 40 Abs. 2 StGB entgegen der klaren Vorgaben des StGB nicht als Geldstrafe zu qualifizieren [11].

Der Gesetzgeber sieht zudem in Art. 40 RAG für die vorsätzliche und die fahrlässige Tatbegehung jeweils unterschiedliche Sanktionen vor. Die Sanktion bei vorsätzlicher

Tatbegehung lautet auf Freiheitsentzug für bis zu drei Jahren oder Geldstrafe und bei fahrlässiger Tatbegehung nur auf Geldstrafe. Ein Vergleich der Sanktionen, wie ihn die Strafbehörde vorgenommen hat, darf sich aber nicht nur auf monetäre Sanktionen beschränken, sondern muss alle zulässigen Sanktionen erfassen.

Schliesslich kann der kantonalen Strafverfolgungsbehörde auch mit Blick auf die Systematik des RAG nicht gefolgt werden: Das RAG unterscheidet sehr klar in Übertretungen (Art. 39 RAG) und Vergehen (Art. 40 RAG), und die vorsätzliche bzw. fahrlässige Erbringung einer Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung ist ebenso klar unter Art. 40 und nicht unter Art. 39 RAG eingereiht [12].

Aus den erwähnten Gründen ist der Verstoß gegen Art. 40 Abs. 2 RAG eindeutig als Vergehen und nicht als Übertretung zu qualifizieren [13].

2.3 Vorsatz oder Fahrlässigkeit? Die Begriffe des Vorsatzes und der Fahrlässigkeit sind im StGB definiert. Vorsätzlich handelt demnach, wer ein Verbrechen oder Vergehen mit Wissen und Willen begeht. Vorsätzlich handelt bereits, wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 2 StGB). Der Vorsatz tritt folglich in zwei Formen auf: als direkter Vorsatz und als Eventualvorsatz. Im ersten Fall weiss der Täter, dass sein Verhalten widerrechtlich ist, und entscheidet sich trotzdem für den Gesetzesverstoß. Im zweiten Fall hält der Täter den Eintritt des Erfolgs zwar für möglich, nimmt diesen aber in Kauf, auch wenn er ihn als unerwünscht betrachtet und nicht anstrebt [14].

Fahrlässig begeht ein Verbrechen oder Vergehen hingegen, wer die Folge seines Verhaltens aus pflichtwidriger Unvorsichtigkeit nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Pflichtwidrig ist die Unvorsichtigkeit, wenn der Täter die Vorsicht nicht beachtet, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Verhältnissen verpflichtet ist (Art. 12 Abs. 3 StGB). Der Täter handelt fahrlässig, wenn er eine Sorgfaltspflicht verletzt, die er nach den Umständen hätte erfüllen müssen, oder wenn er nicht die Aufmerksamkeit und die Anstrengungen an den Tag gelegt hat, die man von ihm in Erfüllung seiner Pflicht hätte erwarten können. Neben der Verletzung einer Sorgfaltspflicht muss dem Täter auch ein Verschulden angelastet werden können. So hat der Täter im Zeitpunkt seiner Tat erkannt oder hätte nach den Umständen, seinen Kenntnissen und Fähigkeiten erkennen müssen, dass er ein rechtlich geschütztes Gut in vorwerfbarer Weise gefährdet [15].

In der Praxis ist die Unterscheidung zwischen Eventualvorsatz (eine Form der Absicht) und der sog. bewussten Fahrlässigkeit [16] nicht einfach. In beiden Fällen ist sich der Täter nämlich der Möglichkeit bewusst, dass der Tatbestand erfüllt wird. Von Eventualvorsatz wird im weiteren ausgegangen, wenn der Täter mit der Möglichkeit des Erfolgseintritts rechnet, während er bei der bewussten Fahrlässigkeit die Möglichkeit zwar erkennt, aber darauf vertraut, dass der Erfolg nicht eintritt [17]. Da das Kriterium des Willens den Ausschlag gibt, ist der Beweis in die eine oder andere Richtung nur schwer zu führen. Äussere Umstände wie

die Einschätzung der Wahrscheinlichkeit der Tatbestandsverwirklichung, dessen Unmittelbarkeit, die Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung, die Beweggründe des Täters und die Art der Tathandlung [18] können jedoch den Schluss nahelegen, dass der Täter die Möglichkeit, dass das schädigende Ereignis eintritt, in Kauf genommen hat, und somit Eventualvorsatz vorliegt [19]. Gelangt das Gericht indessen nicht zur Überzeugung, dass der Täter die Erfüllung des Tat-

«Bei einer Gewährsprüfung müssen verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden.»

bestands in Kauf genommen hat, muss es von bewusster Fahrlässigkeit ausgehen, da im Zweifel zugunsten des Angeeschuldigten zu entscheiden ist (in dubio pro reo).

In einem Fall, in dem eine Person die Liquidationsbilanz einer Vorsorgeeinrichtung ohne Zulassung geprüft hatte, kam die urteilende kantonale Strafbehörde zum Schluss, dass der Täter bewusst fahrlässig gehandelt hatte.

Dem Täter wurde dabei zugutegehalten, dass er nicht die Absicht gehabt habe, Revisionsdienstleistungen zu erbringen. Der strittige Auftrag sei vielmehr eine Ausnahme gewesen. Der Täter habe den fraglichen Revisionsbericht wegen einer Verzögerung bei der Verteilung des freien Vermögens der Vorsorgeeinrichtung erst im Jahr 2008 unterschrieben; die zuständige kantonale Aufsichtsbehörde für Vorsorgeeinrichtungen habe nämlich mehr als zwei Jahre (von 2006 bis 2008) benötigt, um den Verteilungsplan zu genehmigen. Das Strafgericht vertrat aber auch die Ansicht, dass der Täter angesichts seiner Fähigkeiten (er besass ein Diplom als Steuerexperte und Buchhalter) hätte bemerken müssen, dass er die ihm gemäss RAG obliegenden Pflichten nicht erfüllt und deswegen seine Sorgfaltspflicht verletzt hat. Deswegen und weil es sich um einen Einzelfall gehandelt hat, gelangte das Strafgericht zum Schluss, dass der Täter zwar mit schuldhafter Gedankenlosigkeit gehandelt, den Taterfolg aber nicht angestrebt hatte.

Auch wenn das Gericht im Zweifelsfall von Fahrlässigkeit und nicht von Eventualvorsatz ausgehen muss, erscheint diese rechtliche Würdigung insgesamt mehr als nachsichtig. Der Täter wollte neben dem strittigen Mandat keine weiteren Revisionsmandate annehmen, was aufzeigt, dass sich der Täter der heiklen Situation bewusst war. Er habe den strittigen Revisionsbericht nur deshalb im Jahr 2008 unterschrieben, weil die kantonale Aufsichtsbehörde mit der Genehmigung des Verteilungsplans in Verzug gewesen sei. Folglich wäre der Bericht vor der Einführung der Zulassungspflicht für die Revision eingereicht worden, wenn der Plan früher genehmigt worden wäre. Der Täter versucht

damit, den «schwarzen Peter» der Aufsichtsbehörde zuzuschieben, was ein weiteres Indiz dafür ist, dass er das Risiko eines Normverstosses in Kauf genommen hat. Diese Umstände deuten eher darauf hin, dass der Täter den Taterfolg für möglich hielt und für den Fall des Eintritts in Kauf nahm, auch wenn er den Taterfolg als unerwünscht betrachtete und diesen nicht anstrebte.

Mit anderen Worten hätte vorliegend auch auf Eventualvorsatz erkannt werden müssen, weil der Täter den Taterfolg als möglich eingeschätzt und für den Fall des Eintritts in Kauf genommen hat.

2.4 Rechtsirrtum? Das StGB enthält auch eine Definition des Rechtsirrtums (bzw. des Irrtums über die Rechtswidrigkeit, Art. 21 StGB). Nicht schuldhaft handelt demnach, wer bei Begehung der Tat nicht weiss und nicht wissen kann, dass er sich rechtswidrig verhält. War der Irrtum vermeidbar, so mildert das Gericht die Strafe.

Damit ein Irrtum über die Rechtswidrigkeit vorliegt, muss der Täter sein Tun versehentlich, aber aus zureichenden Gründen für erlaubt halten [20]. Dagegen reicht es nicht aus, wenn der Täter schlicht denkt, sein Verhalten sei nicht strafbar, oder glaubt, es gebe keine Sanktion [21]. Der Irrtum über die Rechtswidrigkeit ist beispielsweise dann vermeidbar, wenn der Täter genügend Zweifel über die Rechtmässigkeit seines Verhaltens hatte oder hätte haben müssen oder wenn er weiss, dass es eine gesetzliche Regelung gibt, er sich aber nicht zureichend informiert hat [22].

In einem kürzlich ergangenen Urteil erkannte eine kantonale Strafbehörde auf Rechtsirrtum. Der Täter hatte die Jahresrechnung 2008 von mehreren Aktiengesellschaften ohne Zulassung geprüft. Der Täter machte unter anderem geltend, er sei der Meinung gewesen, für den Revisionsverzicht gebe es eine Übergangsbestimmung ähnlich der zweijährigen Anpassungsfrist für die Anpassung von Statuten, und er habe somit Jahresrechnungen noch bis zum 31. Dezember 2009 ohne Zulassung prüfen können.

Die Strafbehörde gelangte zur Ansicht, dass der Täter zwar die ihm gemäss RAG obliegenden Pflichten gekannt habe, aber fälschlicherweise von einer Übergangsfrist ausgegangen sei. Vermutlich habe er die verschiedenen Übergangsbestimmungen verwechselt [23]. Zwei der revidierten Gesellschaften hätten zudem auf die Revision verzichtet, und die diesbezügliche Frist des Eidg. Amts für das Handelsregister (EHRA) bis zum 30. Juni 2009 sei nicht verbindlich [24]. In diesem Zusammenhang verwies sie auch auf die Bestimmung von Art. 174 der *Handelsregisterverordnung* (HRegV) [25], wonach eine Verzichtserklärung nur möglich ist, wenn die Jahresrechnung für das Geschäftsjahr, das vor dem 1. Januar 2008 begonnen hat, nachweislich revidiert wurde.

Die Strafbehörde kam in Anwendung des Grundsatzes «in dubio pro reo» zum Schluss, dass der Täter Grund zur Annahme gehabt habe, er sei berechtigt, die Revisionsberichte von Gesellschaften zu verfassen, die auf die Revision verzichtet hatten. Es wäre nicht kohärent gewesen, einen neuen Revisor ohne Kenntnisse der geprüften Gesellschaft damit zu beauftragen, einen einzigen letzten Revisionsbericht zu

erstellen. Gestützt auf diese Tatsachen vertrat sie die Meinung, es habe ein Rechtsirrtum vorgelegen. Dieser sei allerdings vermeidbar gewesen, da der Täter seine Pflichten gemäss RAG hätte überprüfen müssen. Es hat in der Folge das Strafmass herabgesetzt.

Auch in diesem Fall hat das Gericht ungewöhnliche Milde walten lassen. Weder das RAG noch das *Obligationenrecht* (OR) enthalten für das Revisionsrecht eine Übergangsbestimmung, nach der es erlaubt wäre, auch ohne Zulassung Jahresrechnungen für das Geschäftsjahr zu revidieren, das am 1. Januar 2008 oder danach begonnen hat. Auch in der Praxismitteilung des EHRA wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die neuen Revisionsbestimmungen Anwendung auf das Geschäftsjahr finden, das nach dem 31. Dezember 2007 beginnt.

Vor diesem Hintergrund erscheint die Darstellung des Täters unglaublich, wonach er gedacht habe, es bestehe eine längere Übergangsfrist. Die Verwechslung der Übergangsbestimmungen durch eine Fachperson ist nur schwer nachvollziehbar, weil sich die zweijährige Frist für die Anpassung von Statuten eindeutig auf *Gesellschaften mit beschränkter Haftung* (GmbH) und nicht auf Aktiengesellschaften bezieht. Bei den Gesellschaften, die im fraglichen Fall revidiert wurden, handelte es sich aber ausschliesslich um Aktiengesellschaften. Mit Blick auf Art. 174 HRegV ist schliesslich nicht einzusehen, wie diese Bestimmung beim Täter eine Verwechslung hervorrufen können, da sich diese auf die Revision der Jahresrechnung für das vor dem 1. Januar 2008 und nicht das danach begonnene Geschäftsjahr bezieht. Der Rechtsirrtum ist daher nach dem Gesagten unzureichend begründet.

2.5 Strafmass. Bis heute haben bereits eine Reihe von Strafbehörden sowohl in der West- als auch in der Deutschschweiz Urteile über Revisionen ohne Zulassung gefällt.

In einigen Urteilen ist ein Trend zu Argumenten zu beobachten, der zu einem allzu milden Strafmass führt. In einem Fall sah die Strafbehörde die fahrlässige Tatbegehung nach Art. 40 Abs. 2 RAG als Übertretung an [26], in einem anderen wurde von einem – wenn auch vermeidbaren – Rechtsirrtum ausgegangen [27]. Was das Strafmass angeht, wurde der fahrlässige Verstoß mit CHF 1000 Busse geahndet. Für den Verstoß als Folge eines vermeidbaren Rechtsirrtums wurde eine Geldstrafe von 5 Tagessätzen (Tagessatz: CHF 210) mit zwei Jahren Bewährung verhängt. In denjenigen Fällen, in denen die kantonalen Strafbehörden auf vorsätzliche Tatbegehung erkannt haben, wurden Geldstrafen von 10 Tagessätzen (Tagessatz: CHF 300) mit zwei Jahren Bewährung und zusätzlicher Busse von CHF 600 Franken von 30 Tagessätzen (Tagessatz: CHF 50) mit zwei Jahren Bewährung und zusätzlicher Busse von CHF 750 bzw. von 40 Tagessätzen (Tagessatz: CHF 260) mit zwei Jahren Bewährung und zusätzlicher Busse von CHF 2000 verhängt.

Die verhängten Geldstrafen erscheinen allesamt recht mild und entsprechen wohl nicht dem Willen des Gesetzgebers. Dieser sieht für die vorsätzliche Tatbegehung einen Strafraum von bis zu CHF 1080 000 und für die fahrlässige Tatbegehung von bis zu CHF 100 000 vor. Gemäss Botschaft des Bundesrats erscheinen diese hohen Strafraum unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realitäten und der Höhe des immensen Schadens gerechtfertigt, der durch mangelhafte Revisionsarbeiten entstehen kann [28]. Demgegenüber dürften die vereinnahmten Revisionshonorare in den meisten Fällen höher gewesen zu sein als die ausgesprochenen Geldstrafen.

Sicherlich handelt es sich bei den genannten Beträgen um die jeweilige Strafobergrenze, und bei der Strafbemessung muss das Gericht verschiedene Elemente wie die Höhe des Schadens, den Wert und die Hierarchie der auf dem Spiel stehenden Rechtsgüter berücksichtigen [29]. So muss es insbesondere auch der Grösse des geprüften Unternehmens und dem Revisionshonorar Rechnung tragen.

Dennoch wäre es wünschenswert, wenn die Strafgerichte den vom Gesetzgeber geschaffenen Strafraum konsequenter nutzen und damit dazu beitragen, das neue Recht durchzusetzen. Dies gilt umso mehr als Unternehmen, deren Jahres- und Konzernrechnungen von nicht zugelassenen Revisoren geprüft wurden, erhebliche zivilrechtliche Folgen zu gewärtigen haben [30].

3. VERWALTUNGSRECHTLICHE FOLGEN

3.1 Zum Leumund bzw. zur Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Revisionsexperten und Revisoren werden von der RAB zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllen und über einen unbescholtenen Leumund verfügen (Art. 4 und 5 RAG).

Der Begriff des unbescholtenen Leumunds wird vom Bundesrat in Art. 4 der *Revisionsaufsichtsverordnung* (RAV) [31] konkretisiert. Demnach wird eine Person zugelassen, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn

sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, und bestehende Verlustscheine.

Die in der RAV erwähnten Kriterien sind nicht abschliessend. Die RAB und das Bundesverwaltungsgericht ziehen daher zur Auslegung des Begriffs die Rechtsprechung bei, die insbesondere im Rahmen des übrigen Finanzmarktrechts entwickelt wurde [32].

Bei einer Gewährsprüfung müssen demnach grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen.

Es ist somit in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu prüfen, ob in bezug auf die sich aus dem RAG ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit als erfüllt scheinen. Dabei ist auch eine Prognose zu erstellen. Die RAB verfügt dabei über einen gewissen Ermessens- und Beurteilungsspielraum.

Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist im weiteren mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Gemäss Bundesverwaltungsgericht umfasst die Gewährsprüfung daher auch fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Darunter ist in erster Linie die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren sind deshalb Verstöße gegen einschlägige Rechtsnormen beziehungsweise gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten.

Eine abschliessende Liste aller relevanten Umstände ist kaum praktikabel, weil wie erwähnt der Einzelfall beurteilt werden muss. Das Bundesverwaltungsgericht hat in den bisher beurteilten Fällen jeweils straf- und zivilrechtliche Verurteilungen, eine finanziell instabile Lage und Verstöße gegen die Unabhängigkeit als relevant qualifiziert.

3.2 Zur Revision ohne Zulassung im besonderen. Es stellt sich die Frage, wie die Revision ohne bzw. ohne die notwendige Zulassung aus dem Blickwinkel der Gewährsprüfung zu beurteilen ist. Das Bundesverwaltungsgericht hatte vor kurzem die Gelegenheit, zu dieser Frage Stellung zu nehmen.

Zu beurteilen war ein Gesuchsteller, der als leitender Revisor ohne Zulassung die Jahresrechnungen von 17 Aktiengesellschaften (wovon 16 eingeschränkt und 1 ordentlich) revidiert und die entsprechenden Revisionsberichte unterzeichnet hatte. Das Gericht kam zum Schluss, dass damit der objektive Tatbestand von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG (Revision

ohne Zulassung)[33] erfüllt war [34]. Weiter hielt es fest, dass Widerhandlungen gegen die Strafbestimmungen des RAG zu einer negativen Beurteilung des Leumunds führen, selbst wenn noch kein Urteil des zuständigen Strafgerichts vorliegt [35]. Die RAB hat dem Gesuchsteller daher zu Recht keine Zulassung als Revisionsexperte erteilt [36].

Der Revisor muss nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts sicherstellen [37], dass er berechtigt ist, die anstehenden Revisionen durchzuführen bzw. zu leiten. Ist er nicht berechtigt, so muss er dies seinen Revisionskunden mitteilen. Revisionen, die ohne Zulassung durchgeführt wurden, sind mit einem «rechtlichen Makel» behaftet, der aber im Urteil nicht näher erläutert wird [38].

Das Vorstehende gilt sinngemäss auch für diejenigen Fälle, in denen ein zugelassener Revisor eine Revisionsdienstleistung durchführt, für welche die Zulassung eines Revisionsexperten notwendig ist.

Folgende zwei Ausnahmen sind angezeigt:

→ Revisoren und Revisionsexperten dürfen nur dann selbstständig Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sind (Art. 8 Abs. 1 RAV). Wenn ein selbstständig erwerbstätiger zugelassener Revisor oder Revisionsexperte eine Revisionsdienstleistung ohne Zulassung seines Einzelunternehmens durchführt, so wirft dies nicht unbedingt ein gutes Licht auf

seine Vertrautheit mit den anwendbaren Rechtsgrundlagen. Es wäre jedoch unverhältnismässig, keine Zulassung zu erteilen bzw. eine bestehende Zulassung zu entziehen. In solchen Fällen ist ein Verweis angemessen. → Den Status eines Sonderfalls dürfte der Fall haben, in dem ein zugelassener Revisor eine ordentliche Revision durchführt und damit das RAG verletzt, als Wirtschaftsprüfer mit unbescholtenen Leumund aber problemlos eine Zulassung als Revisionsexperte erhalten hätte. Wenn es unter diesen Umständen und aufgrund des Tätigkeitsfelds des Betroffenen nahe liegt, dass die Gesuchstellung um Zulassung als Revisor irrtümlich erfolgte, so scheint auch hier allenfalls die Erteilung eines Verweises als angemessen.

4. ZIVILRECHTLICHE FOLGEN

4.1 Allgemeines. Wie die nachfolgenden Ausführungen zeigen, kann die Revision ohne Zulassung erhebliche zivilrechtliche Auswirkungen haben.

4.2 Mangel in der Organisation. Fehlt der Gesellschaft eines der vorgeschriebenen Organe oder ist eines dieser Organe nicht richtig zusammengesetzt, so kann ein Aktionär, ein Gläubiger oder der Handelsregisterführer dem Richter beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen (Art. 731b Abs. 1 OR).

Als «nicht richtig zusammengesetzt» im Sinne dieser Bestimmung gilt auch die Revisionsstelle, welche die Anforderungen an die Befähigung und Unabhängigkeit der Revisionsstelle verletzt (Art. 727 a ff. OR) [39]. Die Befähigung, als Revisionsstelle zu amten, ergibt sich dabei aus der Zulassung durch die RAB, welche wiederum die Erfüllung gewisser organisatorischer Voraussetzungen voraussetzt (vgl. Art. 6 und 9 ff. RAG). Vorliegend von besonderem Interesse ist die Tatsache, dass das Gesetz verlangt, dass alle leitenden Revisoren, also alle für Revisionsmandate verantwortlichen Personen innerhalb des Revisionsunternehmens, über die entsprechende Zulassung verfügen (Art. 6 Abs. 1 Bst. c RAG).

Eine Revisionsstelle, die nicht über die notwendige Zulassung der RAB verfügt oder die zwar über die Zulassung verfügt, aber die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür nicht oder nicht mehr erfüllt, stellt demnach ein mangelhaftes Organ i. S. von Art. 731 b OR dar. Das gilt auch für den Fall, dass zwar die Revisionsstelle als solche über eine Zulassung verfügt, nicht aber der leitende Revisor. Auch in diesem Fall liegt eine organisatorisch nicht richtig zusammengesetzte und damit mangelhafte Revisionsstelle vor (Art. 727 a f. OR i. V. m. Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG).

Die Mangelbehebungsklage gemäss Art. 731 b OR richtet sich nicht gegen ein eigentliches Anfechtungsobjekt, sondern gegen den widerrechtlichen Zustand bzw. den Organisationsmangel. Sofern Letzterer mit der Wahl einer nicht rechtskonformen Revisionsstelle zusammenfällt, kann ein Aktionär sowohl auf dem Weg der Mangelbehebungsklage als auch mit der regulären Anfechtungsklage (Art. 706 f. OR) gegen die Gesellschaft vorgehen [40]. Sofern es einem Aktionär nur darum geht, gegen die Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung durch die Generalversammlung vorzugehen, die auf dem Revisionsbericht einer mangelhaften Revisionsstelle beruht [41], steht die Mangelbehebungsklage nicht zur Verfügung; diese hat die Beseitigung des organisatorischen Mangels an sich und nicht allfälliger Folgeprobleme zum Ziel.

Alternativ zur Mangelbehebungsklage steht es den Aktionären offen, die Revisionsstelle jederzeit an einer ordentlichen oder ausserordentlichen Generalversammlung abzurufen (Art. 730 a Abs. 4 OR). Das Handelsregisterführeramt ist zudem verpflichtet, abzuklären, ob zur Eintragung angemeldete Revisionsstellen von der RAB zugelassen sind (Art. 61 Abs. 2 HRegV) [42]. Stellt es fest, dass es nachträglich zu einer mangelhaften Revisionsstelle gekommen ist, fordert es die zur Anmeldung verpflichteten Personen auf, innert 30 Tagen den rechtmässigen Zustand wiederherzustellen und die entsprechende Eintragung anzumelden. Wird der rechtmässige Zustand innert Frist nicht wiederhergestellt, so stellt das Handelsregisteramt dem Gericht beziehungsweise der stiftungsrechtlichen Aufsichtsbehörde den Antrag, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen (Art. 154 HRegV, Art. 941 a OR).

4.3 Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung.

Bei Gesellschaften, die verpflichtet sind, ihre Jahres- und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen, muss der Revisionsbericht vor-

liegen, bevor die Generalversammlung die Jahres- und Konzernrechnung genehmigt und über die Verwendung des Bilanzgewinns beschliesst (Art. 731 Abs. 1 OR). Der Revisionsbericht ist in diesem Sinn eine echte, konstitutive Beschlussvoraussetzung [43]. Liegt der erforderliche Revisionsbericht nicht vor, so sind die Beschlüsse zur Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung sowie zur Verwendung des Bilanzgewinns nichtig (Art. 731 Abs. 3 Satz 1 OR).

Nichtigkeit bedeutet, dass die erwähnten Beschlüsse keinerlei Rechtswirkungen entfalten (Nicht-Beschluss) [44]. Wird trotz nichtigem Beschluss eine Dividende ausbezahlt, sind die Aktionäre ungerechtfertigt bereichert und haben diese zurückzuerstatten, sofern sie nicht gutgläubig sind (Art. 678 Abs. 1 OR). Im weiteren fällt auch die entlastende Wirkung der Genehmigungsbeschlusses dahin (Art. 758 OR), und die nachfolgenden Jahres- und Konzernrechnungen, die möglicherweise aufgrund von Revisionsberichten einer zugelassenen Revisionsstelle genehmigt wurden, stehen unter dem Vorbehalt, dass die jeweilige Eröffnungsbilanz korrekt ist bzw. korrekt revidiert wird. Die dadurch entstehenden Rechtsunsicherheiten und Haftungspotentiale [45] sind erheblich und können noch Jahre nach der mangelhaften Revision für grosse Schwierigkeiten sorgen.

Diese nachteiligen Rechtsfolgen sind gerechtfertigt, wenn man sich vor Augen hält, welche Bedeutung der Revisionsbericht für das Unternehmen, die Gesellschaftsorgane, die Minderheitsaktionäre, die Gläubiger und auch für die Allgemeinheit und den Staat hat [46]. Zu erwähnen ist im Zusammenhang mit der Genehmigung von Jahres- und Konzernrechnungen insbesondere, dass die Aktionäre nur über beschränkte Einsichts- und Kontrollrechte verfügen und daher darauf angewiesen sind, dass die in der Jahres- und Konzernrechnung präsentierten Zahlen nicht unvollständig oder falsch sind.

Bei der Revision durch eine nicht zugelassene Revisionsstelle wird die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung in Frage gestellt: Wird die Jahres- und Konzernrechnung von einer dazu nicht befähigten Revisionsstelle geprüft, so besteht die Gefahr, dass die Revision unsachgemäss durchgeführt wird und dass (bei der ordentlichen Revision) die Jahres- und Konzernrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und allenfalls dem gewählten Regelwerk entsprechen, dass der Antrag des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entsprechen, dass kein internes Kontrollsystem existiert (Art. 728 a OR), dass die Unabhängigkeit der Revision verletzt wird (Art. 728 OR), dass allfällige Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement nicht gemeldet werden oder dass eine offensichtliche Überschuldung übersehen wird (Art. 728 c OR).

Zu prüfen ist vorliegend, ob der Revisionsbericht, der durch eine nicht befähigte Revisionsstelle erstellt wurde, ebenfalls als «erforderlicher Revisionsbericht» im Sinne des Gesetzes gelten darf.

Die Lehre ist sich grundsätzlich einig, dass ein Revisionsbericht, der durch eine nicht zugelassene bzw. nicht ausreichend zugelassene Revisionsstelle ungültig ist und dass

die darauf basierenden Beschlüsse der Generalversammlung nichtig sind [47]. Dies gilt selbst dann, wenn der Unterzeichner im Testat im Kleingedruckten angibt, das ihm die für eine erforderliche Qualifikation in Tat und Wahrheit fehlt [48].

Der nichtige Beschluss kann nicht durch einen nachgereichten Revisionsbericht geheilt werden [49]. Wird eine Revision nicht durch eine zugelassene Revisionsstelle durchgeführt, so muss die Revision, allenfalls durch eine neu gewählte (zugelassene) Revisionsstelle, nachgeholt werden. Diese wird sich nur beschränkt auf die bereits durchgeführten Prüfungshandlungen abstützen können. Sie muss sich ein eigenes Urteil dazu bilden, ob die gesetzlich vorgegebenen Prüfziele erfüllt sind. Einfacher ist die Situation dann, wenn die Revisionsstelle zwar über eine Zulassung verfügt, nicht aber der leitende Revisor. Kann diese Person durch eine zugelassene Person ersetzt werden, so ist keine Neuwahl notwendig und die Revision kann in der Regel innert nützlicher Frist nachvollzogen werden.

Vom erwähnten ungültigen Revisionsbericht ist der mangelhafte Revisionsbericht zu unterscheiden. Als solcher gilt ein Bericht, der unvollständig ist oder nicht (gänzlich) den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Diesbezüglich ist zu unterscheiden in Mängel, die mit Blick auf den Zweck der Revision einen Kernpunkt des Revisionsberichts betref-

fen [50], und in Mängel, die aus diesem Blickwinkel eher untergeordneter Natur sind [51]. Im ersten Fall ist die Rechtsfolge Nichtigkeit, im zweiten die Anfechtbarkeit der Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung (Art. 706 f. OR) [52]. Die Abgrenzung dürfte im Einzelfall nicht immer einfach sein. So ist ein aus Unachtsamkeit nicht datierter oder nicht rechtskonform unterzeichneter Revisionsbericht grundsätzlich nichtig, kann aber geheilt werden, wenn die fehlenden Angaben zeitnah nachgeholt werden [53]. Bei absichtlicher Täuschung ist von Nichtigkeit auszugehen [54].

4.4 Verantwortlichkeitsklage. Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung und der Kapitalherabsetzung befassten Personen sind sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen (Art. 755 Abs. 1 OR).

Aus den erwähnten zivilrechtlichen Problemen können dem geprüften Unternehmen unter Umständen erhebliche Kosten entstehen. Zu denken ist an die Neuwahl der Revisionsstelle, an die (teilweise) Wiederholung der Revision, an die Einberufung einer ausserordentlichen Generalversammlung zur Genehmigung der nachträglich korrekt geprüften Jahres- und Konzernrechnung oder an die Verfahrenskosten,

die sich aus einer Mängelbehebungs- (Art. 731 b OR), Anfechtungs- (Art. 706 f. OR) oder Feststellungsklage auf Nichtigkeit (Art. 706 b OR) ergeben. Denkbar ist auch, dass in der Zwischenzeit Dividenden ausgerichtet wurden, die nicht mehr zurückgeleistet werden (müssen) [55].

Es dürfte für eine Revisionsstelle ohne Zulassung schwierig sein, in diesem Zusammenhang den Entlastungsbeweis zu führen:

→ *Schaden*: Dieser dürfte dem Kläger kaum Probleme machen (vgl. vorstehend).

→ *Pflichtwidriges Verhalten*: Auch hier dürfte es klägerischerseits nicht schwierig sein, den Beweis zu führen. Das Gesetz sieht unzweifelhaft vor, dass die Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen Personen und Unternehmen mit der entsprechenden Zulassung durch die RAB vorbehalten ist.

→ *Verschulden*: Von Personen oder Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen anbieten, darf zweifellos erwartet werden, dass sie die rechtlichen Grundlagen ihrer Tätigkeit kennen, folglich vom Zulassungserfordernis Kenntnis haben und sich dementsprechend verhalten (d. h. sich bei fehlender

Zulassung reorganisieren oder das Mandat abgeben [56]). Zumindest liegt ein fahrlässiger Verstoß gegen die Zulassungspflicht vor.

→ *Adäquate Kausalität*: Zwischen dem pflichtwidrigen Verhalten und dem eingetretenen Schaden dürfte meist ohne weiteres auch eine kausale Beziehung stehen, die nach dem gewöhnlichen Lauf der Dinge und nach der Erfahrung des Lebens geeignet war, den Schaden zu bewirken.

5. FAZIT

Es ist zu hoffen, dass die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung der RAB nur ein vorübergehendes Phänomen darstellt, das während der Einführungsphase des neuen Rechts zu beobachten ist. Wie die vorstehenden Erläuterungen zeigen, ist die Revision ohne Zulassung kein Kavaliersdelikt, sondern ein grober Verstoß gegen die Grundordnung des neuen Rechts, der nicht nur Auswirkungen auf die fehlbaren Personen und Unternehmen, sondern auch erhebliche Konsequenzen für die geprüften Unternehmen haben kann. ■

Anmerkungen: *Die Autoren geben ausschliesslich ihre persönliche Meinung wieder und binden die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) in keiner Weise. 1) Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302). 2) Das gilt auch für punktuelle Revisionsdienstleistungen wie Gründungs-, Kapitalerhöhungs- und Fusionsprüfungen. Eine Ausnahme besteht nur für die Revision von Jahres- und Konzernrechnungen für Geschäftsjahre, die vor dem 31. Dezember 2007 begonnen haben; diese durften letztmalig ohne Zulassung durchgeführt werden (vgl. Art. 7 der Übergangsbestimmungen zur Änderung des OR vom 16. Dezember 2005 und 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., 4047 f.). 3) Die Anzahl der zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen ist jeweils im aktuellen Tätigkeitsbericht der RAB publiziert (Download unter www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch; vgl. im Tätigkeitsbericht 2009 die Statistik auf der Seite 8). 4) In der französischen Fassung von Art. 40 Abs. 2 RAG ist zu lesen: «Si l'auteur agit par négligence, l'amende est de 100 000 francs au plus». Mit Blick auf den einleitenden Satz von Absatz 1 dieser Bestimmung könnte diese Formulierung zur Annahme verleiten, der Täter könne neben der Busse von bis zu 100 000 Franken auch noch mit Gefängnis bestraft werden. Dieser Zweifel wird jedoch durch die deutsche und die italienische Version zerstreut: «Wird die Tat fahrlässig begangen, so ist die Strafe Busse bis zu 100 000 Franken.» bzw. «Se l'autore ha agito per negligenza, la pena è della multa sino a 100 000 franchi.» 5) Vgl. Botschaft des Bundesrats vom 21. September 1998 zur Änderung des Schweizerischen Strafgesetzbuchs (Allgemeine Bestimmungen, Einführung und Anwendung des Gesetzes) und des Militärstrafgesetzes sowie zu einem Bundesgesetz über das Jugendstrafrecht (BBl 1999 II 1979 ff., 2145). 6) Vgl. auch Wiprächtiger, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, Art. 11392 StGB, 2. Auflage, Basel 2007, Art. 333 N 29; Bot-

schaft StGB (Anm. 5), 2156. 7) Botschaft StGB (Anm. 5), 2148 und 2156. 8) Laut Art. 34 StGB beträgt die Geldstrafe höchstens CHF 1080 000. Die Geldstrafe kann unter dem Vorbehalt anderslautender Gesetzesbestimmungen nicht mehr als 360 Tagessätze betragen, und der Tagessatz ist auf CHF 3000 begrenzt (360 x CHF 3000 = CHF 1 080 000). 9) Vgl. Botschaft (Anm. 2), 4091. 10) Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0). 11) An dieser Stelle ist zu präzisieren, dass Vergehen Taten sind, die mit Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren oder mit Geldstrafe bedroht sind (Art. 10 Abs. 3 StGB). Diese Bestimmung muss so verstanden werden, dass ein Straftatbestand auch dann als Vergehen gilt, wenn er nur mit Geldstrafe sanktioniert wird (Dongois, in: Commentaire Romand, Code pénal I, Art. 1–110 StGB, Basel 2009, Art. 10 N 7). 12) Aus der Botschaft des Bundesrats lässt sich im weiteren nichts Schlüssiges ableiten (Botschaft [Anm. 2], 4091). Art. 40 Abs. 2 RAG soll zwar beim Inkrafttreten der Änderung des revidierten StGB die folgende Fassung erhalten: «Handelt der Täter fahrlässig, so wird er mit Busse bestraft». Diese Änderung ist allerdings in der Folge unterblieben, und zwar zu Recht, da der Begriff der Busse falsch verwendet wird. Im neuen Recht darf der Begriff der Busse wie erwähnt nicht mehr für Verbrechen und Vergehen, sondern nur noch für Übertretungen verwendet werden. Delikte, für deren Begehung Busse angedroht wird, gelten als Übertretungen (Art. 103 StGB), und die Höhe beträgt unter dem Vorbehalt anderslautender Gesetzesbestimmung maximal CHF 10 000 (Art. 106 Abs. 1 StGB). Nachdem in der Botschaft für die Übertretung kein anderer Betrag genannt wird, würde die Busse daher höchstens CHF 10 000 betragen. Ein derart tiefer Betrag ist allerdings kaum zu rechtfertigen, wenn man berücksichtigt, dass für die fahrlässige Tatbegehung in der ursprünglichen Fassung von Art. 39 RAG ein fünfmal höherer Betrag vorgesehen wurde. 13) Wird der Verstoß gegen Art. 40 Abs. 2 RAG als Vergehen qualifiziert, so führt die Verurteilung zu einer Eintragung im Strafregister. Wird von einer Übertretung ausgegangen, kommt es nur dann zu einer Eintragung ins Strafregister, wenn die ausgesprochene Busse höher ist als CHF 5000

(Art. 3 Abs. 1 Bst. c der Verordnung vom 29. September über das Strafregister, Vostra-Verordnung; SR 331). 14) Corboz, in: Commentaire Romand, Code pénal I, Art. 1–110 CP, Basel 2009, Art. 12 N 65; BGE 134 IV 26 E. 3.2.2, 133 IV 222 E. 5.3, 131 IV 1 E. 2.2 und 130 IV 58 E. 8.2. 15) Favre/Pellet/Stoudmann, Code pénal annoté, Lausanne 2007, Art. 12, S. 45–47. 16) Gemäss Art. 12 Abs. 3 StGB handelt der Täter fahrlässig, wenn er die Folge seines Verhaltens nicht bedenkt oder darauf nicht Rücksicht nimmt. Im ersten Fall spricht man von bewusster Fahrlässigkeit. Der Täter bemerkt zwar die Gefahren seines Verhaltens, hofft aber fest, dass sich dieses Risiko nicht erfüllt. Im zweiten Fall spricht man von unbewusster Fahrlässigkeit. Der Täter sieht die widerrechtlichen Folgen seines Handelns nicht vorher. Diese Unterscheidung hat jedoch keinerlei praktische Bedeutung (Corboz [Anm. 14], Art. 12 N 107 ff.). 17) Corboz (Anm. 14), Art. 12 N 71 ff., m. w. N. 18) BGE 133 IV 1. 19) Favre/Pellet/Stoudmann (Anm. 15), Art. 12, S. 45. 20) Urteil des Bundesgerichts Nr. 6B_766/2009 vom 8. Januar 2010, E. 3.5. 21) Urteil des Bundesgerichts Nr. 6B.395/2009 vom 20. Oktober 2009, E. 5.1, m. w. N.; vgl. auch Jenny, in: Basler Kommentar, Strafrecht I, Art. 1–110 StGB, 2. Auflage, Basel 2007, Art. 21 N 17. 22) Vgl. Thalmann, in: Commentaire Romand, Code pénal I, Art. 1–110 StGB, Basel 2009, Art. 21 N 19, m. w. N.; BSK-Jenny (Anm. 21), Art. 21 N 18. 23) Nach Art. 2 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 16. Dezember 2005 müssen GmbH, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten OR im Handelsregister eingetragen sind, den neuen Vorschriften nicht entsprechen, innerhalb von zwei Jahren ihre Statuten und Reglemente den neuen Bestimmungen anpassen. Art. 7 derselben Bestimmung sieht vor, dass die Bestimmungen zur Revisionsstelle vom ersten Geschäftsjahr an gelten, das mit dem Inkrafttreten (1. Januar 2008) oder danach beginnt. 24) Praxismitteilung EHRA 2/09 vom 2. Juli 2009. 25) Verordnung des Bundesrats über das Handelsregister vom 17. Oktober 2007 (SR 221.411). 26) Vorne Ziff. 2.3. 27) Vorne Ziff. 2.4. 28) Botschaft (Anm. 2), 4089 und 4091. Zu den möglichen zivilrechtlichen Folgen hinten Ziff. 4. 29) Queloz/Humbert, in: Commentaire Romand, Code pénal I, Art. 1–110

StGB, Basel 2009, Art. 47 N 14; Favre/Pellet/Stoudmann (Anm. 15), Art. 47 N 15. **30)** Hinten Ziff. 4. **31)** Verordnung des Bundesrats vom 22. August 2007 über die Zulassung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3). **32)** Vgl. zum Folgenden Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008, E. 4.2.3., 4.3. und 4.3.1, jeweils m.N., bestätigt in den Urteilen Nr. B-7968 vom 6. Mai 2010, E. 4.4., 4.4.1. und 4.4.2, und Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 6.3. ff. **33)** Dazu vorne Ziff. 2. **34)** Urteil Nr. B-7968 vom 6. Mai 2010, E. 4.3. **35)** Urteil Nr. B-7968 vom 6. Mai 2010, E. 4.4.2. **36)** Urteil Nr. B-7968 vom 6. Mai 2010, E. 4.5. **37)** Zum Folgenden Urteil Nr. B-7968 vom 6. Mai 2010, E. 4.5. **38)** Die zivilrechtlichen Konsequenzen werden hinten unter Ziff. 4 näher beleuchtet. **39)** Botschaft des Bundesrats vom 19. Dezember 2001 zur Revision des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), BBl 2002 3148, 3232; Lehmann, Die «kleine Aktienrechtsrevision» (Teil 2), Neuerungen in den Bereichen Aktionärsrechte, Firma, Handelsregister, GesKR 2007, 420 ff., 422; Peter/Cavadini, in: Tercier, Amstutz (Hrsg.), Commentaire Romand, Code des obligations II, Basel 2008, Art. 731 b N 4; Pfiffner, Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich 2008, N 2174; Reutter, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3. Auflage, Zürich 2008, Art. 730 a N 8; Sanwald, in: Nussbaum/Sanwald/Scheidegger, Kurzkommentar zum neuen GmbH-Recht, 2007 Muri bei Bern, Art. 819 N 3 (für die GmbH); Watter/Wieser, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3. Auflage, Zürich 2008, Art. 731 b N 6. **40)** BSK OR II-Watter/Wieser (Anm. 39), Art. 731 b N 18; Lehmann (Anm. 39), 422. **41)** Vgl. hinten Ziff. 4.3. **42)** Geprüft wird hingegen nicht, ob die jeweils «richtige» Zulassung vorhanden ist. **43)** Dubs, Beschlussvoraussetzun-

gen und deren Abgrenzung von anderen Bedingungen für die Rechtswirksamkeit von Aktionärsbeschlüssen, in: Kramer/Nobel/Waldburger (Hrsg.), Festschrift für Peter Böckli zum 70. Geburtstag, Zürich/Basel/Genf 2006, 445 ff., 458. **44)** Vgl. zum Folgenden statt vieler Oertli/Hänni, in: Amstutz et al. (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, Zürich 2007, Art. 731 N 3. **45)** Vgl. hinten Ziff. 4.4. **46)** Zum Folgenden Botschaft Revisionsrecht (Fn. 2), 3975 f., 3989, m. w. N.; BGE 4C.45/2006 vom 26. April 2007, E. 7.; BGE 4C.13/1997 = Pra 87 (1998) Nr. 121, 680 ff., 682 (E. 4a), 106 II 232 ff., 235 (E. 2c), 86 II 171 ff., 175 (E. 1b) und zur Buchführung BGE 6B_367/2007 (E. 4.3), 133 III 453 ff., 457 (E. 7.2), 122 IV 25 ff., 28 (E. 2b); Pfiffner (Fn. 39), Rn 1300 ff., m. w. N.; Watter/Maizar, in: Honsell et al. (Hrsg.), Basler Kommentar, OR II, 3. Auflage, Basel 2008, vor Art. 727/727 a, N 15 ff. **47)** CHK-Oertli/Hänni (Anm. 44), Art. 731 N 1 i. V. m. N 3; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2009, § 15 N 126 (für den Revisionsbericht, der von einem zugelassenen Revisor und nicht von einem zugelassenen Revisionsexperten unterzeichnet wird), N 710; Ders., Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Zürich 2007, N 634 (für den Revisionsbericht, der in Verletzung der Rotationspflicht nach Art. 730 a Abs. 2 OR unterzeichnet wird); BSK-Reutter (Anm. 39), Art. 730 a N 8 (für den Revisionsbericht, der in Verletzung der Rotationspflicht nach Art. 730 a Abs. 2 OR unterzeichnet wird); Reutter/Rasmussen, in: Honsell/Vogt/Watter (Hrsg.), Basler Kommentar, OR II, 3. Auflage, Basel 2008, Art. 731 N 8 (für den Revisionsbericht, der in Verletzung der Rotationspflicht nach Art. 730 a Abs. 2 OR unterzeichnet wird). **48)** Böckli (Anm. 47), § 15 N 126 (für den Revisionsbericht, der von einem zugelassenen Revisor und nicht von einem zugelassenen Revisionsexperten unterzeichnet wird). A.A. BSK OR II-Watter/Maizar (Anm. 46), vor Art. 727/727 a, N 31, 3. Lemma. **49)** CHK-Oertli/Hänni (Anm. 44), Art. 731 N 3;

BSK OR II-Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 8. **50)** Der Revisionsbericht ist offensichtlich unvollständig, weil eine vom Gesetz verlangte Kernangabe fehlt (Stellungnahme zum Ergebnis der Revision und Empfehlung, ob die Jahres- und Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist) oder inhaltlich offensichtlich falsch (z.B. wegen einer neuen Entwicklung); vgl. dazu Böckli (Anm. 47), N 711; Ders. (Anm. 47), § 15 N 711; Dubs (Anm. 43), 459; Peter/Cavadini/Dunant, in: Tercier/Amstutz (Hrsg.), Commentaire Romand, Code des obligations II, Basel 2008, Art. 731 N 15, 20; BSK OR II-Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 8. Der Hinweis auf die Rechtsnatur der eingeschränkten Revision (Art. 729 b Abs. 1 Ziff. 1 OR) ist grundsätzlich als neue Entwicklung bzw. als Kernangabe des Revisionsberichts zu betrachten. A.A. BSK OR II-Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 7, die hierin einen untergeordneten Mangel sehen. Böckli (Anm. 47), N 711; Ders. (Anm. 47), § 15 N 711, votiert für Anfechtbarkeit. Insgesamt zu undifferenziert Botschaft des Bundesrats zur Aktienrechtsrevision vom 23. Februar 1983, Sonderdruck, 189 (gl. M. Dubs [Anm. 43], 459). **51)** Es fehlt die Bestätigung zur Unabhängigkeit oder die Angaben zum leitenden Revisor. Vgl. dazu Böckli (Anm. 47), N 711; Ders. (Anm. 47), § 15 N 711; Peter/Cavadini/Dunant (Anm. 50), Art. 731 N 15, 20; Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 7. **52)** Böckli (Anm. 47), N 711; Ders. (Anm. 47), § 15 N 711; Treuhand-Kammer, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 2009, Band 2, S. 439 (Ziff. 7.2.8.2.). Vgl. auch BSK-Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 7. **53)** Böckli (Anm. 47), N 711; Ders. (Anm. 47), § 15 N 711; BSK-Reutter/Rasmussen (Anm. 47), Art. 731 N 7. **55)** Vorne Ziff. 4.3. **56)** Vgl. dazu vorne unter Ziff. 3.2. die Ausführungen des Bundesverwaltungsgerichts und zur Frage des Rechtsirrtums Ziff. 2.4.