

Prämissen der Publikation

Bei der Publikation der Berichte (Untersuchungsbericht Kellerhals Carrard und Expertengutachten) ist der Verwaltungsrat der Schweizerischen Post gezwungen, gewisse Rahmenbedingungen einzuhalten. Diese ergeben sich zunächst daraus, dass sich die Sachverhaltsermittlung im Bericht von Kellerhals Carrard ausschliesslich auf die Begutachtung der Akten stützen konnte, welche die Post im Rahmen eines forensischen Datensicherungsprozesses sicherstellen konnte. Das Bundesamt für Polizei fedpol hat verbindlich festgelegt, dass keine Personen, namentlich keine Organe und Mitarbeiter der Post und PostAuto, befragt werden dürfen. Die dem Verwaltungsrat vorliegenden Würdigungen sind vor dem Hintergrund dieser Einschränkung zu werten. Daher sind die summarischen rechtlichen Beurteilungen (Würdigungen) im Publikationsexemplar des Untersuchungsberichts nicht aufgeführt. Die Einschränkungen im Vergleich zum definitiven Untersuchungsbericht sind jedoch kenntlich gemacht und wie folgt deklariert:

«[Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden dürfen.]»

Im Publikationsexemplar sind Mitarbeitende der Post bzw. PostAuto unterhalb der Ebenen Verwaltungsrat, Konzernleitung und erweiterte Konzernleitung der Post, Leitung Konzernrevision sowie fiduziarische Verwaltungsräte der Tochtergesellschaften aus Gründen des Persönlichkeitsschutzes anonymisiert. Das Gleiche gilt für ehemalige Mitarbeitende und Organe der Post bzw. PostAuto und von Dritten, sofern sie nicht als Personen von öffentlichem Interesse zu qualifizieren sind.

Die Einschränkungen betreffen konsequenterweise auch das Expertengutachten. Daher verweisen ausgewählte Fussnoten im Gutachten auf Stellen im Untersuchungsbericht, die nicht aufgeführt sind.

Der Untersuchungsbericht umfasst 330 Seiten, das Publikationsexemplar 216 Seiten.

Das Expertengutachten umfasst 48 Seiten, das Publikationsexemplar 29 Seiten.



Kellerhals
Carrard

PostAuto

Untersuchungsbericht zuhanden des Verwaltungsrats der Schweizerischen Post AG

31. Mai 2018

Publikationsexemplar

Inhaltsverzeichnis

Prämissen der Publikation	1
Glossar	15
Literaturverzeichnis	19
Materialienverzeichnis	21
Tabellenverzeichnis	22
Grafikverzeichnis	23
I. Verfahren	24
A. Ausgangslage und Vorgeschichte	24
B. Auftrag	25
1. Auftrag vom 22. Dezember 2017	25
2. Engagement Letter vom 8. Februar 2018	25
3. Nachtrag vom 8. März 2018 zum Engagement Letter	25
C. Zweck des Berichts	25
D. Organisation, Vorgehen und Methodik	26
1. Organisation	26
1.1. Allgemeine Organisation	26
1.2. Fedpol	26
2. Vorgehen	27
2.1. Memorandum vom 19. Juli 2017	27
2.2. Memorandum vom 10. Oktober 2017	27
2.3. Memorandum vom 8. November 2017	27
2.4. Zwischenberichte vom 14. Januar 2018 und vom 11. Februar 2018	27
3. Methodik	28
3.1. Gesamtüberblick Methodik	28
3.2. Schritt 1 – Datenakquise und -aufbereitung	28
3.3. Schritt 2 – Datenaufbereitung	30
3.4. Schritt 3 – 1st Level Review	31
3.5. Schritt 4 – Qualitäts-Checks	31
3.6. Schritt 5 – 2nd Level Review	31
3.7. Schritt 6 – Reporting & Produktion von Dokumenten	32
E. Einschränkungen	32
II. Zusammenfassung	34
A. Die wichtigsten Ereignisse im Überblick	34
B. Grober Überblick über die Personen	37
C. System der Gewinnverschiebung	37
1. Gewinnverschiebungen	37
2. Buchungsperiode 15	38
3. Rechtliche Zulässigkeit	39

D.	Einführung der Gewinnverschiebung	40
E.	Anordnung der Buchungspraxis/Gewinnverschiebung	40
F.	Systematisches Vorgehen	40
G.	Verwendung der Sparten- und Linienrechnungen	40
H.	Kenntnis auf Konzernstufe	40
I.	Keine Abklärungen zur rechtlichen Zulässigkeit	40
J.	Hinweise auf die Rechtswidrigkeit	40
K.	Aufsicht und Prüfungen	40
L.	Persönliche Bereicherung	40
M.	Verdeckte Gewinnausschüttungen	41
N.	Weitere relevante Fragestellungen	41
III.	Organisation und Organe	42
A.	Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts	42
1.	Rechtsgrundlagen	42
1.1.	Postorganisationsgesetz	42
1.1.1	Postorganisationsgesetz vom 30. April 1997	42
1.1.2	Hintergrund	42
1.1.3	Änderungen vom 13. Dezember 2002	43
1.2.	Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts	43
1.3.	Statuten und Reglemente	44
1.3.1	Organisationsreglement	44
2.	Verwaltungsrat	44
2.1.	Rechtsgrundlagen	44
2.2.	Ausschüsse des Verwaltungsrates	45
2.2.1	Organisationsreglement Post 1999	45
2.2.2	Organisationsreglement Post 2003	45
2.2.3	Organisationsreglement Post 2006	45
2.2.4	Organisationsreglement Post 2011	45
2.3.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2002	46
2.4.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2003	46
2.5.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2004	47
2.6.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2005	47
2.7.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006	47
2.8.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007	48
2.9.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008	48
2.10.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009	48
2.11.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010	49
2.12.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011	49
2.13.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012	50
3.	Geschäftsleitung (Konzernleitung)	51
3.1.	Rechtliche Grundlagen	51
3.2.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2005	51

3.3.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006	51
3.4.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007	52
3.5.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008	52
3.6.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009	53
3.7.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010	53
3.8.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011	53
3.9.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012	54
4.	Revisionsstelle	54
5.	Interne Revision	54
6.	Vorgaben für die Rechnungslegung	55
B.	Die Schweizerische Post AG (ab 26. Juni 2013)	55
1.	Rechtsgrundlagen	55
1.1.	Postorganisationsgesetz vom 17. Dezember 2010	55
1.2.	Umwandlung in «Die Schweizerische Post AG»	56
1.3.	Spezialgesetzliche Aktiengesellschaft	56
1.4.	Statuten und Reglemente	57
1.4.1	Organisationsreglement	57
2.	Verwaltungsrat	57
2.1.	Ausschüsse	57
2.2.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013	57
2.3.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014	58
2.4.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015	59
2.5.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2016	60
3.	Geschäftsleitung	60
3.1.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013	60
3.2.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014	61
3.3.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015	61
3.4.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2016	62
4.	Revisionsstelle	62
C.	PostAuto Schweiz AG (1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2015)	62
1.	Zweck und Kapital	62
2.	Verwaltungsrat	63
2.1.	Zusammensetzung vom 28. Oktober 2004 bis 18. April 2007	63
2.2.	Zusammensetzung vom 18. April 2007 bis 4. November 2010	63
2.3.	Zusammensetzung vom 4. November 2010 bis 13. Juli 2015	63
2.4.	Zusammensetzung vom 13. Juli 2015 bis 31. Dezember 2015	63
3.	Geschäftsleitung	64
3.1.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006	64
3.2.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007	64
3.3.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008	64
3.4.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009	65
3.5.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010	65
3.6.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011	65

3.7.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012	66
3.8.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013	66
3.9.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014	66
3.10.	Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015	67
4.	Revisionsstelle	67
D.	PostAuto AG (ab 1. Januar 2016)	67
1.	Vorbemerkungen	67
2.	Verwaltungsrat	68
2.1.	Zusammensetzung ab 2015	68
2.2.	Zusammensetzung vom 22. Juni 2016 bis 24. November 2016	68
2.3.	Zusammensetzung ab 24. November 2016	68
3.	Zusammensetzung Geschäftsleitung	68
4.	Revisionsstelle	69
E.	PostAuto Schweiz AG (ab 1. Januar 2016)	69
1.	Vorbemerkung	69
2.	Verwaltungsrat	69
2.1.	Zusammensetzung vom 1. Januar 2016 bis 19. Dezember 2016	69
2.2.	Zusammensetzung vom 19. Dezember 2016 bis 9. Februar 2018	69
IV.	Rechtliche Rahmenbedingungen	70
A.	Rechtsgrundlagen der Personenbeförderung	70
B.	Bestellverfahren	71
C.	Rechnungslegung	73
1.	Vorbemerkungen	73
1.1.	Gesetzliche Vorgaben	73
1.2.	Segmentberichterstattung	73
2.	Konzernrechnungen der Post nach FER-Standard	73
2.1.	Konzernrechnung der Post bis 2002	73
2.2.	Swiss GAAP FER	74
3.	Konzernrechnungen der Post nach International Reporting Standards	74
3.1.	Umstellung im Jahr 2003	74
3.2.	International Financial Reporting Standards (IFRS)	74
4.	Jahresrechnung	75
4.1.	Jahresrechnungen der Schweizerischen Post bis 2012	75
4.2.	Jahresrechnung der Schweizerischen Post AG ab 2013	75
5.	Berichterstattung PostAuto nach EBG und REVO bis 1. Januar 2011	75
5.1.	Geltungsbereich	75
5.2.	Grundsätze der doppelten kaufmännischen Buchhaltung	75
5.3.	Geschäftsbericht	75
5.4.	Berichterstattung und Genehmigung durch das BAV	76
5.5.	Berichterstattung gegenüber Bestellern	76
5.6.	Betriebskosten- und Leistungsrechnung	76
5.7.	Planrechnung	77

Kellerhals Carrard

5.8.	Überabschreibungen in der Finanzbuchhaltung	77
5.9.	Teuerung und kalkulatorischer Zinssatz	78
6.	Berichterstattung PostAuto nach PBG und RKV ab 1. Januar 2011	78
6.1.	Vorgaben des PBG an das Rechnungswesen	78
6.2.	Betriebskosten- und Leistungsrechnung	79
6.3.	Linienerefolgsrechnung	79
6.4.	Planrechnung	79
V.	Chronologischer Ablauf	80
A.	1996	80
B.	1997	80
C.	1998	80
D.	1999	80
E.	2000	80
F.	2001	80
G.	2002	80
1.	Botschaft des Bundesrates	80
2.	Einführung IAS beziehungsweise IFRS	81
H.	2003	81
I.	2004	81
1.	Postorganisationsgesetz	81
2.	Forderung der Überleitung von Ergebnis IFRS nach REVO	81
3.	Gründung der PostAuto Schweiz AG	82
J.	2005	82
1.	Jahresrechnung	82
2.	Eintragung PostAuto Schweiz AG ins Handelsregister	82
K.	2006	82
1.	Protokoll vom 13. Januar 2006	82
2.	Gutachten vom Juni 2006	82
3.	Aufnahme der Geschäftstätigkeit der PostAuto AG	82
L.	2007	83
1.	Bericht PWC vom 16. März 2007	83
2.	Interne Notiz Rechnungswesen vom 27. März 2007	83
3.	Prüfungsbericht vom 29. März 2007	84
3.1.	Prüfung Jahresrechnung 2005	84
3.2.	Überabschreibungen	84
3.3.	Kapitalkosten	85
3.4.	Erlös aus Anlagenverkauf	85
3.5.	Rückstellungen	85
3.6.	Rechnungsabgrenzungen	86
3.7.	Gewinn RPV	87

Kellerhals Carrard

M. 2010	88
1. Prüfbericht vom 1. Februar 2010	88
N. 2011	88
1. Inkrafttreten der RKV rückwirkend per 1. Januar 2011	88
2. Schreiben der Konferenz der kantonalen Direktoren vom 5. Juli 2011	88
3. Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV vom 19. August 2011	88
4. Postrapport vom 8. September 2011	89
4.1. Einladung Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV	89
4.2. Protokoll Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV	89
4.3 E-Mail von Daniel Landolf vom 8. September 2011	90
4.4 E-Mail von PERSON 063 vom 9. September 2011	91
5. E-Mail Verkehr vom 1. November 2011	92
5.1. E-Mail von PERSON 038 vom 1. November 2011	92
5.2. E-Mail von Daniel Landolf vom 1. November 2011	92
O. 2012	92
1. Sitzung vom 26. November 2012	92
2. Preisüberwacher	95
P. 2013	96
1. Vorbereitung Projekt strukturelle Anpassungen	96
2. Konzernleitung-Klausur vom 5./6. Februar 2013	96
3. Sitzung PostAuto, BAV und Preisüberwacher am 6. März 2013	96
4. Stellungnahme F vom 28. März 2013	96
5. E-Mail von Pascal Koradi vom 8. April 2013	97
6. Aktennotiz Unternehmensklausur vom 12. und 13. April 2013	97
7. Aktennotiz vom 17. April 2013	98
8. Stellungnahme F vom 23. April 2013	99
9. Konzernleitung Strategieklausur vom 1. bis 3. Mai 2013	99
10. Aktennotiz vom 31. Mai 2013	100
11. Konzernleitung Sitzung vom 5. Juni 2013	101
11.1. E-Mail Austausch zwischen PERSON 040 und Pascal Koradi	101
11.1.1 E-Mail von PERSON 040 vom 30. Mai 2013	101
11.1.2 Aussprache-Info-KL-Gewinnsicherung	101
11.1.3 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013	102
11.1.4 E-Mail von PERSON 040 vom 3. Juni 2013	103
11.2. E-Mail von KL RSD, Sekr. RSD vom 3. Juni 2013	104
11.3. E-Mail von Pascal Koradi vom 3. Juni 2013	105
11.4. Sitzung vom 5. Juni 2013	105
12. Interne Revision (Prüfung Ortsbus)	106
12.1. Ablauf der Prüfung	106
12.2. Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013	107
12.3. E-Mail von PERSON 023 vom 10. Juli 2013	108
12.4. E-Mail von PERSON 055 vom 11. Juli 2013	108

Kellerhals Carrard

12.5.	E-Mail von PERSON 023 vom 11. Juli 2013	108
12.6.	E-Mail von PERSON 023 vom 24. Juli 2013	108
12.7.	E-Mail von PERSON 055 vom 29. Juli 2013	109
12.8.	Entwurf Prüfungsbericht vom 30. Juli 2013	109
12.9.	Schlussbesprechung vom 7. August 2013	109
12.10.	Definitiver Prüfungsbericht vom 21. August 2013	110
12.11.	Aktennotiz Interne Revision vom 21. August 2013	110
	12.11.1 Vorgehen	110
	12.11.2 Verteiler	110
	12.11.3 Feststellungen	111
13.	Sitzung VRA ARC	112
14.	Sitzung des Verwaltungsrates der Post vom 24. September 2013	113
15.	Präsentation KPMG vom 29. Oktober 2013	113
16.	Bericht vom 21. November 2013	113
Q.	2014	114
1.	Jahresbericht 2013 der Konzernrevision	114
2.	Dokumentation «FIRMA» vom 19. Februar 2014	115
3.	Schreiben vom 31. März 2014	115
4.	Sitzung des VRA ONR vom 22. April 2014	116
5.	Schreiben des BAV an die Post vom 19. Mai 2014	118
6.	Sitzung des Verwaltungsrates vom 27. Mai 2014	118
7.	Schreiben der Post an das BAV vom 16. Juni 2014	118
8.	Konzernleitung Sitzung vom 19. November 2014	118
9.	Sitzung des Verwaltungsrates vom 15./16. Dezember 2014	119
R.	2015	119
1.	E-Mail vom 5. Februar 2015	119
2.	Sitzung des VRA ARC vom 22. September 2015	119
3.	Prüfungsbericht Revision BAV vom 23. September 2015	119
4.	C-Briefing vom 13. November 2015	119
5.	Sitzung des VRA ARC vom 17. November 2015	120
S.	2016	120
1.	Inkrafttreten der Struktur IMPRESA am 1. Januar 2016	120
2.	Sitzung Geschäftsleitung PostAuto vom 21. März 2016	120
3.	Sitzung des VRA ARC vom 21. Juni 2016	121
4.	Sitzung des VRA ARC vom 23. August 2016	122
5.	Ankündigung der subventionsrechtlichen Prüfung am 2. September 2016	122
6.	Sitzung des Verwaltungsrates vom 29. November 2016	122
T.	2017	122
1.	Schreiben BAV an Susanne Ruoff vom 14. August 2017	122
2.	Subventionsrechtliche Prüfung	123
	2.1. Ablauf der Prüfung	123

2.2.	Gesamtbeurteilung durch Revision BAV	123
2.3.	Gewinn RPV 2016	124
2.4.	Gewinn RPV 2015	125
2.5.	Rechnungsperioden 2007 bis 2014	125
2.6.	Rechnungsgenehmigungen und Revisionen BAV	125
2.7.	Effektive Gewinne der Sparte «RPV» nicht offengelegt	126
2.8.	Spezialgesetzliche Vorgaben nicht eingehalten	127
2.9.	Mängel im Offertprozess	127
3.	Stellungnahme von Daniel Landolf vom 7. Dezember 2017	128
4.	Stellungnahme von Daniel Landolf vom 28. Dezember 2017	129
VI.	System der Gewinnverschiebung	131
A.	Grundlagen	131
1.	Vorbemerkungen	131
2.	Finanzbuchhaltung/Kostenrechnung	131
2.1.	Begriffe	131
2.1.1	Vorbemerkungen	131
2.1.2	Finanzbuchhaltung	131
2.1.3	Kostenrechnung	131
2.2.	Zusammenhang zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung	132
2.3.	Verknüpfung von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung im RPV	133
2.4.	Konsequenzen	134
3.	Bestimmung der Abgeltungen im konzessionierten Personenverkehr	134
3.1.	Grundlage für die Bestimmung der Abgeltungen	134
3.2.	Konsequenz	136
B.	Vorgehen von PostAuto	136
1.	Grundprinzip	136
2.	Periode 15	138
3.	Umbuchungen: Vorgehen	140
4.	Umbuchungen: Beginn und Ausmass	142
5.	Systematisches Vorgehen	143
6.	Zielvorgaben für Gewinne	144
7.	Offertverfahren	144
8.	Manipulation der Ist-Zahlen als Teil des Jahresplanes	146
C.	Buchhalterische Einbettung innerhalb des Post Konzerns	147
1.	Vorbemerkungen	147
2.	Vor dem 1. Juli 2006	148
3.	Vom 1. Juli 2006 bis zum 31. Dezember 2011	149
3.1.	Ausgliederung PostAuto	149
3.2.	Management Fees und Lizenzgebühren	150
3.2.1	Überblick	150
3.2.2	Management Fees	151
3.2.3	Lizenzgebühren	152

3.3.	Abschöpfung von Gewinnen	152
3.4.	Weitere Gründe	154
3.5.	Geldflüsse zu CarPostal France SAS	155
4.	Ab 1. Januar 2012	156
4.1.	Auflösung Buchungskreis 10	156
4.2.	Ausweis Segment Personenverkehr in der Konzernrechnung	157
4.3.	Sparte «Übriges»	158
4.4.	Finanzierung Postauto Unternehmer	158
4.5.	Geldflüsse zu CarPostal France SAS	159
D.	Auswirkungen auf die Jahresrechnung und Konzernrechnung	159
1.	Fragestellung	159
2.	Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung	159
3.	Rückstellungen	161
4.	Auswirkungen auf die Jahresrechnung der PostAuto	163
5.	Auswirkungen auf die Konzernrechnung	164
E.	Regionen	164
VII.	Gesamtverwaltungsrat Post	165
A.	Rechte und Pflichten des Gesamtverwaltungsrates	165
1.	Pflicht zur Verhinderung von Gesetzesverstößen	165
2.	Business Judgement Rule	165
3.	Pflichten im Bereich Compliance	166
4.	Organisation des Compliance Management Systems	166
4.1.	Festlegung der Organisation	166
4.2.	Organisation innerhalb des Verwaltungsrates	167
4.3.	Organisation in einem Konzern	167
5.	Pflicht zur Einhaltung von Vorschriften	168
5.1.	Mitarbeiter	168
5.2.	Linienverantwortung	168
6.	Überwachung	168
6.1.	Oberaufsicht des Verwaltungsrates	168
6.2.	Pflicht des Verwaltungsrates zum Einschreiten	170
6.3.	Pflicht, aus den Verstößen die richtigen Schlussfolgerungen zu ziehen	170
6.4.	Interne Revision	171
B.	Erste summarische Beurteilung der Organisation	171
C.	Kenntnis des Gesamtverwaltungsrates	171
VIII.	Präsident des Verwaltungsrates	172
A.	Rechte und Pflichten des Präsidenten des Verwaltungsrates	172
1.	Organisationsreglement Post 2011	172
2.	Verwaltungspräsident als Garant der Information	173

B. Kenntnis der früheren Präsidenten des Verwaltungsrates	173
C. Erste summarische Beurteilung	173
IX. Audit Committee	174
A. Vorbemerkungen	174
B. Rechte und Pflichten	175
1. Grundlagen	175
2. Reglement des VRA A&R 2012	176
3. VRA ARC	176
C. Kenntnisse der Mitglieder	177
D. Vorsitzender des Ausschusses Audit & Risk	177
E. Erste summarische Beurteilung	177
X. Interne Revision Post	178
A. Rechte und Pflichten	178
1. Rechtsgrundlagen	178
1.1. Organisationsreglement 2011	178
1.2. Internationale Standards	178
2. Aufgaben	178
3. Unterstellung	178
3.1. Organisationsreglement Post 2011	178
3.2. Organisationsreglement Post 2013	178
3.3. Reglement der Internen Revision	178
4. Berichtswesen	179
5. Adressat und Verantwortlichkeiten	179
B. Kenntnis durch die Prüfung Ortsbus	179
C. Erste summarische Beurteilung	179
XI. Gesamtkonzernleitung Post	180
A. Rechte und Pflichten	180
1. Grundlagen	180
2. Einhaltung der Rechtsordnung als Sorgfaltspflicht	180
3. Festlegung der Organisation	180
4. Anwendbare Reglemente und Weisungen	181
5. Verantwortlichkeiten bis 30. September 2013	181
5.1. Delegation der Geschäftsführung	181
5.2. Geschäftsbereiche	181
5.3. Geschäfte und Beschlussfassungen	182
5.4. Zuständigkeiten	182
6. Verantwortlichkeiten ab 30. September 2013	183
6.1. Delegation der Geschäftsführung	183
6.2. Servicefunktionen	183

6.3. Konzerngesellschaften	184
6.4. Zuständigkeiten	184
B. Kenntnis über die Umbuchung	184
C. Erste summarische Beurteilung	184
XII. Konzernleiter/Konzernleiterin	185
A. Rechte und Pflichten der Konzernleitung	185
1. Rechtliche Grundlagen	185
2. Organisationsreglement	185
2.1. Organisationsreglement Post 2011	185
2.2. Organisationsreglement Post 2013	186
B. Kenntnis über die Umbuchung der früheren Konzernleiter	186
C. Erste summarische Beurteilung	186
XIII. Konzern CFO	187
A. Rechte und Pflichten der CFO	187
B. Würdigung	187
C. Erste summarische Beurteilung	187
XIV. PostAuto	188
A. Rechte und Pflichten	188
1. Einhaltung der Rechtsordnung	188
2. Linienverantwortung	188
3. Regelungen über die Entscheidungsfindung	188
B. Kenntnis der Geschäftsleitung	188
C. Geschäftsleitung	188
D. CEO PostAuto	188
E. CFO PostAuto	188
XV. Bundesamt für Verkehr (BAV)	189
A. Zuständigkeit und Aufgaben	189
B. Jährliche aufsichtsrechtliche Prüfungen	189
1. Elemente	189
2. Überblick über die Prüfungen	190
3. Spartenrechnungen IST BAV	192
3.1. Nicht nachvollziehbare Differenzen	192
3.2. Entwicklung der Spartenrechnung über die Zeit	193
C. Vertiefte Prüfungen	195
1. Subventionsrechtliche Prüfung der Jahresrechnung 2005	195
2. Kosten- und Leistungsrechnung PostAuto	195

3.	Management Fees und PostAuto Unternehmer-Fahrzeuge	197
4.	Finanzierungskosten Fahrzeuge	197
D.	Interaktion BAV, Preisüberwacher, PostAuto	197
E.	Kenntnis der Buchungspraxis der PostAuto Schweiz AG	200
F.	Erste summarische Beurteilung	200
XVI.	KPMG	201
A.	Überblick	201
B.	KPMG als Revisionsstelle der PostAuto	201
1.	Prüfung Jahresrechnungen	201
2.	Prüfungsumfang	201
3.	Prüfungsstandards	201
3.1.	Anwendbare Prüfungsstandards	201
3.2.	PS 250	202
3.3.	PS 310	203
4.	Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung	203
5.	Prüfung der Gewinnverwendung	205
6.	Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat	206
7.	Highlights Memorandum an Konzernprüfer	206
8.	Folgen der Vermögensübertragung per 1. Januar 2012	207
C.	Weitere Dienstleistungen im Auftragsverhältnis	207
1.	Überleitungsrechnung	207
1.1.	Überleitungsrechnungen im Überblick	207
1.2.	Berichte KPMG	209
2.	Beratung im Projekt IMPRESA	210
D.	Rechte und Pflichten der KPMG	212
1.	Rechte und Pflichten als Revisionsstelle der PostAuto	212
1.1.	Prüfpflicht	212
1.2.	Prüfgegenstand	213
1.3.	Anrechnen von Kenntnissen	213
1.4.	Berichterstattungspflichten	213
1.5.	Pflicht zur Unabhängigkeit	213
2.	Rechte und Pflichten als Konzernprüferin	214
3.	Überleitung von RKV/REVO zum Betriebsergebnis nach IFRS	214
4.	Beratung im Projekt IMPRESA	214
E.	Randbemerkung zur Kausalität	214
F.	Erste summarische Beurteilung	215
XVII.	Persönliche Bereicherung	216

Glossar

Abs.	Absatz
ADfV	Verordnung vom 18. Dezember 1995 über Abgeltungen, Darlehen und Finanzhilfen nach Eisenbahngesetz (Abgeltungsverordnung, ADfV; SR 742.101.1 [nicht mehr in Kraft])
AG	Aktiengesellschaft
ARPV	Verordnung vom 11. November 2009 über die Abgeltung des regionalen Personenverkehrs (ARPV; SR 745.16)
Art.	Artikel
Botschaft PG	Botschaft zum Postgesetz vom 10. Juni 1996
Botschaft POG	Botschaft zu einem Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmungsgesetz vom 10. Juni 1996
Botschaft Totalrevision POG	Botschaft vom 20. Mai 2009 zum Bundesgesetz über die Organisation der Schweizerischen Post und einen Entwurf zu Totalrevision des POG
Botschaft Änderungen POG	Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes vom 22. Mai 2002
BV	Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV; SR 101)
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CHF	Schweizer Franken
CFO	Chief Financial Officer
d.h.	das heisst
Div.	Diverse
Dr.	Doktor
EBG	Eisenbahngesetz vom 20. Dezember 1957 (EBG; SR 742.101)
EFV	Eidgenössische Finanzverwaltung
Entwurf des Prüfungsberichts Revision BAV	Entwurf des Prüfungsberichts Revision BAV welcher der Schweizerischen Post AG am 14. November 2017 zugestellt wurde
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EVED	Eidgenössisches Verkehrs- und Energiewirtschaftsdepartement
evtl.	eventuell
EY	Ernst & Young AG
f.	folgende
ff.	fortfolgende

fedpol	Bundesamt für Polizei
FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung
FIRMA	Projekt über die Gewinnsicherung PostAuto bzw. über die juristische Neustrukturierung, welches mehrmals die Bezeichnung änderte («Value Save», «FIRMA», «IMPRESA»)
GZO	Geschäfts- und Zuständigkeitsordnung
h. L.	herrschende Lehre
IAS	International Accounting Standards
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
IMPRESA	Projekt über Gewinnsicherung PostAuto bzw. über die juristische Neustrukturierung, welches mehrmals die Bezeichnung änderte («Value Save», «FIRMA», «IMPRESA»)
inkl.	inklusiv
Kaderlohnverordnung	Verordnung vom 19. Dezember 2003 über die Entlohnung und weitere Vertragsbedingung der obersten Kader und Leitungsorgane von Unternehmen und Anstalten des Bundes (Kaderlohnverordnung; SR 172.220.12)
KC	Kellerhals Carrard Bern KIG
KLR	Kosten-Leistungs-Rechnung
KTU	Konzessionierte Transportunternehmen
KEK	Konzerneinkauf
KPI's	Key Performance Indicator's
Mio.	Millionen
OR	Bundesgesetz vom 30. März 1911 über die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR; SR 220)
Organisationsreglement Post 1998	Organisationsreglement für die Post vom 12. März 1998, in Kraft ab 12. März 1998
Organisationsreglement Post 1999	Organisationsreglement für die Post vom 15. März 1999, in Kraft ab 15. März 1999
Organisationsreglement Post 2003	Organisationsreglement für die Post vom 12. Dezember 2003, in Kraft ab 12. Dezember 2003
Organisationsreglement Post 2006	Organisationsreglement für die Post vom 15. Dezember 2006, in Kraft ab 15. Dezember 2006
Organisationsreglement Post 2009	Organisationsreglement für die Post vom 14. Dezember 2009, in Kraft ab 14. Dezember 2009
Organisationsreglement Post 2011	Organisationsreglement für die Post, Version V06.00 mit Ausgabedatum vom 1. November 2011

Organisationsreglement Post 2013	Organisationsreglement für die Schweizerische Post AG, in Kraft ab 30. September 2013
PA	PostAuto
PAG	PostAuto Schweiz AG
PBG	Bundesgesetz vom 20. März 2009 über die Personenbeförderung (Personenbeförderungsgesetz, PBG; SR 745.1)
Periode 15	Buchungsperiode 15 in der Kostenrechnung, in der Buchungen gestützt auf einen Beschluss der Geschäftsleitung der PostAuto Schweiz AG erfolgten
PG	Postgesetz vom 17. Dezember 2010 (PG; SR 783.0)
POG	Bundesgesetz über die Organisation der Schweizerischen Post (Postorganisationsgesetz, POG; SR 783.1)
POG 2003	Änderungen vom 13. Dezember 2003 im Postorganisationsgesetz
Post	Selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts bis 23. Juni 2013 Schweizerische Post AG ab 23. Juni 2013
PostAuto	Geschäftsbereich Postauto bis 1. Juli 2006 PostAuto Schweiz AG: 1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2015 PostAuto AG ab 1. Januar 2016 oder PostAuto Schweiz AG ab 1. Januar 2016
PostAuto-Gesellschaften	Gesellschaften die direkt oder indirekt von PostAuto AG kontrolliert werden
PS	Prüfungsstandards
PTT	Post, Telefon, Telegraf
resp.	respektive
REVO	Verordnung des EVED vom 18. Dezember 1995 über das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmungen (REVO; SR 742.221 [ausser Kraft, Fassung vom 15. März 1999])
RPV	Regionaler Personenverkehr
RKV	Verordnung des UVEK vom 18. Januar 2011 über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV; SR 742.221)
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SBB	Schweizerische Bundesbahn
sog.	sogenannt /e /es
StGB	Schweizerisches Strafgesetzbuch vom 21. Dezember 1937 (StGB; SR 311.0)
Stv.	Stellvertreter

SuG	Bundesgesetz über Finanzhilfen und Abgeltungen vom 5. Oktober 1990 (Subventionsgesetz, SuG; SR 616.1)
Swiss Code	Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance
Value Save	Projekt über die Gewinnsicherung PostAuto bzw. über die juristische Neustrukturierung, welches mehrmals die Bezeichnung änderte («Value Save», «FIRMA», «IMPRESA»)
vgl.	vergleiche
Vorabanalyse	Analyse von KC im Zeitraum vom 22. Dezember 2017 bis am 22. Februar 2018 ausserhalb der Dokumentenplattform von EY
VRA ARC	Verwaltungsratsausschuss «Audit, Risk & Compliance»
VRA A&R	Verwaltungsratsausschuss «Audit & Risk»
VRA ONR	Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
VStR	Verwaltungsstrafgesetzbuch
XLRU	Schlüssel Abschreibungen des Regionalverkehrs
XLRZ	Schlüssel Abschreibungen des Ortverkehrs
z.B.	zum Beispiel
ZGB	Schweizerische Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (ZGB; SR 210)
Ziff.	Ziffer
Zwischenbericht	Zwischenbericht von KC vom 11. Februar 2018

Literaturverzeichnis

ABEGGLEN SANDRO, Wissenszurechnung bei der juristischen Person im Konzern, bei Banken und Versicherungen, Interessenkonflikte und Chinese Walls bei Banken und Wertpapierhäusern, Diss., Bern 2004.

BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009 (zit. BÖCKLI, Aktienrecht).

BÖCKLI PETER, Neue OR-Rechnungslegung, Zürich/Basel/Genf 2014 (zit. BÖCKLI, Rechnungslegung).

BÖCKLI PETER, Die unentziehbaren Kernkompetenzen des Verwaltungsrates, Zürich 1994 (zit. BÖCKLI, Kernkompetenzen des Verwaltungsrates).

BÖCKLI PETER, Audit Committee, in: Druey Jean Nicolas/Forstmoser Peter (Hrsg.), Schriften zum Aktienrecht, Nummer 22, Zürich/Basel/Genf 2005 (zit. BÖCKLI, Audit Committee).

BUFF HERBERT G., Compliance – Führungskontrolle durch den Verwaltungsrat, Diss., Zürich 2000.

EBERLE RETO/LENGAUER DANIEL, Zürcher Kommentar, Art. 727–731a OR, Die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle, Zürich 2016 (zit. ZK-EBERLE/LENGAUER).

FORSTMOSER PETER, Organisation und Organisationsreglement der Aktiengesellschaft, Zürich 2011.

FREYMOND DIANE/VOGT HANS-UELI, Die Pflicht des Verwaltungsrats zur Verhinderung von Insiderdelikten, in: Ackermann Jürg-Beat (Hrsg.), Strafrecht als Herausforderung, Festschrift für Niklaus Schmid, Zürich 1999, S. 173 ff.

HÄFELIN ULRICH/MÜLLER GEORG/UHLMANN FELIX, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl., Zürich/St. Gallen 2016.

HERRMANN REGULA/KÖNIG PETER, Gelenkter oder beschränkter Wettbewerb? – Konzession, Bestellverfahren und Ausschreibung im öffentlichen Verkehr heute, in: Zufferey Jean-Baptiste/Beyeler Martin/Scherler Stefan (Hrsg.), Aktuelles Vergaberecht 2016 – Marchés publics 2016, Zürich 2016, S. 447 ff.

HOFSTETTER KARL, Mit dem vorgeschlagenen Compliance Konzept des teilrevidierten Kartellrechts könnte die Schweiz eine Vorreiterrolle übernehmen, KPMG Audit Committee News, Ausgabe 39, Oktober 2012, S. 8 ff.

HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (Hrsg.), Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016 (zit. BSK OR II-BEARBEITER).

JAISLI URS, Aufgaben und Herausforderungen der Compliance-Funktion, in: Hambloch-Gesinn Sylvie/Hess Beat/Meier Andreas L./Schiltknecht Reto/Wind Christian (Hrsg.), In-House Counsel in internationalen Unternehmen, Basel 2010, S. 219 ff.

KERN MARKUS/KÖNIG PETER, Kapitel 9: Verkehr: Öffentlicher Verkehr, in: Biaggini Giovanni/Häner Isabelle/Saxer Urs/Schott Markus (Hrsg.), Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich 2015, S. 389 ff.

KRNETA GEORG, Praxiskommentar Verwaltungsrat, 2. Aufl., Bern 2005.

KURER PETER, Legal and Compliance Risk, A Strategic Response to a Rising Threat for Global Business, Oxford 2015.

LENGAUER DANIEL/RUCKSTUHL LEA, Compliance, Zürich 2017.

MÜLLER ROLAND/LIPP LORENZ/PLÜSS ADRIAN, Der Verwaltungsrat, 4. Aufl., Zürich/Genf/Basel 2014.

- NAPOKOV ELKE, Compliance für den Vorstand, in: Kalss Susanne/Frotz Stephan/Schörghofer Paul (Hrsg.), Handbuch für den Vorstand, Wien 2017, S. 351 ff.
- PETSCHER ALEXANDER/TOIFL ARMIN/NEIGER BARBARA/JIRGES ELFRIEDE, Compliance Management Systeme (CMS) – Die ONR 192'050, Praxiskommentar, Wien 2013.
- RAPOLD MANUELA, Kartellrechts-Compliance, unter besonderer Berücksichtigung der Compliance-Defence, Diss., Bern 2016.
- ROTH MONIKA, Corporate Governance und Compliance: Eine Fallstudie mit Glossar. Zürich 2009 (zit. Corporate Governance).
- ROTH MONIKA, Kompetenz und Verantwortung: Non-Compliance als strategisches Risiko, Zürich/St. Gallen 2012 (zit. Kompetenz und Verantwortung).
- ROTH PELLANDA KATJA / VON DER CRONE HANS CASPAR, Haftung der Revisionsstelle. Entscheid des Schweizerischen Bundesgerichts 4C.200/2002 vom 13. November 2002 (BGE 129 III 129 ff.) i.S. Eheleute X. (Kläger und Berufungskläger) gegen Treuhandgesellschaft Y. S.A. (Beklagte und Berufungsbe-klagte), SZW 2003, S. 284 ff.
- SCHENKER URS, Der Verwaltungsrat in der Praxis – Rechtliche Anforderungen, Zürich 2015, abrufbar unter <https://www.walderwyss.com/publications/1697.pdf>, besucht am 29. Mai 2018.
- Schweizer Kammer Wirtschaftsprüfer Steuerexperten (Hrsg.), Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Buchführung und Rechnungslegung» Zürich 2014 (zit. HWP)
- SCHMID MARKUS, Die anwaltlichen Sorgfaltspflichten – eine Auswahl, HAVE 2016, S. 101 ff.
- SETHE ROLF/ANDREOTTI FABIO, Compliance und Verantwortlichkeit, in: Isler Peter R./Sethe Rolf (Hrsg.), Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht VIII, Zürich/Basel/Genf 2016.
- TEWLIN DANIEL, M&A und Insiderrecht, in: Tschäni Rudolf (Hrsg.), Mergers & Acquisitions IV, Europa Institut Zürich, Zürich 2002, S. 53 ff.
- VOGT HANS-UELI /BÄNZIGER MICHAEL, Das Bundesgericht anerkennt die Business Judgment Rule als Grundsatz des schweizerischen Aktienrechts, GesKR 2012, S. 607 ff.
- VON DER CRONE HANS CASPAR, Aktienrecht, Bern 2014.
- WATTER ROLF/ROTH PELLANDA KATJA, Kommentar zu Art. 716a OR, in: Honsell Heinrich, Vogt Nedim Peter, Watter Rolf (Hrsg.), Basler Kommentar Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016.
- WATTER ROLF, Verwaltungsratsausschüsse und Delegierbarkeit von Aufgaben, in: Neuere Tendenzen im Gesellschaftsrecht Festschrift für Peter Forstmoser, Zürich 2003.
- WEBER ROLF H., Verantwortlichkeit der Unternehmensorgane für regulatorische Interventionen, in: Weber/Isler (Hrsg.), Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht IV, Zürich 2008.
- WOHLMANN HERBERT/BÜHR DANIEL LUCIEN, Governance der Rechtsfunktionen im Unternehmen, GesKR 2012, S. 559 ff.
- WUNDERER FELIX ROLF, Der Verwaltungsrats-Präsident – Gestaltungsansätze aus juristischer und managementorientierter Sicht, Diss. oec. St. Gallen 1995.
- WYSS LUKAS, Das IKS und die Bedeutung des (Legal) Risk Management für VR und Geschäftsleitung im Lichte der Aktienrechtsreform 2007, SZW 2007, S. 27 ff.

Materialienverzeichnis

Botschaft zum Postgesetz vom 10. Juni 1996, BBl 1996 III, S. 1249 ff. (zit. Botschaft PG)

Botschaft zu einem Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmungsgesetz vom 10. Juni 1996, BBl 1996 III, S. 1306 ff. (zit. Botschaft POG)

Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes vom 22. Mai 2002, BBl 2002, (zit. Botschaft Änderungen POG)

Botschaft zum Bundesgesetz über die Organisation der Schweizerischen Post vom 20. Mai 2009 (zit. Botschaft Totalrevision POG)

Botschaft des Bundesrats vom 23. Februar 2005 zur Bahnreform 2, BBl 2005 2415 ff. (zit. Botschaft zur Bahnreform 2)

Tabellenverzeichnis

- 1 Summarische Darstellung der Kosten – Leistungsrechnung IST BAV Geschäftsjahr 2015
- 2 Vorgaben für die Verwendung der Perioden 13, 14 und 15 in SAP
- 3 Regionen der RPV Verbuchungen, Bericht EY
- 4 Jahresplan Erstellung CO Abschluss 2015
- 5 Lizenzgebühren und Management Fees PostAuto für die Jahre 2006–2011
- 6 Überleitung REVO- zu IFRS Ergebnis per 31. Dezember 2007 gemäss Bestätigung KPMG
- 7 Entwicklung Kontokorrentsaldo CarPostal France SAS vom 30. Juni 2006 bis 31. Dezember 2011
- 8 Lizenzgebühren und Management Fees PostAuto für die Jahre 2012–2015
- 9 Entwicklung Ergebnisse Sparte «Übriges» von 2007 bis 2015
- 10 Entwicklung Forderungen PostAuto gegenüber CarPostal France SAS von 2012 bis 2015
- 11 Verdeckte Gewinnausschüttungen PostAuto für die Jahre 2007 bis 2015
- 12 Berechnung maximale Rückstellung für Rückerstattungen aus Periode 15 Buchungen
- 13 Auswirkungen auf das Jahresergebnis PostAuto für die Jahre 2007–2015
- 14 Auswirkungen auf das Eigenkapital PostAuto für die Jahre 2007–2015
- 15 Einschätzung Wesentlichkeit für die Konzernrechnung
- 16 Übersicht jährliche Prüfberichte BAV für die Jahre 2007 bis 2015
- 17 Differenzen Jahresergebnis REVO/RKV zu Ergebnis Spartenrechnung 2007–2015
- 18 Jährliche Spartenrechnungen BAV Ist Periode 1–15
- 19 Spartenrechnung IST BAV 2008
- 20 Überleitung REVO zu IFRS Ergebnis 2008
- 21 Geprüfte Überleitungen REVO- zu IFRS Ergebnis
- 22 Jahresergebnis IFRS PostAuto Stammhaus in Prozent des Betriebsergebnisses IFRS Segment Personenverkehr

Grafikverzeichnis

- 1 EY Review-Prozess
- 2 Rechtsgrundlagen Personenbeförderung
- 3 Bestellverfahren
- 4 Aufwand und Kosten
- 5 Planrechnung/Offerte
- 6 Effektive Ist-Rechnung
- 7 Wirkung Erlösauftrag PostAuto
- 8 Situation vor 1. Juli 2006
- 9 Situation vom 1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2011
- 10 Situation nach dem 1. Januar 2012

I. Verfahren

A. Ausgangslage und Vorgeschichte

- 1 Die PostAuto Schweiz AG («PostAuto») ist Konzessionsinhaberin im Bereich des Regionalen Personenverkehrs und 100%-Tochtergesellschaft der Subholding PostAuto AG unter der Schweizerischen Post AG («Post»).
- 2 Das Bundesamt für Verkehr («BAV») erhob im Rahmen einer vertieften subventionsrechtlichen Prüfung bei der PostAuto schwerwiegende Vorwürfe betreffend subventionsrechtlich unzulässigen Gewinnverschiebungen und demzufolge Bezug von zu hohen Abgeltungen. Die subventionsrechtliche Prüfung des BAV erfolgte für das Geschäftsjahr 2016, dem ersten unter der neuen Struktur von PostAuto. Das BAV monierte die Gewinnzuschläge und Zwischengewinne, welche gemäss dem Transferpreiskonzept im Verhältnis zwischen den PostAuto-Gesellschaften und der konzessionierten PostAuto unter der neuen Struktur zur Anwendung kamen. Davon ausgehend verlangte das BAV zunächst Zahlen des Vorjahres 2015 und, als diese Gewinnverschiebungen aus der Sparte «RPV» zeigten, zusätzlich die Zahlen von 2007 bis 2014.
- 3 Der Entwurf des Prüfungsberichts Revision BAV wurde der Post am 14. November 2017 zugestellt, mit der Aufforderung, die Sachverhaltsfeststellungen in diesem Bericht zu bestätigen oder allenfalls Korrekturen anzubringen.
- 4 Die Konzernleiterin der Post setzte eine Taskforce ein und beauftragte Ernst & Young AG («EY»), den Sachverhalt betreffend die Buchungspraxis für den ganzen Zeitraum von 2007 bis 2015 zu prüfen und die Gewinnverschiebungen in der Spartenrechnung der PostAuto zahlenmässig nachzuvollziehen. EY erstattete mündlich Zwischenbericht und legte am 22. Dezember 2017 einen Entwurf des Schlussberichts vor. Dieser bestätigte im Wesentlichen die vom BAV gemachten Feststellungen und auch den Umfang der Umbuchungen von der Sparte «RPV» in die Sparte «Übriges». Die Verschiebung der in der Sparte «RPV» erzielten Gewinne erfolgte durch eine Vielzahl von Einzelbuchungen, welche nicht durch Belege bzw. effektive Kosten hinterlegt waren und betriebswirtschaftlich nicht begründet werden konnten und zum Resultat hatten, die in der Sparte «RPV» erzielten Gewinne in die nicht abgeltungsberechtigte Sparte «Übriges» zu verschieben. Insgesamt wurden im gesamten Untersuchungszeitraum von 2007 bis 2015 rund 200'000 solcher Buchungszeilen festgestellt. Die Einzelbuchungen erfolgten entweder direkt oder indirekt über Kostenstellen.
- 5 Vor diesem Hintergrund beschloss die Konzernleiterin im Einvernehmen mit dem Verwaltungsratspräsidenten der Post am 22. Dezember 2017, die rechtlichen Verantwortlichkeiten im Zusammenhang mit dieser Buchungspraxis abklären zu lassen. Sie beauftragte Kellerhals Carrard Bern KIG («KC») zusammen mit EY mit der umfassenden Aufarbeitung des Sachverhalts unter Verantwortlichkeitsgesichtspunkten (interne Untersuchung).
- 6 EY fiel dabei die Aufgabe zu, in Zusammenarbeit mit und auf Anweisung von KC, die relevanten Daten und Dokumente zu identifizieren, forensisch zu sichern, auf einer Review-Plattform in lesbarer und durchsuchbarer Form bereitzustellen und unter Anleitung von KC beim Dokumenten-Review v.a. in technischer Hinsicht mitzuwirken.
- 7 Um Zeit zu gewinnen und um der Unternehmensleitung Post schon zu einem früheren Zeitpunkt erste Erkenntnisse zur Verfügung stellen zu können, hat KC im Zeitraum vom 22. Dezember 2017 bis am 22. Februar 2018 ausserhalb der Dokumentenplattform von EY eine Vorabana-

lyse («Vorabanalyse») durchgeführt. Diese Vorabanalyse erfolgte auf der Grundlage von Dokumenten, die KC direkt von der Post erhalten hat und hauptsächlich Protokolle (ohne Beilagen) umfasste.

- 8 Gestützt auf erste Ergebnisse dieser Vorabanalyse erstattete KC der Unternehmensleitung am 14. Januar 2018 einen ersten Zwischenbericht.
- 9 Am 8. Februar 2018 hat der Verwaltungsratspräsident der Post angesichts der in den Medien erhobenen, massiven Vorwürfe gegenüber der Konzernleiterin entschieden, die laufende Untersuchung an sich zu ziehen. Demzufolge rapportieren KC (und EY) seit dem 8. Februar 2018 direkt an den Verwaltungsratspräsidenten.
- 10 Auf Wunsch des Verwaltungsratspräsidenten der Post wurde von KC ein zweiter Zwischenbericht vom 11. Februar 2018 erstellt. Der zweite Zwischenbericht vom 11. Februar 2018 beruht in Fortschreibung des ersten Zwischenberichts vom 14. Januar 2018 in erster Linie auf der Vorabanalyse der von der Post direkt erhaltenen Unterlagen sowie auf ersten Erkenntnissen aus den Daten der Review-Plattform.

B. Auftrag

1. Auftrag vom 22. Dezember 2017

- 11 Die Post, vertreten durch Corporate Center, erteilte KC am 22. Dezember 2017 den Auftrag, mit Hilfe von EY die Vorgänge und die Praxis zu der vom BAV beanstandeten Gewinnverschiebung gemäss der Buchungspraxis der PostAuto im Zeitraum von 2007 bis 2015 (Sachverhalt) aufzuarbeiten und festzustellen.
- 12 Grundlage der Sachverhaltsermittlung bildeten in einer ersten Phase (22. Dezember 2017 bis 22. Februar 2018) die durch Corporate Center sowie die Interne Revision der Post vorab erhaltenen Unterlagen (v.a. Protokolle ohne Beilagen) sowie in einer zweiten Phase (23. Februar 2018 bis 31. Mai 2018) die von EY forensisch gesicherten und auf einer Review-Plattform zur Verfügung gestellten Dokumente und Daten.

2. Engagement Letter vom 8. Februar 2018

- 13 Die Post, vertreten durch Corporate Center, erteilte KC am 8. Februar 2018 den Auftrag, die Verantwortlichkeiten in Zusammenhang mit den vom BAV beanstandeten Gewinnverschiebungen im Zeitraum von 2007 bis 2015 (d.h. den Sachverhalt) aufzuarbeiten und festzustellen.

3. Nachtrag vom 8. März 2018 zum Engagement Letter

- 14 Im Nachtrag vom 8. März 2018 zum Engagement Letter vom 8. Februar 2018 wurden die Fragen konkretisiert, welche im Bericht beantwortet werden sollen.
- 15 [Fragen, die im Bericht beantwortet werden müssen]

C. Zweck des Berichts

- 16 Der Bericht wird für den Verwaltungsrat und dessen Anträge über das weitere Vorgehen im Zusammenhang mit der Wahl von Organen (Verwaltungsrat) und personellen Entscheidungen

(Konzernleitung) erstellt. Der Fokus des Berichts liegt deshalb auf Stufe Konzern und nicht auf Stufe PostAuto und den Regionen.

- 17 Weiter dient der Bericht als Grundlage für die Arbeit der Experten sowie der Rechtsvertreter und Vertreter des Bundes. Auf diesen Bericht kann deshalb in keinem anderen Zusammenhang abgestellt werden, und Dritte dürfen sich auf dieses Dokument in keiner Art und Weise verlassen oder sonst darauf abstellen.

D. Organisation, Vorgehen und Methodik

1. Organisation

1.1. Allgemeine Organisation

- 18 Die Grundzüge der Projektorganisation sind im Engagement Letter vom 8. Februar 2018 festgehalten. Die Untersuchung wurde in einer zweiten Phase ab dem 22. Februar 2018 in einer geänderten Projektorganisation geführt.
- 19 Die Sachverhaltsfragen wurden auf der Grundlage der durch EY forensisch gesicherten Daten auf der Review-Plattform beantwortet.
- 20 KC arbeitete direkt mit EY (eDiscovery) zusammen und war vollkommen frei, EY Anweisungen zur Dokumentensicherung und Datenauswertung zu erteilen. KC rapportierte an den Verwaltungsratspräsidenten sowie an die Experten, die durch den Verwaltungsratspräsidenten der Post eingesetzt worden sind. Alle Informations-, Dokumentations- und Kontaktbedürfnisse in den Konzern und zu PostAuto richtete KC an die Koordinationsstelle Untersuchung PostAuto, welche direkt dem Verwaltungsratspräsidenten unterstellt ist. Es kann festgehalten werden, dass sämtliche Informations-, Dokumentations- und Kontaktbedürfnisse von KC seitens der Post rasch und reibungslos befriedigt worden sind und KC frei von Weisungen oder Instruktionen der Post handeln konnte. Während der gesamten Untersuchung konnten ausserdem keinerlei Behinderungen von Untersuchungshandlungen und keine Verweigerung von Auskünften oder der Herausgabe von Dokumenten festgestellt werden. Im Gegenteil unterstützte die Koordinationsstelle Untersuchung PostAuto die Untersuchung durch KC und EY bestmöglich.
- 21 Der Verwaltungsratspräsident der Post hat KC zur Wahrung der Unabhängigkeit der internen Untersuchung von allen anderen Mandaten der Post und sämtlicher Konzerngesellschaften entbunden und die Erteilung von neuen anderen Mandaten an KC für die Dauer der internen Untersuchung untersagt.

1.2. Fedpol

- 22 Mit Beschluss vom 27. Februar 2018 hat der Bundesrat fedpol beauftragt, die Widerhandlungen nach den Art. 14 bis 18 Verwaltungsstrafgesetzbuch (VStR) und Art. 38 Subventionsgesetz (SuG) mit der Führung des Verwaltungsstrafverfahrens zu verfolgen und zu beurteilen. Das fedpol eröffnete das Strafverfahren mit Verfügung vom 2. März 2018.
- 23 Gemäss Aktennotiz zur Kickoff- und Koordinationssitzung vom 16. März 2018 geht das Verwaltungsstrafverfahren grundsätzlich allen weiteren laufenden Untersuchungen oder Prüfungen vor. Nur so kann gewährleistet werden, dass die Ermittlungen im Verwaltungsstrafverfahren nicht kontaminiert und mögliche Beweismittel unbrauchbar werden. Demzufolge hat nur fedpol Zugang zu den Informationen der betroffenen Unternehmen und Behörden. Diese dür-

fen nicht an Dritte weitergeleitet oder zugänglich gemacht werden. Das gleiche gilt für Anhörungen Betroffener. Die Befragungen durch die Verfahrensleitung haben Vorrang. Es ist an der Verfahrensleitung zu entscheiden, ob und wann sie anderen Behörden Akteneinsicht gewähren und ihnen die Durchführung von Befragungen gestattet wird.

2. Vorgehen

2.1. Memorandum vom 19. Juli 2017

- 24 Im Memorandum vom 19. Juli 2017 hat KC eine rechtliche Beurteilung zu den Transferpreisen und dem Subventionsrecht abgegeben. Die Ausführungen in diesem Memorandum sind als eine anwaltliche Beratung und nicht als unternehmensinterne Untersuchung zu qualifizieren.

2.2. Memorandum vom 10. Oktober 2017

- 25 Im Memorandum vom 10. Oktober 2017 hat KC eine rechtliche Beurteilung zur subventionsrechtlichen Rechnungsprüfung und zur strafrechtlichen Verantwortlichkeit abgegeben. Die Ausführungen in diesem Memorandum sind als eine anwaltliche Beratung und nicht als unternehmensinterne Untersuchung zu qualifizieren.

2.3. Memorandum vom 8. November 2017

- 26 Im Memorandum vom 8. November 2017 hat KC eine rechtliche Beurteilung zum Subventionsrecht und zur Anpassung der Spartenrechnung abgegeben. Die Ausführungen in diesem Memorandum sind als eine anwaltliche Beratung und nicht als unternehmensinterne Untersuchung zu qualifizieren.

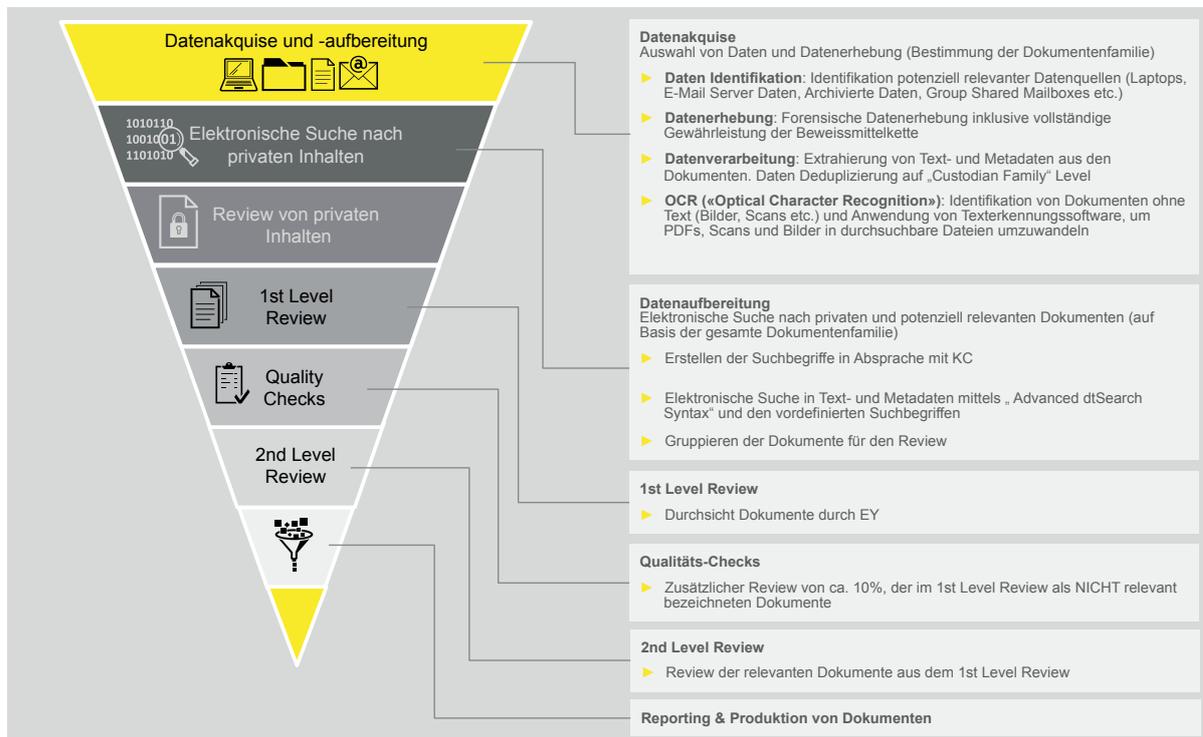
2.4. Zwischenberichte vom 14. Januar 2018 und vom 11. Februar 2018

- 27 Um Zeit zu gewinnen und der Leitung Post schon zu einem früheren Zeitpunkt erste Erkenntnisse zur Verfügung stellen zu können, hat KC im Zeitraum vom 22. Dezember 2017 bis am 22. Februar 2018 ausserhalb der Dokumentenplattform von EY eine Vorabanalyse durchgeführt. Diese Vorabanalyse basierte auf Dokumenten, welche KC von der Post zu diesem Zweck direkt erhalten hat. Diese Dokumentenlieferungen beinhalteten in erster Linie Protokolle aller Führungsebenen (Verwaltungsrat, VRA ARC, Konzernleitung, Geschäftsleitung PostAuto), jedoch in der Regel ohne Sitzungsunterlagen. Diese Unterlagen konnten zudem aus Zeitgründen nicht lückenlos und umfassend untersucht werden, sondern wurden nach Relevanz triagierte und priorisiert.
- 28 Auf Wunsch des Verwaltungsratspräsidenten der Post wurde von KC am 14. Januar 2018 ein erster und am 11. Februar 2018 ein zweiter Zwischenbericht erstellt. Diese Zwischenberichte beruhen in erster Linie auf der Vorabanalyse der von der Post direkt erhaltenen Unterlagen sowie auf ersten Erkenntnissen aus den Daten der Review-Plattform, die erst ab dem 22. Februar 2018 zur systematischen Auswertung der sichergestellten Daten in allen Funktionalitäten für KC verfügbar war. Es wurden zudem keine Befragungen der betroffenen Personen und von möglichen Zeugen sowie Experten vorgenommen.

3. Methodik

3.1. Gesamtüberblick Methodik

- 29 Die von EY angewandte Methodik unterteilte sich in sechs ineinandergreifende und über den Zeitraum vom 2. Februar 2018 bis 24. April 2018 durchgeführte Arbeitsschritte, die im Folgenden graphisch (sog. Trichtermodell) dargestellt werden.
- 30 Ziel der Anwendung dieser Methodik war es, für den Sachverhalt relevante Dokumente und Unterlagen zu identifizieren, forensisch zu erheben und diese (technisch) mit Hilfe einer Indextierungssoftware (Nuix) aufzubereiten und für eine Durchsicht (auch Review genannt) auf einer Review-Plattform zur Verfügung zu stellen.
- 31 Der Einsatz einer Review-Plattform erlaubte es, Dokumente manuell durch Reviewer (in diesem Fall Mitarbeiter primär von EY, sekundär auch von KC für den 1st Level Review und Mitarbeiter von KC für den 2nd Level Review) im Hinblick auf ihre Relevanz durchsehen zu lassen und das Dokumentenuniversum themenbezogen einzugrenzen.
- 32 Überdies wird in der Review-Plattform festgehalten, ob ein durchgesehenes Dokument relevant oder nicht relevant ist, und für relevante Dokumente kann im Weiteren eine Beschreibung vorgenommen werden.
- 33 Nachfolgend wird der EY Review-Prozess grafisch dargestellt:



Grafik 1: EY Review-Prozess

3.2. Schritt 1 – Datenakquise und -aufbereitung

- 34 Die Datenakquise und -aufbereitung umfasste die Identifikation, Erhebung und technische Verarbeitung von elektronischen Daten.

- 35 Die Datenidentifikation bezeichnete die erste Eingrenzung des Datenuniversums für den Sachverhalt im Fokus. Hierzu wurden insbesondere die folgenden und potentiell relevante Daten beinhaltenden Quellen berücksichtigt:
- Laptops,
 - E-Mail-Server-Daten,
 - Archivierte Daten (hierzu gehören auch archivierte E-Mails),
 - Group Shares und
 - Mailboxes (archiviert und nicht-archiviert).
- 36 Bei der Datenidentifikation wurden EY für den Sachverhalt relevante Quellen durch Mitarbeiter von Post und PostAuto sowie von KC angezeigt. Hierbei wurden ausschliesslich Datenquellen von Post und PostAuto berücksichtigt. Weitere Entitäten/Gesellschaften des Post-Konzerns sind weder Teil des eingangs angeführten Auftrags noch wurden solche abgedeckt.
- 37 Die berücksichtigten Quellen umfassen zum einen personenbezogene und zum anderen nicht-personenbezogene Daten. Als personenbezogene Daten werden solche verstanden, die einem bestimmten Organ oder einem Mitarbeiter der Entitäten PostAuto oder Post zugeordnet werden konnten. Hierzu gehörten u.a. persönliche Speicherablagen, E-Mails sowie Laptop-Daten. KC und EY haben dabei gemeinsam festgelegt, die Daten welcher Personen von PostAuto oder Post (sog. «Custodians») akquiriert, forensisch gesichert und später allenfalls auf der Review-Plattform zum Review aufgeladen wurden. Der Kreis dieser Custodians wurde im Laufe der Untersuchung schrittweise ausgedehnt. Als nicht-personenbezogene Daten werden dagegen solche bezeichnet, die einer Gruppe von Mitarbeitern und/oder Organen der vorgenannten Entitäten zugeordnet wurden. Zu den nicht-personenbezogenen Daten gehörten u.a. Projekt- und Abteilungsordner (Shares).
- 38 Als potentiell relevant identifizierte Daten wurden von EY bzw. durch Mitarbeiter der Post unter Anleitung von EY forensisch akquiriert. Hierzu wurde für jede als relevant identifizierte und erhobene Datenquelle eine Beweismittelkette (sog. «Chain of Custody-Formular») erstellt. Diese Beweismittelkette führt an, von wem welche Daten wann an EY übergeben wurden und konkretisiert im Weiteren den Umfang der zur Verfügung gestellten Daten. Hiervon abweichend wurden EY Dokumente z.T. direkt durch KC und Mitarbeiter der Post per E-Mail oder USB-Stick zur Verfügung gestellt. Die auf diese Weise durch KC übergebenen Dokumente stammten entweder aus der Vorabanalyse (d.h. mittelbar ebenfalls von PostAuto oder Post) oder aber von Hinweisgebern, die sich direkt an KC gewandt haben. In dieser Form zur Verfügung gestellte Daten wurden folglich nicht forensisch gesichert und eine Beweismittelkette konnte erst mit Erhalt der Daten durch EY begonnen werden.
- 39 Identifizierte Daten wurden zusätzlich in einem sog. «Data-Tracker» zusammengefasst. Der Data-Tracker führt für jeden Eintrag die Art der Daten, den Datenbesitzer, das Gerät (Aufbewahrung), die Art der Bereitstellung an EY (Identifikation) und weitere konkretisierende Informationen an. Es werden sowohl die personenbezogenen, als auch die nicht-personenbezogenen Daten berücksichtigt.
- 40 Der Data-Tracker führt überdies an, ob Daten direkt durch bzw. unter Anleitung von EY forensisch erhoben wurden oder in einem ersten Schritt durch KC oder Mitarbeiter der Post ohne Anleitung von EY und damit ohne Anwendung einer forensischen Akquisition erhoben wurden.

- 41 Die akquirierten Daten wurden weiterhin in drei Kategorien unterteilt. Die erste Kategorie umfasste Daten, die akquiriert und sowohl aufbereitet als auch vollständig für die weiteren Arbeitsschritte herangezogen wurden. Die zweite Kategorie umfasste Daten, die akquiriert und teilweise durchsucht wurden, und die dritte Kategorie umfasste Daten, die ausschliesslich akquiriert und nicht durchsucht wurden.
- 42 Insgesamt wurden gemäss Data-Tracker zum Stand 20. April 2018 für 225 Einträge Daten aufbereitet. Dieselbe Übersicht wurde zwecks Bereitstellung an fedpol im April 2018 einem von Post beauftragten Rechtsanwalt zur Verfügung gestellt.
- 43 Die akquirierten Daten der vorgenannten ersten und zweiten Kategorie wurden im Anschluss durch EY technisch verarbeitet. In einem ersten Schritt wurden hierzu Text- und selektiv Metadaten extrahiert (hier zu verstehen als Sicherstellung der Durchsuchbarkeit von Daten) sowie Daten dedupliziert (hier zu verstehen als Reduktion von mehr als einmal innerhalb einer Quelle vorliegenden Daten). Weiterhin umfasste die Verarbeitung von Daten die Anwendung der technischen Anwendung Optical Character Recognition (OCR), mit der nicht-auslesbare Daten, wie bspw. PDF-Dokumente, für eine Review-Plattform lesbar gemacht wurden.
- 44 Insgesamt wurden bis zum Stand dieses Berichts in etwa 2,9 Mio. Daten (bspw. E-Mails, PDFs Word-Dokumente und Excel-Dokumente) erhoben und in die Review-Plattform eingespielt.

3.3. Schritt 2 – Datenaufbereitung

- 45 Die Datenaufbereitung umfasste die Filterung des Datenuniversums unter Anwendung von Suchbegriffen sowie den Einsatz technischer Lösungen («Advanced dtSearch Syntax») und die anschliessende Gruppierung von Dokumenten für den Review.
- 46 Ziel war es, das unter Schritt 1 – Datenakquise angeführte Datenuniversum auf eine für einen manuellen Review anwendbare (relevante) Grösse zu begrenzen.
- 47 In einem ersten Schritt wurden hierzu Suchbegriffe definiert. Als Suchbegriffe werden Wörter und Zahlen und die Kombination derselben verstanden. Suchbegriffe wurden gemeinsam durch EY und KC vorbereitet und anschliessend gemäss Instruktion von KC festgelegt. Die Basis für die Findung von relevanten Suchbegriffen bildete das Verständnis beider vorgenannter Parteien des eingangs beschriebenen Sachverhalts. Dieses Verständnis ergab sich durch Darstellungen von Mitarbeitern und Organen der Post bzw. PostAuto zum Hintergrund des Sachverhalts sowie durch die im Rahmen der Vorabanalyse selektiv zur Verfügung gestellten Dokumente.
- 48 Initial und zum Stand 5. Februar 2018 umfasste die Suchbegriffsliste 92 Einträge. Dieser Liste lagen sowohl Vorschläge von EY als auch von KC zugrunde. Für die in der Liste angeführten Begriffe wurden im Anschluss Suchen innerhalb des zu diesem Datum erhobenen Datenuniversums durchgeführt.
- 49 Die Ergebnisse zu diesen Suchen wurden im Anschluss von EY an KC übermittelt. Anhand der Ergebnisse und in mehreren Iterationen wurden sowohl die Suchbegriffe gemäss den Instruktionen von KC angepasst als auch die Liste der Suchbegriffe gemäss von EY durch KC erhaltenen Instruktionen eingegrenzt. Zu den Ergebnissen ist anzumerken, dass hierunter solche Dateien verstanden werden, die Suchbegriffe anführten.

- 50 Die abschliessend für die folgenden Arbeitsschritte eingesetzte Suchbegriffsliste hat zum Stand 20. Februar 2018 insgesamt 23 Begriffe umfasst und es wurden initial 8026 Dateien als für eine Durchsicht relevant festgelegt.
- 51 Im Falle einer Erweiterung des Datenuniversums wurden diese Begriffe jeweils erneut angewandt. Dementsprechend festgestellte zusätzliche Ergebnisse wurden ebenfalls in den folgenden Arbeitsschritten berücksichtigt.
- 52 Abschliessend wurden Daten in sog. «Batches» gruppiert. Unter Batches wird das Zusammenfassen von Dateien in bearbeitbaren Mengen verstanden. Es wurde von EY festgelegt, dass ein Batch für den 1st Level Review 50 Dateien umfasst.

3.4. Schritt 3 – 1st Level Review

- 53 In einer ersten Phase umfasste der 1st Level Review die Durchsicht von Dateien, die mit Schritt 1 akquiriert und Schritt 2 aufbereitet wurden. Der 1st Level Review hatte zum Ziel, aufbereitete und in Form von Batches zur Verfügung gestellte Dateien weiter einzugrenzen. Hierzu wurden durch EY Mitarbeiter eingesetzt, die in den Sachverhalt eingearbeitet wurden und ausschliesslich auf der eingesetzten Review-Plattform gearbeitet haben. Pünktuell, aber untergeordnet waren auch Mitarbeitende von KC im Rahmen des 1st Level Reviews tätig.
- 54 In den 1st Level Review wurden als Resultat aus den Arbeitsschritten 1 und 2 zum Stand 24. April 2018 insgesamt 21'550 Dateien zur Durchsicht eingeführt. Die Sichtung dieser Dokumente wurde in der Review-Plattform, für die jeder eingesetzte EY-Mitarbeiter einen separaten Zugang erhalten hat, vorgenommen. Die Durchsicht der Dateien umfasste eine inhaltliche Einordnung der Dateien vor dem Hintergrund des eingangs dargestellten Sachverhalts. Hierzu wurde in der Review-Plattform die Möglichkeit hinterlegt, Daten wie folgt zu kategorisieren:
- relevant und
 - nicht-relevant.
- 55 Als relevant wurde eine Datei eingeordnet, wenn sie Informationen betreffend den Sachverhalt beinhaltet. Als nicht-relevant wurde eine Datei eingeordnet, wenn sie keine Informationen betreffend den Sachverhalt beinhaltet. Sobald eine Datei in die Kategorie relevant eingeordnet wurde, hat der jeweilige EY-Mitarbeiter schriftlich in der Review-Plattform eine diese Entscheidung begründende Erklärung hinterlegt.
- 56 Insgesamt wurden zum Stand dieses Berichts 4022 Dokumente der Kategorie Relevant zugeordnet.

3.5. Schritt 4 – Qualitäts-Checks

- 57 Im Anschluss an den 1st Level Review wurden Qualitäts-Checks durchgeführt. Hierzu wurden 10% der in der Kategorie nicht-relevant eingeordneten Dateien erneut durchgesehen. Ziel war es, sicherzustellen, dass Dateien der richtigen Kategorie zugeordnet worden waren. Im Falle, dass ein EY-Mitarbeiter eine Zuordnung abweichend vorgenommen hatte, wurde das Ergebnis innerhalb der eingesetzten Gruppe von EY-Mitarbeitern besprochen.

3.6. Schritt 5 – 2nd Level Review

- 58 Anschliessend an die Durchführung der Qualitäts-Checks wurde der 2nd Level Review durch EY vorbereitet. Hierzu wurden erneut Batches gebildet, die KC zur Verfügung gestellt wurden.

Diese Batches setzten sich aus Dateien zusammen, die der Kategorie relevant zugeordnet worden waren. Zusätzlich wurde dem 2nd Level Review ebenfalls die Möglichkeit gegeben, Dokumente als relevant oder nicht-relevant einzuordnen und eine schriftliche Begründung zu hinterlegen.

59 Zum Stand dieses Berichts wurden 4022 Dokumente durch EY in den 2nd Level Review eingeführt.

60 Schliesslich wurde KC durch EY mit der Adressierung separater Anfragen sowie technischer Hilfestellung unterstützt. Hierzu gehörten u.a. die Anordnung der Dateien und die Erstellung von Ordnerstrukturen innerhalb der Plattform gemäss den Instruktionen von KC.

3.7. Schritt 6 – Reporting & Produktion von Dokumenten

61 Im Rahmen der Erbringung der eDiscovery- und Review-Beratungsleistungen hat EY ebenfalls zum Stand des Review-Fortschritts gegenüber Post und KC Bericht erstattet und auf Wunsch von KC Dokumente produziert. Unter Produktion von Dokumenten wird das Ausspielen von Dateien, die in der Review-Plattform vorliegen, verstanden.

E. Einschränkungen

62 KC erstellte diesen Bericht nach bestem Wissen. Für die von EY untersuchten Fragen und ausgeführten Arbeits- bzw. Untersuchungsschritte liegt die Verantwortung bei EY.

63 Die KC hat sich bei der Sachverhaltsermittlung ausschliesslich auf die Aussagen der Personen, die in punktuellen Informationsgesprächen (vor Eröffnung des Strafverfahrens) die Daten und Hintergründe erklärt haben, sowie auf die von Post zur Verfügung gestellten Unterlagen gestützt. Die in Rz. 29 ff. dargestellte Methodik ist ebenfalls eine Einschränkung. Es ist nicht ausgeschlossen, dass Sachverhaltselemente nicht oder nicht vollständig in die Beurteilung eingeflossen sind, insbesondere wegen fehlender Angaben von Organen oder Mitarbeitern der Post oder PostAuto-Gesellschaften bzw. zurückhaltender Beantwortung von Fragen durch Organe oder Mitarbeiter der Post oder PostAuto-Gesellschaften oder der Zeitverhältnisse (insbesondere der durch Post gesetzten Berichterstattungstermine). Zu berücksichtigen ist auch, dass die Expertenberichte auf dem Entwurf vom 30. April 2018 basieren, und die Experten für den finalen Bericht keine wesentlichen Änderungen mehr zuliesse. Damit konnten nicht alle Erkenntnisse von KC berücksichtigt werden.

64 Fedpol hat festgelegt, dass Organe und Mitarbeiter der Post und PostAuto nicht befragt werden dürfen (vgl. Verfügung vom 2. März 2018). Eine Befragung der involvierten Personen hätte weitere Klärungen betreffend die tatsächlichen Abläufe und die Motivation der Beteiligten bringen, Erkenntnis- und Beweismittellücken schliessen und die Aussagen dieses Berichts erhärten bzw. relativieren können.

65 Die Aussagen und die Dokumente wurden nicht auf ihre Plausibilität geprüft und es wurde keine Prüfung darüber vorgenommen, ob die in den Dokumenten aufgeführten Prozesse und Vorgehensweisen tatsächlich umgesetzt wurden (Einhaltprüfung). Wenn beispielsweise eine Person auf dem Verteiler eines Dokumentes der Post oder der PostAuto aufgeführt ist, wurde von KC angenommen, dass diese Person Zugang zum entsprechenden Dokument hatte. Ob diese Person tatsächlich Zugang zu diesem Dokument hatte und das Dokument erhalten und gelesen hat, kann von KC ohne Befragung der Person nicht beurteilt werden.

- 66 Der Bericht beschränkt sich auf die Sachverhaltsermittlung im Zeitraum 2007 bis 2015. Um die Gesamtzusammenhänge besser zu verstehen, werden auch einige Aussagen zu Vorgängen in den Jahren 1998 bis 2006 sowie 2016 bis heute gemacht.
- 67 Der Bericht enthält auftragsgemäss weder vertiefte rechtliche Beurteilungen noch Ausführungen über geschäftspolitische oder geschäftsethische Aspekte.
- 68 Der Bericht wird für den Verwaltungsrat der Post und für dessen Anträge über das weitere Vorgehen im Zusammenhang mit der Wahl von Organen (Verwaltungsrat) und personellen Entscheidungen (Konzernleitung) erstellt. Weiter dient der Bericht als Grundlage für die Arbeit der Experten (Zweck des Berichts). Auf diesen Bericht kann deshalb in keinem anderen Zusammenhang abgestellt werden, und Dritte dürfen sich auf dieses Dokument in keiner Art und Weise verlassen oder sonst darauf abstellen.
- 69 [Empfänger des Berichts vom 31. Mai 2018]
- 70 [Vertraulichkeitsregelungen für die Empfänger des Berichts vom 31. Mai 2018]
- 71 [Vorgehen, falls Vertraulichkeitsregelung verletzt wird]
- 72 [Regelung betreffend Herausgabe des Berichts vom 31. Mai 2018]

II. Zusammenfassung

A. Die wichtigsten Ereignisse im Überblick

Datum	Ereignis
1998	
	Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts mit Rechtspersönlichkeit und Sitz in Bern
2002	
	Post führte die International Financial Reporting Standards (IFRS) als Rechnungslegungsstandard für die externe Finanzberichterstattung ein.
22. Mai 2002	Botschaft des Bundesrates über die Änderung des Postorganisationsgesetzes
2005	
23. Februar 2005	Eintragung der PostAuto in das Handelsregister
2006	
13. Januar 2006	Das BAV forderte eine Überleitung des Ergebnisses IFRS zum Ergebnis REVO durch die Revisionstelle prüfen zu lassen.
Juni 2006	Das Bundesamt für Justiz hielt in einem Gutachten fest, dass die Auslagerung von PostAuto in eine Aktiengesellschaft rechtmässig ist.
1. Juli 2006	Aufnahme der Geschäftstätigkeit der PostAuto
2007	
27. März 2007	Wochenbesprechung vom 27. März 2007 von Daniel Landolf und PERSON 040 mit Ulrich Gygi, PERSON 081 sowie PERSON 019 betreffend Rechnungswesen PostAuto
29. März 2007	Prüfungsbericht Revision BAV über subventionsrechtliche Prüfung
2010	
1. Januar 2010	Inkrafttreten Personenbeförderungsgesetz
1. Januar 2010	Inkrafttreten der Verordnung über die Abgeltung des regionalen Personenverkehrs
1. Februar 2010	Durchführung einer Prüfung zum Thema Kosten- und Leistungsrechnung der PostAuto durch die Revision BAV
2011	
1. Januar 2011	Inkrafttreten der Verordnung über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen
5. Juli 2011	Schreiben der Konferenz der kantonalen Direktoren an das BAV

Datum	Ereignis
19. August 2011	Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV zum Schreiben vom 5. Juli 2011 der Konferenz der kantonalen Direktoren des öffentlichen Verkehrs
8. September 2011	Postrapport zur Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV im Bundeshaus Nord
2012	
Juni 2012	Preisüberwacher kontaktierte PostAuto
26. November 2012	Sitzung von Post, UVEK, EFV, PostAuto und BAV unter Anwesenheit von Susanne Ruoff, in welcher explizit festgehalten wurde, dass <i>«der Eigner Bund (UVEK/EFV) sowie der Besteller Bund (BAV) [...] sich einig [sind], dass eine branchenübliche Rendite im abgeltungsberechtigten Verkehr gleich null ist»</i>
21. Dezember 2012	Schreiben des Preisüberwachers an Susanne Ruoff
2013	
5./6. Februar 2013	Konzernleitung der Post beauftragte die PostAuto in der Konzernleitung-Klausur vom 5./6. Februar 2013, zwecks Gewinnsicherung eine Einschätzung der Wirkung struktureller Anpassungen, inkl. Akquisition von Zulieferern, vorzunehmen und für die Konzernleitung-Klausur vom 1. bis 3. Mai 2013 eine Grundlage vorzubereiten
6. März 2013	Treffen Preisüberwacher, BAV und PostAuto (Analyse des Gewinns 2011)
28. März 2013	Entwurf Memorandum «Stellungnahme F» zur Gewinnsicherung PostAuto von den Autoren [NAME], [NAME], [NAME]
8. April 2013	E-Mail von Pascal Koradi zur Aktennotiz Gewinnsicherung PA Stammgeschäft vom 3. April 2013
17. April 2013	Aktennotiz «Gewinnsicherung PostAuto» von PERSON 040 mit vier Lösungsansätzen
23. April 2013	Memorandum «Stellungnahme F» zur Gewinnsicherung PostAuto
1. Mai bis 3. Mai 2013	Konzernleitung-Strategieklausur 2013. Die Konzernleitung beauftragte PostAuto damit, den Lösungsansatz Nr. 1 «juristische Neustrukturierung Segment PostAuto» als Konzernleitungsantrag auszuarbeiten und vorzulegen
14. Mai bis 21. August 2013	Prüfung Ortsbus durch die Interne Revision
31. Mai 2013	Aktennotiz von PERSON 040 «Gewinnsicherung – Vorgehen Juristische Neustrukturierung Segment PA» als Information für die Konzernleitung erwähnte als eines der Risiken der Buchhaltung des heutigen Accountingsystems, dass die <i>«aktuell noch genutzte «Verrechnungslogik» mit Belastung des RPV-Geschäftes innerhalb der «Periode 15» per Ende Jahr noch zwei Mal zur Anwendung käme»</i>

Datum	Ereignis
5. Juni 2013	Sitzung der Konzernleitung Die Aktennotiz vom 31. Mai 2013 zur «Gewinnsicherung – Vorgehen Juristische Neustrukturierung Segment PA» wurde diskutiert
Juli 2013	E-Mail Verkehr zwischen PERSON 023 (Interne Revision) und PERSON 055, im Zusammenhang mit den «Korrekturbuchungen» in der Periode 15
21. August 2013	Aktennotiz «Prüfung Ortsbus» der Internen Revision an VRA A&R, sowie an Daniel Landolf
21. August 2013	Prüfungsbericht Prüfung Ortsbus
17. September 2013	Sitzung VRA ARC, an der die Prüfung Ortsbus thematisiert wurde
24. September 2013	Sitzung des Verwaltungsrates der Post
21. November 2013	Bericht «Entscheidungsgrundlage Value Save» von Taskforce ValueSave, PERSON 040
2014	
30. Januar 2014	Jahresbericht 2013 der Konzernrevision enthielt unter dem Titel «Post-Auto AG zwischen Stuhl und Bank» u.a. Hinweise auf ein Reputationsrisiko in der Öffentlichkeit und dass die finanziellen Resultate zu Diskussionen mit dem Regulator führen könnten.
19. Februar 2014	In der Aktennotiz 2014 «FIRMA-Juristische Neustrukturierung Segment PA» von PERSON 040 für die Sitzung KL vom 19. Februar 2014 wurde auf die juristische Neustrukturierung eingegangen. Wiederum wurde die <i>Verrechnungslogik mit Belastung des RPV-Geschäftes innerhalb der «Periode 15»</i> erwähnt
31. März 2014	Schreiben der Post an das BAV
22. April 2014	Sitzung des VRA ONR. Projekt FIRMA wird eingeführt
19. Mai 2014	Schreiben des BAV an die Post
27. Mai 2014	Sitzung des Verwaltungsrates der Post
16. Juni 2014	Schreiben der Post an das BAV
19. November 2014	Genehmigung der Umsetzung des Projektes IMPRESA an der Sitzung der Konzernleitung
2015	
23. September 2015	Prüfungsbericht Revision BAV vom 23. September 2015
13. November 2015	C-Briefing von Markus Schumacher, [NAME] und PERSON 020
17. November 2015	Der VRA ARC befasste sich am 17. November 2015 mit der Einsichtnahme in die Berichte der Internen Revision seitens des BAV. Adriano P. Vassalli beantragte, auf die Anfrage des BAV nicht einzugehen, was die Zustimmung findet

Datum	Ereignis
2016	
1. Januar 2016	Neue juristische Struktur von PostAuto (Subholding) ist operativ
21. Juni 2016	Sitzung des VRA ARC
23. August 2016	Sitzung des VRA ARC
2. September 2016	Ankündigung der subventionsrechtlichen Prüfung durch BAV
29. November 2016	Sitzung des Verwaltungsrates Post
2017	
14. August 2017	Schreiben des BAV an Susanne Ruoff
September 2017	Nach mehreren Briefwechseln wurde anlässlich eines Spitzentreffens (u.a. zwischen Susanne Ruoff und Direktor BAV) anfangs September 2017 die volle Kooperation der PostAuto-Gesellschaften zugesichert. Daraufhin wurden die Unterlagen abgegeben, welche notwendig waren, um die subventionsrechtliche Prüfung durchzuführen
7. Dezember 2017	Stellungnahme von Daniel Landolf zuhanden Susanne Ruoff
13. Dezember 2017	Schlussbesprechung zu der subventionsrechtlichen Prüfung
28. Dezember 2017	Stellungnahme von Daniel Landolf zuhanden des Verwaltungsrates
2018	
1. Februar 2018	Prüfungsbericht zu der subventionsrechtlichen Prüfung

B. Grober Überblick über die Personen

[Tabelle aus Gründen des Persönlichkeitsschutzes gelöscht]

C. System der Gewinnverschiebung

1. Gewinnverschiebungen

- 73 Es stellt sich die Frage, wie das System der Gewinnverschiebung von der Sparte «RPV» in die Sparte «Übriges» konkret funktionierte.
- 74 Die PostAuto hat während Jahren ein System der Manipulation der Kosten- und Leistungsrechnung (Betriebsbuchhaltung) unterhalten. Das System umfasste organisatorische Anweisungen, systemtechnische Vorkehrungen in SAP mit eigenen Konten, planmässige Genehmigungs- und Prüfungsabläufe, Instruktionen von Mitarbeitern etc. Die Vornahme der Manipulationen war Bestandteil des jährlichen Terminplans und damit fester Bestandteil der Abläufe.
- 75 Die PostAuto hat in den Jahren 2007 bis 2015 jährliche Gewinne in der Sparte «RPV» zwischen CHF 0.2 Mio. bis CHF 5.3 Mio. ausgewiesen. Die effektiven Gewinne waren um gesamthaft CHF 90.87 Mio. (netto) höher.
- Die PostAuto hat im **Zeitraum 2007 bis und mit 2015** über die Buchung fiktiver Aufwände und Erlöskürzungen in der Periode 15 gesamthaft CHF 90.87 Mio. (netto) Gewinn aus der subventionierten Sparte «RPV» auf die Sparte «Übriges» umgebucht. Diese Umbuchungen

erfolgten in der Linienrechnung SAP (Kosten- und Leistungsrechnung) und wurden gegenüber dem BAV nicht offengelegt.

- Im **Geschäftsjahr 2016** entsprach das handels- und steuerrechtliche Ergebnis der PostAuto von CHF 0.61 Mio. nicht dem Ergebnis, welches aus den abgeltungsberechtigten Aktivitäten erwirtschaftet wurde. Aufgrund der Holdingstrukturen und den damit verbundenen Verrechnungsmethoden fielen Ergebnisse (d.h. indirekte Gewinne oder Verluste) buchhalterisch zu einem wesentlichen Anteil in den zuliefernden Konzerngesellschaften an. Für subventionsrechtliche Zwecke wurden diese «indirekten» Gewinne/Verluste nicht eliminiert.
- 76 Gemäss Medienmitteilung hat PostAuto in den Jahren 2007 bis 2015 mit unrechtmässigen Umbuchungen zu hohe Abgeltungen erhalten. Den geforderten Betrag von 78,3 Millionen Franken zahlt PostAuto an Bund und Kantone zurück. Dies führt dazu, dass das Betriebsergebnis bei –69 Millionen Franken liegt. Der Betriebsertrag von PostAuto sinkt auf 836 Millionen Franken. Zusätzlich wurde für die Jahre 2016 bis 2017 eine Rückstellung im Umfang von 30 Millionen Franken vorgenommen.
- 77 Die bei PostAuto seit langem gepflegte Buchungspraxis hatte vermutlich anfänglich zum Ziel, die unterschiedlich hohen Margen von PostAuto in den verschiedenen Regionen «zu glätten» bzw. einander anzugleichen. Gleichzeitig dürften diese Buchungen aber von Anfang an auch ein Instrument der Gewinnsicherung gewesen sein, mit dem Ziel, die effektiv in der subventionierten Sparte «RPV» jährlich erzielten Gewinne tiefer darzustellen und diese zu einem grossen Teil in die Sparte «Übriges» – und damit in einen Bereich ausserhalb der direkten Zuständigkeit und Einsicht der Aufsichtsbehörde und der Besteller – zu verschieben.
- 78 Diese Verschiebung erfolgte mit einer Vielzahl von Buchungen, welche sowohl Aufwandpositionen (Erhöhung des Aufwandes) als auch Ertragspositionen (Kürzung von Erlösen) betrafen. Die Ist-Kostenrechnung der Fahrplanperioden, die in der Regel wesentlich besser ausfiel als in der Offerte/Planrechnung prognostiziert, sollte damit nachträglich der Planrechnung dieser Periode angeglichen werden. Je erfolgreicher die PostAuto im Rahmen des Bestellprozesses in einer Region verhandelte, desto grösser wurde dadurch später der «Bedarf», die Differenz zwischen Plan- und Ist-Rechnung nachträglich «aufzufüllen»; das heisst, umso mehr mussten Aufwandpositionen in der Ist-Kostenrechnung vergrössert und/oder Ertragspositionen vermindert werden.

2. Buchungsperiode 15

- 79 Die nachträglichen Buchungen erfolgten in der «Periode 15» – entweder direkt oder indirekt – über Kostenstellen. Im gesamten Untersuchungszeitraum sind in diesem Zusammenhang rund 200'000 relevante Buchungszeilen festzustellen. Die Perioden 1–12 bildeten dagegen die effektiven Ist-Kosten eines Fahrplanjahres ab und in den Perioden 13 und 14 wurden einmalige Effekte korrigiert. Die Betriebsführung und interne Steuerung erfolgte dabei vermutlich auf der Basis der effektiven Zahlen (Perioden 1–12), allenfalls unter Berücksichtigung von Sondereffekten (Perioden 13 und 14). Gegenüber dem BAV und den Bestellern wurden dagegen die Zahlen auf der Basis der Perioden 1–15 rapportiert.
- 80 Nach heutigem Kenntnisstand dürften die Buchungen in der Periode 15 ganz oder zumindest zum allergrössten Teil rein fiktive Kosten bzw. Erlösminderungen zum Gegenstand gehabt haben. Als Gegenkonto weisen die Umbuchungen mehrheitlich ein Konto in der Sparte «Übri-

ges» auf. Der Effekt dieser Buchungen war, dass der Gewinn grösstenteils nicht mehr in der abgeltungsberechtigten Sparte «RPV», sondern in der Sparte «Übriges» erschien. In der Sparte «RPV» wurde somit ein «gewillkürter» Gewinn ausgewiesen (teilweise aber sogar Verluste zulasten der Reserven).

3. Rechtliche Zulässigkeit

- 81 Diese Buchungspraxis verletzte die Vorschriften der (früheren REVO) und der RKV, welche u.a. einen transparenten Ausweis des Spartenerfolges und der (effektiven) Ist-Kosten verlangen. Zumindest seit Inkrafttreten der RKV müssen die Ist-Werte der vorangehenden Fahrplanperiode den Bestellern im Rahmen des Bestellprozesses spontan offengelegt werden, sodass ein zu tiefer Gewinnausweis potenziell die Verhandlungen über die Abgeltungen beeinflusste. Zudem basierte auch die Berichterstattung von der PostAuto an das BAV auf den Perioden 1–15 und damit nicht auf den effektiven Ist-Kosten (Perioden 1–12).
- 82 Die Umbuchung der Gewinne aus der Sparte «RPV» bis Ende 2015 waren bedeutend, gesetzlich nicht begründet und wurden gegenüber dem BAV nicht transparent offengelegt (siehe dazu Rz. 576).
- 83 Die Vermutung liegt nahe, dass die Schaffung von zwei Buchungskreisen im Jahr 2006 im Wesentlichen der Verschleierung und Optimierung des Manipulationssystems diene (siehe dazu Rz. 673 ff.). Potentielle zusätzliche Rechtsverletzungen wurden dabei in Kauf genommen.
- 84 Die Höhe der Management Fees und insbesondere der Lizenzgebühren führt zum Schluss, dass diese wirtschaftlich nicht begründet waren und daher wissentlich überhöhte, nicht gerechtfertigte Rechnungen ausgestellt und als Aufwand in der Finanzbuchhaltung verbucht wurden. Diese offensichtliche verdeckte Gewinnausschüttung führte konsequenterweise zu falschen obligationenrechtlichen Jahresrechnungen von PostAuto (siehe dazu Rz. 687 ff.).
- 85 Spätestens ab dem Januar 2013 fehlen in der Jahresrechnung von PostAuto Rückstellungen für Rückerstattungen, die aus den widerrechtlichen Buchungen in Periode 15 resultieren.
- 86 Die offensichtlichen verdeckten Gewinnausschüttungen und die fehlenden Rückstellungen führen konsequenterweise zu wesentlich falsch dargestellten obligationenrechtlichen Jahresrechnungen von PostAuto.
- 87 Die vorgenommene Verteilung der Lizenzgebühren in der Kosten- und Leistungsrechnung (siehe dazu Rz. 685) widerspricht deren Berechnungsgrundlage. Dieses Vorgehen widerspricht Art. 19 Abs. 3 REVO, wonach die Kostenumlage auf die Kostenstellen und Kostenträger aufgrund der direkt für sie geleisteten Leistungsmengen und der Kostensätze erfolgt, und Art. 13 Abs. 1 RKV, wonach das Leistungs- und das Verursacherprinzip sowie das Prinzip der Vollkostenrechnung einzuhalten sind.
- 88 Im Lagebericht 2012, der nicht Bestandteil der geprüften Konzernrechnung ist, wurden irreführende Angaben gemacht. Die Aussage «*Die erstmalige Abführung der Management- und Lizenzgebühren an das Stammhaus Post beeinflusste das Betriebsergebnis erheblich. Daraus resultierte ein um 27 Millionen Franken tieferes Betriebsergebnis als im Vorjahr.*» stimmt nicht (siehe dazu Rz. 709).

D. Einführung der Gewinnverschiebung

89-93 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

E. Anordnung der Buchungspraxis/Gewinnverschiebung

94-96 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

F. Systematisches Vorgehen

97-98 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

G. Verwendung der Sparten- und Linienrechnungen

99-101 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

H. Kenntnis auf Konzernstufe

102-152 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

I. Keine Abklärungen zur rechtlichen Zulässigkeit

153-158 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

J. Hinweise auf die Rechtswidrigkeit

159-167 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

K. Aufsicht und Prüfungen

168-190 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

L. Persönliche Bereicherung

191-205 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

M. Verdeckte Gewinnausschüttungen

206–207 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

N. Weitere relevante Fragestellungen

208–211 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

III. Organisation und Organe

A. Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts

1. Rechtsgrundlagen

1.1. Postorganisationsgesetz

1.1.1 Postorganisationsgesetz vom 30. April 1997

212 Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Liberalisierung unterbreitete der Bundesrat dem Parlament die Botschaft zum Postgesetz vom 10. Juni 1996 (Botschaft PG) mitsamt dem entsprechenden Entwurf für ein Postgesetz.¹ Zudem unterbreitete der Bundesrat dem Parlament die Botschaft zu einem Postorganisationsgesetz und zu einem Telekommunikationsunternehmungsgesetz vom 10. Juni 1996 (Botschaft POG) mitsamt den entsprechenden Entwürfen des Bundesgesetzes über die Organisation der Postunternehmung des Bundes sowie des Bundesgesetzes über die Organisation der Telekommunikationsunternehmung des Bundes.² Die Entwürfe waren auf einander abgestimmt.³

1.1.2 Hintergrund

213 Der Bundesrat hatte sich im Rahmen der Legislaturplanung 1991–1995 zum Ziel gesetzt, im Bereich der Kommunikation eine Öffnung des Marktes unter Gewährleistung der Grundversorgung umzusetzen. Gleichzeitig sollte die Wettbewerbsfähigkeit des Kommunikationsstandortes Schweiz und der Post, Telefon- und Telegrafienbetriebe gestärkt werden.⁴

214 Die Reform sah die Umwandlung der PTT-Betriebe in zwei selbständige Unternehmungen vor. Die Post sollte die Form einer rechtlich selbständigen Anstalt aufweisen, während die Telekommunikationsunternehmung als spezialgesetzliche Aktiengesellschaft ausgestaltet wurde.⁵

215 Mit dem Entwurf für ein neues Postgesetz sollten die Voraussetzungen für eine schrittweise Liberalisierung des schweizerischen Postmarkts geschaffen werden.⁶ Der Entwurf für ein neues Postgesetz war im Rahmen von Art. 92 BV als Grundsatzgesetz ausgestaltet. Mit der Ausgestaltung des Entwurfs als Grundsatzgesetz war eine Kompetenzdelegation an den Bundesrat verbunden, die durch das Gesetz in ihren Grundzügen vorgegebene Liberalisierung zu vollziehen.⁷

216 Auch das Postorganisationsgesetz war als Grundsatzgesetz ausgestaltet. Der Verwaltungsrat der Post als selbständige Anstalt sollte ein Organisationsreglement erlassen. Die Markt- und Konkurrenzfähigkeit der Post solle insbesondere durch eine Delegation von Kompetenzen an die Unternehmung selber erreicht werden. Künftig solle es keine Budgetgenehmigung mehr durch das Parlament geben: Für die Post würde der Bundesrat den Geschäftsbericht genehmigen. Die Unternehmung Post als selbständige Anstalt sollte zudem vom Organisationsgesetz und weitestgehend vom Finanzhaushaltsgesetz ausgenommen werden. Der Bundesrat würde künftig für die Post strategische Ziele formulieren.⁸

1 Botschaft PG, S. 1249 ff.

2 Botschaft POG, S. 1306 ff.

3 Botschaft PG, S. 1250; Botschaft POG, S. 1308.

4 Botschaft POG, S. 1307.

5 Botschaft POG, S. 1307.

6 Botschaft PG, S. 1250.

7 Botschaft PG, S. 1250.

8 Botschaft POG, S. 1307.

217 Das Postgesetz vom 30. April 1997 sowie das Bundesgesetz über die Organisation der Postunternehmung des Bundes (Postorganisationsgesetz, POG 1997) vom 30. April 1997 traten am 1. Januar 1998 in Kraft. Gegenstand des Postorganisationsgesetzes war die Errichtung und die Organisation der Postunternehmung (Art. 2 POG).

1.1.3 Änderungen vom 13. Dezember 2002

218 Der Bundesrat veröffentlichte am 22. Mai 2002 eine Gesamtschau zur weiteren Entwicklung des Postwesens in der Schweiz und eine Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes (Botschaft, Änderungen POG).

219 Als Gründe für eine kontrollierte und schrittweise Marktöffnung in der Schweiz nannte der Bundesrat u.a. die zunehmenden Integrationsbestrebungen innerhalb der EU und die von der EU geplanten weiteren Öffnungsschritte. Dadurch werden nationale Grenzen immer durchlässiger. Die Märkte wachsen zusammen, wobei sich nationale Regelungen und Rahmenbedingungen infolge der internationalen Harmonisierungsbestrebungen hinsichtlich Qualität, Rechnungsvorschriften, Produktdefinitionen usw. kontinuierlich annähern. Die Schweiz als Land mitten in Europa ist wirtschaftlich eng mit den Nachbarstaaten verbunden, und es ist daher kaum möglich, auf Dauer eine völlig andere Politik als unsere Nachbarländer zu betreiben. Daneben ist auch zu erwarten, dass die EU im Rahmen der bilateralen Verhandlungen auf eine weitere Postmarktöffnung in der Schweiz drängen wird.⁹

220 Die Änderungen vom 13. Dezember 2003 im Postorganisationsgesetz (POG 2003) bezweckten die Rekapitalisierung der Post. Diese war nötig, um der Post die Einhaltung der Rechnungslegungsstandards bezüglich der Vorsorgeverpflichtungen zu ermöglichen. Neben der Rekapitalisierung umfasst die Vorlage die folgenden Elemente:

- Loslösung der Post aus der Tresorerie des Bundes: Die Post soll künftig in eigenem Namen und auf eigene Rechnung auf dem Kapitalmarkt auftreten können.
- Anpassung der Haftungsregelung für die Organe der Post: Mit der Loslösung der Post aus der Tresorerie des Bundes mussten auch die Verantwortlichkeiten der Organe der Post (Verwaltungsrat und Geschäftsleitung) neu geregelt werden und an die bereits für die SBB und die Swisscom AG geltenden Regelungen angepasst werden.

221 Die Änderungen traten am 1. Januar 2004 in Kraft.

1.2. Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts

222 Nach Art. 2 Abs. 1 POG 1997 bestand unter der Firma «Die Schweizerische Post» eine selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts mit Rechtspersönlichkeit und Sitz in Bern. Die Schweizerische Post war seit dem 5. Januar 1998 unter der Firmennummer CH-36.8.017.217-7 im Handelsregister eingetragen.

223 Die öffentlich-rechtliche Anstalt ist eine Verwaltungseinheit, zu der ein Bestand von Personen und Sachen durch Rechtssatz technisch und organisatorisch zusammengefasst ist und für die eine bestimmte Verwaltungsaufgabe dauernd den Anstaltsbenützern zur Verfügung steht.¹⁰ Die öffentlich-rechtliche Anstalt beruht auf öffentlich-rechtlicher Grundlage.¹¹ Selbständige

⁹ Botschaft Änderung POG, S. 5044.

¹⁰ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 1314.

¹¹ HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 1318.

öffentlich-rechtliche Anstalten sind Anstalten, die mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind. Es handelt sich um juristische Personen des öffentlichen Rechts i.S.v. Art. 52 Abs. 2 ZGB, die selber Träger von Rechten und Pflichten sind. Sie können über eigenes Vermögen verfügen und auch für ihre Verbindlichkeiten haftbar gemacht werden.¹²

1.3. Statuten und Reglemente

1.3.1 Organisationsreglement

- 224 Die Organisationsreglemente «Post» (Post als selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts) wurden gestützt auf Art. 9 lit. b POG 1997 erlassen. Es gab die folgenden Reglemente:
- Organisationsreglement für die Post vom 12. März 1998, in Kraft ab 12. März 1998 (Organisationsreglement Post 1998)
 - Organisationsreglement für die Post vom 15. März 1999, in Kraft ab 15. März 1999 (Organisationsreglement Post 1999)
 - Organisationsreglement für die Post vom 12. Dezember 2003, in Kraft ab 12. Dezember 2003 (Organisationsreglement Post 2003)
 - Organisationsreglement für die Post vom 15. Dezember 2006, in Kraft ab 15. Dezember 2006 (Organisationsreglement Post 2006)
 - Organisationsreglement für die Post vom 14. Dezember 2009, in Kraft ab 14. Dezember 2009 (Organisationsreglement Post 2009)
 - Organisationsreglement «Post», vom 1. November 2011, in Kraft ab 1. November 2011 (Organisationsreglement Post 2011)

2. Verwaltungsrat

2.1. Rechtsgrundlagen

- 225 Nach Art. 7 POG 1997 sind der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung Organe der Post. Nach Art. 7 Abs. 1 POG 1997 wählt der Bundesrat die Mitglieder des Verwaltungsrates für jeweils vier Jahre und bezeichnet dessen Präsidenten oder Präsidentin. Dem Personal der Post ist eine angemessene Vertretung zu gewähren.
- 226 Der Verwaltungsrat hat nach Art. 9 Abs. 1 POG 1997 die folgenden unentziehbaren und unübertragbaren Aufgaben:
- die strategischen Ziele des Bundesrates in die Unternehmungsstrategie der Post umzusetzen und die nötigen Weisungen zu erteilen (lit. a);
 - die Organisation festzulegen und ein Organisationsreglement zu erlassen (lit. b);
 - die mit der Geschäftsführung und der Vertretung betrauten Mitglieder der Geschäftsleitung zu ernennen und abuberufen (lit. c);
 - die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen auszuüben auch im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Reglemente und Weisungen (lit. d);
 - die Finanzplanung festzulegen sowie das Rechnungswesen auszugestalten (lit. e);

12 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 1320 f.

- den Geschäftsbericht zu erstellen (Jahresbericht, Bilanz mit Anhang, Erfolgsrechnung, Prüfungsbericht der Revisionsstelle sowie Konzernrechnung mit dem Konzernprüfungsbericht) zur Genehmigung durch den Bundesrat (lit. f).

227 Für die Verantwortlichkeit der Mitglieder des Verwaltungsrats der Post galten nach Art. 10a Abs. 1 POG seit dem 1. Januar 2004 (siehe dazu Rz. 221) sinngemäss die Bestimmungen des Aktienrechts über die Verantwortlichkeit (Art. 752 bis 760 OR).

Zur Wahrung der Eigentümerinteressen des Bundes an der Unternehmung legt der Bundesrat für die Post im Vierjahresrhythmus die strategischen Ziele fest (Art. 6 POG 1997). Diese Ziele werden dann durch den Verwaltungsrat der Post im Rahmen der Unternehmensstrategie umgesetzt. Die Zielsetzungen des Bundesrates umfassten insbesondere Aussagen zur allgemeinen wirtschaftlichen Ausrichtung der Post, Leitplanken für Kooperationen und Beteiligungen sowie finanzielle Zielsetzungen, wie Ertragsziele und Richtwerte für die Reservenbildung und Gewinnablieferung.¹³

2.2. Ausschüsse des Verwaltungsrates

2.2.1 Organisationsreglement Post 1999

228 Im Organisationsreglement 1999 ist in Ziffer 2.16 festgehalten, dass der Verwaltungsrat für die Behandlung von Verwaltungsratsgeschäften aus dem Bereich der Internen und Externen Revision einen «Ausschuss Revision (Audit Committee)» einsetzen kann.

2.2.2 Organisationsreglement Post 2003

229 Im Organisationsreglement 2003 ist in Ziffer 2.16 festgehalten, dass der Verwaltungsrat für die Behandlung von Verwaltungsratsgeschäften aus dem Bereich der Internen und Externen Revision einen «Ausschuss Revision (Audit Committee)» einsetzen kann.

2.2.3 Organisationsreglement Post 2006

230 Im Organisationsreglement 2006 ist in Ziffer 2.17 festgehalten, dass der Verwaltungsrat für die Behandlung von Verwaltungsratsgeschäften aus dem Bereich der Internen und Externen Revision Ausschüsse einsetzen kann. Der Verwaltungsrat erlässt für die von ihm eingesetzten Ausschüsse ein Reglement, in dem er die Aufgaben sowie die Organisation des jeweiligen Ausschusses im Einzelnen regelt.

2.2.4 Organisationsreglement Post 2011

231 In Ziffer 3 des Organisationsreglements Post 2011 wurden die Ausschüsse des Verwaltungsrats geregelt. Die Ausschüsse des Verwaltungsrates bestehen in der Regel aus zwei bis vier Mitgliedern. Die Mitglieder der Ausschüsse des Verwaltungsrates sowie deren Vorsitzende werden auf Antrag des Verwaltungsratspräsidenten durch den Verwaltungsrat bestellt. Der Verwaltungsratspräsident ist Mitglied sämtlicher Ausschüsse des Verwaltungsrates, wobei er in diesen Ausschüssen nicht den Vorsitz übernimmt.

232 Gemäss Ziffer 3 des Organisationsreglements Post 2011 setzt der Verwaltungsrat für die folgenden Aufgabenbereiche je einen ständigen Ausschuss ein:

- Audit & Risk (AR)

¹³ Botschaft POG, S. 1322.

- Investment, Mergers & Acquisitions (IMAA)
- PostFinance (PF)
- Organisation, Nomination & Remuneration (ONR).

233 Der Verwaltungsrat regelt die Aufgaben und Befugnisse der Ausschüsse sowie deren Organisation in eigenen Reglementen; diese bilden als Anhänge integrierende Bestandteile des Organisationsreglements Post 2011.

Den ständigen Ausschüssen kann nur die Vorbereitung, Ausführung und Überwachung von Entscheiden des Verwaltungsrates in dessen Kompetenz gemäss Ziffer 2.3 bis 2.5 übertragen werden.

2.3. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2002

234 Im Geschäftsjahr 2002 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- | | | |
|-------------------------|-----------|---------|
| - Anton Menth | Präsident | ab 2002 |
| - Rudolf W. Hug | Mitglied | |
| - Lucrezia Meier-Schatz | Mitglied | |
| - Rocco Cattaneo | Mitglied | |
| - Fritz Mühlemann | Mitglied | |
| - Hans Ueli Ruchti | Mitglied | |
| - Dominique Freymond | Mitglied | ab 2002 |
| - Wolfgang Werlé | Mitglied | ab 2002 |
| - Peter Thomas Sany | Mitglied | ab 2002 |

2.4. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2003

235 Im Geschäftsjahr 2003 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- | | |
|-------------------------|-----------|
| - Anton Menth | Präsident |
| - Rudolf W. Hug | Mitglied |
| - Lucrezia Meier-Schatz | Mitglied |
| - Rocco Cattaneo | Mitglied |
| - Fritz Mühlemann | Mitglied |
| - Dominique Freymond | Mitglied |
| - Wolfgang Werlé | Mitglied |
| - Peter Thomas Sany | Mitglied |
| - Hans Ueli Ruchti | Mitglied |
| - Jean-Marc Eggenberger | Mitglied |

2.5. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2004

236 Im Geschäftsjahr 2004 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident
- Rudolf W. Hug Mitglied
- Lucrezia Meier-Schatz Mitglied
- Rocco Cattaneo Mitglied
- Fritz Mühlemann Mitglied
- Dominique Freymond Mitglied
- Wolfgang Werlé Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied

2.6. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2005

237 Im Geschäftsjahr 2005 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident
- Rudolf W. Hug Mitglied
- Lucrezia Meier-Schatz Mitglied
- Rocco Cattaneo Mitglied
- Fritz Mühlemann Mitglied
- Dominique Freymond Mitglied
- Wolfgang Werlé Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied

2.7. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006

238 Im Geschäftsjahr 2006 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident
- Rudolf W. Hug Mitglied
- Fritz Mühlemann Mitglied
- Lucrezia Meier-Schatz Mitglied
- Dominique Freymond Mitglied
- Wolfgang Werlé Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied

- Nicola Thibaudeau Mitglied ab April 2006
- Rolf Ritschard Mitglied ab April 2006

2.8. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007

239 Im Geschäftsjahr 2007 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident
- Rudolf W. Hug Mitglied
- Fritz Mühlemann Mitglied
- Lucrezia Meier-Schatz Mitglied
- Dominique Freymond Mitglied
- Wolfgang Werlé Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied
- Nicola Thibaudeau Mitglied
- Rolf Ritschard Mitglied bis 9. Januar 2007

2.9. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008

240 Im Geschäftsjahr 2008 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident
- Rudolf W. Hug Mitglied
- Lucrezia Meier-Schatz Mitglied
- Dominique Freymond Mitglied
- Wolfgang Werlé Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied
- Nicola Thibaudeau Mitglied
- Susanne Blank Mitglied ab 1. Juni 2008
- Claude Béglé Mitglied ab 1. Oktober 2008

2.10. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009

241 Im Geschäftsjahr 2009 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Anton Menth Präsident bis 31. März 2009
- Claude R. Béglé Präsident ab 1. April 2009
- Rudolf W. Hug Mitglied bis 22. Dezember 2009
- Dominique Freymond Mitglied

- Wolfgang Werlé Mitglied
- Jean-Marc Eggenberger Mitglied
- Peter Thomas Sany Mitglied bis April 2009
- Nicola Thibaudeau Mitglied
- Susanne Blank Mitglied
- Andreas Schläpfer Mitglied ab August 2009
- Marco Durrer Mitglied ab August 2009

2.11. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010

242 Im Geschäftsjahr 2010 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Claude Béglé Präsident bis 19. Januar 2010
- Peter Hasler Präsident ab 20. Januar 2010
- Dominique Freymond Vizepräsident
Leitung Ausschuss
«Organisation, Nomination & Remuneration»
- Nicola Thibaudeau Mitglied
Leitung Ausschuss «Audit & Risk» bis 1. Juli 2010
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
- Andreas Schläpfer Vizepräsident
Leitung Ausschuss
«Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
- Marco Durrer Mitglied
Leitung Ausschuss «PostFinance»
- Adriano P. Vassalli Mitglied ab 1. Juni 2010
Leitung Ausschuss «Audit & Risk» ab 1. Juli 2010
- Philippe Milliet Mitglied ab 1. Juni 2010
- Michel Gobet Mitglied ab 1. Juni 2010, Personalvertreter
- Wolfgang Werlé Mitglied bis 4. Januar 2010

2.12. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011

243 Im Geschäftsjahr 2011 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit & Risk»
«Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
«PostFinance»

- Dominique Freymond Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Andreas Schläpfer Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions,
Alliances»
- Nicola Thibaudeau Mitglied
Ausschuss «PostFinance»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
Ausschuss «Audit & Risk»
- Marco Durrer Mitglied
Leitung Ausschuss «PostFinance»
- Adriano P. Vassalli Mitglied
Leitung Ausschuss «Audit & Risk»
Ausschuss «PostFinance»
- Philippe Milliet Mitglied
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter
Ausschüsse:
«Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
«Organisation, Nomination & Remuneration»

2.13. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012

244 Im Geschäftsjahr 2012 setzte sich der Verwaltungsrat der Post wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit & Risk»
«Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
«PostFinance»
- Dominique Freymond Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Andreas Schläpfer Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions,
Alliances»
- Nicola Thibaudeau Mitglied
Ausschuss «PostFinance»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
Ausschuss «Audit & Risk»
- Marco Durrer Mitglied
Leitung Ausschuss «PostFinance»
Ausschuss «Audit PostFinance»

- Adriano P. Vassalli Mitglied
Leitung Ausschuss «Audit & Risk»
Ausschuss «PostFinance»
Ausschuss «Audit PostFinance»
- Philippe Milliet Mitglied
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter
Ausschüsse:
«Investment, Mergers & Acquisitions, Alliances»
«Organisation, Nomination & Remuneration»

3. Geschäftsleitung (Konzernleitung)

3.1. Rechtliche Grundlagen

- 245 Nach Art. 10 Abs. 1 POG 1997 besorgt die Geschäftsleitung die Geschäftsführung nach Massgabe des Organisationsreglements und nimmt alle Aufgaben wahr, die nicht dem Verwaltungsrat vorbehalten sind.
- 246 Für die Verantwortlichkeit der Mitglieder der Geschäftsleitung der Post galten nach Art. 10a Abs. 1 POG seit dem 1. Januar 2004 (siehe dazu Rz. 221) sinngemäss die Bestimmungen des Aktienrechts über die Verantwortlichkeit (Art. 752 bis 760 OR).

3.2. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2005

- 247 Im Geschäftsjahr 2005 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:
- Ulrich Gygi Konzernleiter
 - Hans-Peter Strodel Mitglied
 - Michel Kunz Mitglied
 - Jean-Pierre Streich Mitglied
 - Jürg Bucher Mitglied
 - Yves-André Jeandupeux Mitglied
 - Daniel Landolf Mitglied
 - Karl Kern Mitglied
 - Josef Bösch Mitglied

3.3. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006

- 248 Im Geschäftsjahr 2006 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:
- Ulrich Gygi Konzernleiter
 - Hans-Peter Strodel Mitglied
 - Michel Kunz Mitglied
 - Jean-Pierre Streich Mitglied

- Jürg Bucher Mitglied
- Yves-André Jeandupeux Mitglied
- Daniel Landolf Mitglied
- Karl Kern Mitglied
- Josef Bösch Mitglied

3.4. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007

249 Im Geschäftsjahr 2007 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:

- Ulrich Gygi Konzernleiter
- Hans-Peter Strodel Mitglied
- Michel Kunz Mitglied
- Jean-Pierre Streich Mitglied
- Jürg Bucher Mitglied
- Yves-André Jeandupeux Mitglied
- Daniel Landolf Mitglied
- Karl Kern Mitglied bis 4. September 2007
- Josef Bösch Mitglied bis 4. September 2007
- Patrick Salamin Mitglied ab 4. September 2007
- Frank Marthaler Mitglied ab 2. November 2007

3.5. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008

250 Im Geschäftsjahr 2008 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:

- Ulrich Gygi Konzernleiter
- Markus Zenhäusern Leiter Finanzen seit 1. Juni 2008
- Hans-Peter Strodel Leiter Finanzen bis 30. Mai 2008
- Michel Kunz Leiter PostLogistics/PostMail
- Frank Marthaler Leiter Strategische Kunden und Lösungen
- Jean-Pierre Streich Leiter Swiss Post International
- Jürg Bucher Leiter PostFinance
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf

3.6. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009

251 Im Geschäftsjahr 2009 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:

- Ulrich Gygi Konzernleiter bis 31. März 2009
- Michel Kunz Konzernleiter ab 31. März 2009 bis 14. Dezember 2009
- Jürg Bucher Konzernleiter, Leiter PostFinance
seit 14. Dezember 2009
- Jean-Pierre Streich Leiter Swiss Post International
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf
- Markus Zenhäusern Leiter Finanzen
- Ulrich Hurni Leiter PostMail seit 1. März 2009
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics seit 1. Oktober 2009

3.7. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010

252 Im Geschäftsjahr 2010 setzte sich die Konzernleitung der Post wie folgt zusammen:

- Jürg Bucher Konzernleiter, Leiter PostFinance
- Jean-Pierre Streich Leiter Swiss Post International
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf
- Markus Zenhäusern Leiter Finanzen,
Stellvertreter des Konzernleiters
- Ulrich Hurni Leiter PostMail,
Stellvertreter des Konzernleiters
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics

3.8. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011

253 Im Geschäftsjahr 2011 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post wie folgt zusammen:

- Jürg Bucher Konzernleiter, Leiter PostFinance
- Ulrich Hurni Leiter PostMail,
Stellvertreter des Konzernleiters
- Jean-Pierre Streich Leiter Swiss Post International

- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf
- Markus Zenhäusern Leiter Finanzen, Stellvertreter des Konzernleiters
bis 31. Oktober 2011
- Thomas Egger Leiter Finanzen ad interim ab 1. November 2011
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics

3.9. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012

254 Im Geschäftsjahr 2012 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post wie folgt zusammen:

- Jürg Bucher Konzernleiter, Leiter PostFinance bis 1. September 2012
- Susanne Ruoff Konzernleiterin seit 1. September 2012
- Ulrich Hurni Leiter PostMail,
Stellvertreter der Konzernleiterin
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics
- Hansruedi Köng Leiter PostFinance
- Thomas Egger Leiter Finanzen ad interim bis 1. März 2012
- Pascal Koradi Leiter Finanzen seit 1. März 2012

4. Revisionsstelle

255 Für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnung der Post, beauftragte der Bundesrat nach Art. 11 Abs. 2 POG 1997 eine besonders befähigte externe Revisionsstelle i.S.v. Art. 727b OR.

256 Revisionsstelle war ab dem 5. Januar 1998 die KPMG Fides Peat, Bern, ab 26. März 2007 die KPMG, in Muri bei Bern.

5. Interne Revision

257 Schon das Organisationsreglement 1998 sah in Ziffer 2.16 vor, dass die Post über eine Interne Revision verfügt, welche die Finanzkontrolle nach den Kriterien der richtigen Rechtsanwendung, der Wirtschaftlichkeit und Sparsamkeit sowie der rechnerischen Richtigkeit durchführt. Die Interne Revision arbeitet gemäss der vom Verwaltungsrat erlassenen Geschäftsordnung

und ist direkt dem Präsidenten des Verwaltungsrats unterstellt, welcher ihr gegenüber ausschliesslich weisungsbefugt ist.¹⁴

6. Vorgaben für die Rechnungslegung

- 258 Die Post musste nach Art. 11 Abs. 1 POG 1997 eine Jahresrechnung und eine Konzernrechnung führen. Sie bedient sich dabei der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung, berücksichtigt für die Konzernrechnung anerkannte Standards und nimmt Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nach kaufmännischen Grundsätzen vor (Art. 11 Abs. 1 POG 1997).
- 259 Es gelangten nach Botschaft POG die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung des Obligationenrechts sowie anerkannte Normen und Standards zur Anwendung wie beispielsweise Swiss GAAP FER. Sofern erforderlich, gelangten auch international anerkannte Standards wie beispielsweise IAS (International Accounting Standards, heute IFRS) zur Anwendung.¹⁵ Zu den Unterschieden bei den anerkannten Normen und Standards siehe Rz. 336 ff.
- 260 Gemäss Botschaft PG schafft das POG 1997 auch die Grundlage, um die betriebswirtschaftlich erforderlichen Aufwände für Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigen zu können. Massgebend für den Umfang und das Ausmass sind dabei nach dem Entwurf POG die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze und die einschlägigen Standards, mithin rein wirtschaftliche Gesichtspunkte. Daraus folge gemäss Botschaft POG, dass insbesondere die damalige Abschreibungsordnung des Bundes keine Anwendung mehr finde.¹⁶

B. Die Schweizerische Post AG (ab 26. Juni 2013)

1. Rechtsgrundlagen

1.1. Postorganisationsgesetz vom 17. Dezember 2010

- 261 Am 20. Mai 2009 unterbreitete der Bundesrat dem Parlament die Botschaft zum Bundesgesetz über die Organisation der Schweizerischen Post und einen Entwurf zur Totalrevision des Postorganisationsgesetzes (Botschaft Totalrevision POG).¹⁷ Mit einem neuen POG sollte «Die Schweizerische Post» die notwendige gesetzliche Grundlage erhalten, um sich den vielseitigen Herausforderungen der Zukunft erfolgreich zu stellen. Die Rechtsform der Aktiengesellschaft gewährt ihr die erforderliche unternehmerische Flexibilität einerseits, die Verankerung der Bundesbeteiligung und der Eignerstrategie garantiert eine ausreichende Steuerung durch den Bund als Eigner und als Gewährleister der Aufgabenerfüllung andererseits.¹⁸
- 262 Die Totalrevision des Postorganisationsgesetz musste sich gemäss Botschaft Totalrevision POG an folgenden Zielen ausrichten:
- Die Post sollte möglichst gleich lange Spiesse erhalten wie ihre Konkurrenz. Sie sollte weder von Vorteilen profitieren noch durch einseitige Auflagen benachteiligt werden.

¹⁴ Organisationsreglement 1998, Ziffer 2.16.

¹⁵ Botschaft POG, S. 1326.

¹⁶ Botschaft POG, S. 1324.

¹⁷ Botschaft Totalrevision POG, S. 5266.

¹⁸ Botschaft Totalrevision POG, S. 5266.

- Die Post sollte ihre Struktur den Erfordernissen der sich öffnenden und rasch wandelnden Märkte anpassen können.¹⁹

263 Aus diesem Grund wurden im Postorganisationsgesetz vom 17. Dezember 2010 (POG 2010) die folgenden Änderungen eingeführt:

- Die Post wurde in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft umgewandelt.
- Die Arbeitsverhältnisse der Post wurden in das Obligationenrecht überführt.
- Die Post erhielt einen Zweckartikel, der präzisiert, welche Dienstleistungen sie anbieten darf.
- Der Bund sicherte sich im Gesetz die Aktienmehrheit am Unternehmen und verankert seine bisher bewährte Eignerstrategie (strategische Ziele und privilegierter Informationszugang).
- Das Steuerprivileg der Post sowie die Staatsgarantie wurden abgeschafft.
- Die PostFinance wurde als Tochtergesellschaft der Post in eine privatrechtliche Aktiengesellschaft überführt und ihre Tätigkeit wurde der ordentlichen Finanzmarktaufsicht unterstellt.

264 Das Postorganisationsgesetz vom 17. Dezember 2010 (POG) trat am 1. Oktober 2012 in Kraft.

1.2. Umwandlung in «Die Schweizerische Post AG»

265 Am 26. Juni 2013 wurde die Schweizerische Post (CHE-109.030.864) in das Handelsregister eingetragen. Am 26. Juni 2013 erfolgte die Umwandlung der öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft und eine Umfirmierung in «*Die Schweizerische Post AG, La Poste Suisse SA, La Posta Svizzera SA, La Posta Svizra SA*». Die Post verfügt über ein Aktienkapital in der Höhe von CHF 1'300'000'000.00 eingeteilt in 1'300'000 Namenaktien zu CHF 1'000.00 nominal. Einziger Aktionär ist der Bund.

266 Die Konzernbereiche PostMail, PostLogistics, Poststellen und Verkauf, Swiss Post Solutions sowie die Management und Service Bereiche wurden in der Post CH AG (CHE-435.551.225) angesiedelt. Damit verfügte die Post über die drei Konzerngesellschaften Post CH AG, PostFinance AG und PostAuto AG.²⁰

1.3. Spezialgesetzliche Aktiengesellschaft

267 Art. 2 Abs. 1 POG bestimmt, dass die Post eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft ist. Spezialgesetzliche Aktiengesellschaften zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Gegensatz zu Gesellschaften nach Art. 620 ff. OR nicht auf vertraglicher Grundlage beruhen, sondern unmittelbar durch Gesetzesakt geschaffen werden. Ihre Organisation richtet sich nach dem betreffenden Spezialgesetz, den Statuten und allenfalls – ergänzend – den aktienrechtlichen Vorschriften des Obligationenrechts. Die Anlehnung an die Regeln des Obligationenrechts ermöglicht es dem Gesetzgeber, bei der Organisation staatlicher Aufgabenträger auf bestehende, erprobte Rechtsstrukturen zurückzugreifen, was die Zweckmässigkeit garantiert und den Regelungsaufwand vermindert.²¹

268 Bei der Schweizerischen Post AG als spezialgesetzliche Aktiengesellschaft handelt es sich demnach um ein öffentlich-rechtliches, durch das POG geschaffenes Rechtssubjekt. Die gesetzliche

19 Botschaft Totalrevision POG, S. 5266.

20 Medienmitteilung vom 20. August 2012.

21 HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Rz. 1695.

Umsetzung erfolgt jedoch weitgehend in Anlehnung an das Aktienrecht. Soweit das Postorganisationsgesetz nichts anderes bestimmt, gelten für die Post die aktienrechtlichen Vorschriften des Obligationenrechts (Art. 4 POG). Spezialgesetzliche Regelungen finden sich im Wesentlichen bei der Zweckumschreibung, der Mehrheitsbeteiligung des Bundes und der Eignerstrategie.²²

1.4. Statuten und Reglemente

1.4.1 Organisationsreglement

269 Das Organisationsreglement «Die Schweizerische Post AG» wurde vom Verwaltungsrat an seiner Sitzung vom 24. September 2013 verabschiedet und per 30. September 2013 in Kraft gesetzt (Organisationsreglement Post 2013).

2. Verwaltungsrat

2.1. Ausschüsse

270 Im Organisationsreglement Post 2013 sind die Ausschüsse des Verwaltungsrates in Ziffer 3 geregelt. Der Verwaltungsrat setzt für die folgenden Aufgabenbereiche je einen ständigen Ausschuss ein:

- Audit, Risk & Compliance (ARC);
- Investment, Mergers & Acquisitions (IMA);
- Organisation, Nomination & Remuneration (ONR).

271 Die Ausschüsse bestehen in der Regel aus zwei bis vier Mitgliedern des Verwaltungsrats. Der Verwaltungsrat regelt die Aufgaben und Befugnisse der Ausschüsse sowie deren Organisation in eigenen Reglementen. Den Ausschüssen des Verwaltungsrats können ausgewählte Entscheidungsbefugnisse sowie die Vorbereitung, Ausführung und Überwachung von Entscheiden des Verwaltungsrats übertragen werden.²³

2.2. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013

272 Im Geschäftsjahr 2013 setzte sich der Verwaltungsrat der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident²⁴
 Ausschüsse:
 «Organisation, Nomination & Remuneration»
 «Audit, Risk & Compliance»
 «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Dominique Freymond Mitglied, Vizepräsident²⁵
 Leitung Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»

22 Botschaft Totalrevision POG, S. 5278 f.

23 Organisationsreglement Post 2013, Ziffer 3.1.1.

24 Im Handelsregister eingetragen vom 7. Juni 2013 bis 10. Juni 2016.

25 Im Handelsregister eingetragen vom 7. Juni 2013 bis 2. Juli 2014.

- Andreas Schläpfer Mitglied, Vizepräsident²⁶
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Nicola Thibaudeau Mitglied bis Ende 2013
Ausschuss²⁷ «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin²⁸
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Marco Durrer Mitglied²⁹
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Adriano P. Vassalli Mitglied³⁰
Leitung Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Philippe Milliet Mitglied³¹
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter³²
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»

2.3. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014

273 Im Geschäftsjahr 2014 setzte sich der Verwaltungsrat der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit, Risk & Compliance»
«Investment, Mergers & Acquisitions»
- Dominique Freymond Mitglied, Vizepräsident bis 29. April 2014
- Andreas Schläpfer Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Adriano P. Vassalli Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Marco Durrer Mitglied
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»

26 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

27 Im Handelsregister eingetragen vom 7. Juni 2013 bis 2. Juli 2014.

28 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

29 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

30 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013. Funktionsänderung am 30. April 2015 im Handelsregister eingetragen.

31 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

32 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

- Philippe Milliet Mitglied
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Nadja Lang Mitglied seit 29. April 2014³³
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Myriam Meyer Mitglied seit 29. April 2014³⁴
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»

2.4. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015

274 Im Geschäftsjahr 2015 setzte sich der Verwaltungsrat der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit, Risk & Compliance»
«Investment, Mergers & Acquisitions»
- Andreas Schläpfer Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Adriano P. Vassalli Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Marco Durrer Mitglied
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Philippe Milliet Mitglied
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Nadja Lang Mitglied
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Myriam Meyer Mitglied
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»

33 Im Handelsregister eingetragen seit 2. Juli 2014.

34 Im Handelsregister eingetragen seit 2. Juli 2014.

2.5. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2016

275 Im Geschäftsjahr 2016 setzte sich der Verwaltungsrat der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Peter Hasler Präsident bis 10. Juni 2016
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit, Risk & Compliance»
«Investment, Mergers & Acquisitions»
- Urs Schwaller Präsident seit 10. Juni 2016
Ausschüsse:
«Organisation, Nomination & Remuneration»
«Audit, Risk & Compliance»
«Investment, Mergers & Acquisitions»
- Andreas Schläpfer Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Adriano P. Vassalli Mitglied, Vizepräsident
Leitung Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Susanne Blank Mitglied, Personalvertreterin
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Marco Durrer Mitglied
Leitung Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Philippe Milliet Mitglied
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»
- Michel Gobet Mitglied, Personalvertreter
Ausschuss «Investment, Mergers & Acquisitions»
- Nadja Lang Mitglied
Ausschuss «Organisation, Nomination & Remuneration»
- Myriam Meyer Mitglied
Ausschuss «Audit, Risk & Compliance»

3. Geschäftsleitung

3.1. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013

276 Im Geschäftsjahr 2013 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Susanne Ruoff Konzernleiterin³⁵
- Ulrich Hurni Leiter PostMail³⁶
Stellvertreter der Konzernleiterin

³⁵ Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

³⁶ Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

- Daniel Landolf Leiter PostAuto³⁷
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal³⁸
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions³⁹
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics⁴⁰
- Pascal Koradi Leiter Finanzen⁴¹
- Patrick Salamin Leiter Poststellen und Verkauf bis 6. Juli 2013⁴²
- Franz Huber Leiter Poststellen und Verkauf seit 6. Juli 2013⁴³
- Hansruedi Köng Vorsitzender der Geschäftsleitung der PostFinance AG
(Nicht Mitglied der Konzernleitung)⁴⁴

3.2. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014

277 Im Geschäftsjahr 2014 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Susanne Ruoff Konzernleiterin
- Ulrich Hurni Leiter PostMail
Stellvertreter der Konzernleiterin
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Frank Marthaler Leiter Swiss Post Solutions bis 16. September 2014
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics
- Pascal Koradi Leiter Finanzen
- Franz Huber Leiter Poststellen und Verkauf
- Hansruedi Köng Vorsitzender der Geschäftsleitung der PostFinance AG
(Nicht Mitglied der Konzernleitung)

3.3. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015

278 Im Geschäftsjahr 2015 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Susanne Ruoff Konzernleiterin
- Ulrich Hurni Leiter PostMail
Stellvertreter der Konzernleiterin

37 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 19. Februar 2018 eingetragen.

38 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 3. Mai 2017 eingetragen.

39 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 16. September 2014 eingetragen.

40 Im Handelsregister eingetragen seit 7. Juni 2013.

41 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 12. Juli 2016 eingetragen.

42 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 14. November 2013 eingetragen.

43 Im Handelsregister vom 7. Juni 2013 bis 28. Dezember 2016 eingetragen.

44 Nimmt aber an den Konzernleitungssitzungen zur Koordination der gemeinsamen Themen teil.

- Daniel Landolf Leiter PostAuto⁴⁵
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics
- Pascal Koradi Leiter Finanzen
- Franz Huber Leiter Poststellen und Verkauf
- Jörg Vollmer Leiter Swiss Post Solutions ab 1. Januar 2015⁴⁶
- Hansruedi Köng Vorsitzender der Geschäftsleitung der PostFinance AG
(Nicht Mitglied der Konzernleitung)

3.4. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2016

279 Im Geschäftsjahr 2016 setzte sich die Konzernleitung der Schweizerischen Post AG wie folgt zusammen:

- Susanne Ruoff Konzernleiterin
- Ulrich Hurni Leiter PostMail
Stellvertreter der Konzernleiterin
- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- Yves-André Jeandupeux Leiter Personal
- Dieter Bambauer Leiter PostLogistics
- Pascal Koradi Leiter Finanzen bis 12. Juli 2016
- Franz Huber Leiter Poststellen und Verkauf bis 28. Dezember 2016
- Jörg Vollmer Leiter Swiss Post Solutions
- Alex Glanzmann Leiter Finanzen seit 12. Juli 2016⁴⁷
- Thomas Baur Leiter Poststellen und Verkauf seit 2016⁴⁸
- Hansruedi Köng Vorsitzender der Geschäftsleitung der PostFinance AG
(Nicht Mitglied der Konzernleitung)

4. Revisionsstelle

280 Als Revisionsstelle ist die KPMG, Gümligen (Muri bei Bern), eingetragen.

C. PostAuto Schweiz AG (1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2015)

1. Zweck und Kapital

281 Die PostAuto Schweiz AG (CHE-112.242.941) wurde am 28. Oktober 2004 gegründet. Sie verfügte über ein Aktienkapital in der Höhe von CHF 100'000.00 eingeteilt in 100 Namenaktien

45 Im Handelsregister eingetragen vom 7. Juni 2013 bis 19. Februar 2018.

46 Im Handelsregister eingetragen seit 30. April 2015.

47 Im Handelsregister eingetragen seit 12. Juli 2016.

48 Im Handelsregister eingetragen seit 12. Januar 2017.

à CHF 1'000.00. Der Zweck der Gesellschaft ist die Führung (Management und Betrieb) eines Gesamttransportunternehmens im Bereich Personen- und Gütertransporte und Tourismus in der Schweiz und im Ausland.

282 Die PostAuto Schweiz AG wurde am 23. Februar 2005 in das Handelsregister eingetragen.

283 Im Juni 2006 hielt das Bundesamt für Justiz in einem Gutachten fest, dass die Auslagerung von PostAuto in eine Aktiengesellschaft rechtmässig ist.⁴⁹

284 Am 22. Juni 2016 wurden die Namenaktien der PostAuto Schweiz AG als Sacheinlage von der PostAuto Management AG (heute PostAuto AG) übernommen. Damit wurde die PostAuto Schweiz AG eine Tochtergesellschaft der PostAuto AG.

2. Verwaltungsrat

2.1. Zusammensetzung vom 28. Oktober 2004 bis 18. April 2007

285 Einziges Mitglied des Verwaltungsrates nach der Gründung war Daniel Landolf.

2.2. Zusammensetzung vom 18. April 2007 bis 4. November 2010

286 Ab 18. April 2007 bildeten die folgenden Personen den Verwaltungsrat der PostAuto Schweiz AG:

- Daniel Landolf Präsident
- [NAME] Mitglied
- Peter Nobs Mitglied

2.3. Zusammensetzung vom 4. November 2010 bis 13. Juli 2015

287 [NAME] wurde am 4. November 2010 als Mitglied des Verwaltungsrates aus dem Handelsregister gelöscht. Den Verwaltungsrat bildeten demnach in der Periode vom 4. November 2010 bis 13. Juli 2015 die folgenden Personen:

- Daniel Landolf Präsident
- Peter Nobs Mitglied

2.4. Zusammensetzung vom 13. Juli 2015 bis 31. Dezember 2015

288 Am 13. Juli 2015 wurde Peter Nobs als Mitglied des Verwaltungsrates aus dem Handelsregister gelöscht. Eingetragen wurde Markus Schumacher als Mitglied.

289 Den Verwaltungsrat bildeten demnach in der Periode vom 13. Juli 2015 bis 31. Dezember 2015 die folgenden Personen:

- Daniel Landolf Präsident
- Markus Schumacher Mitglied

290 Am 22. Juni 2016 wurde die PostAuto Schweiz AG eine Tochtergesellschaft der PostAuto AG.

49 Gutachten zur rechtlichen Zulässigkeit der Überführung von Postpersonal in die PostAuto Schweiz AG vom 6. Juni 2006, S. 17.

3. Geschäftsleitung

3.1. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2006

291 Gemäss Leistungsbericht 2006 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.2. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2007

292 Gemäss Leistungsbericht 2007 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.3. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2008

293 Gemäss Leistungsbericht 2008 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]

- [NAME]
- [NAME]

3.4. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2009

294 Gemäss Leistungsbericht 2009 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.5. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2010

295 Gemäss Leistungsbericht 2010 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.6. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2011

296 Gemäss Leistungsbericht 2011 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]

- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]

3.7. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2012

297 Gemäss Leistungsbericht 2012 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.8. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2013

298 Gemäss Leistungsbericht 2013 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

3.9. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2014

299 Gemäss Leistungsbericht 2014 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]

- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]
- [NAME]

3.10. Zusammensetzung im Geschäftsjahr 2015

300 Gemäss Leistungsbericht 2015 waren Mitglieder der Geschäftsleitung:

- Daniel Landolf Vorsitz
- [NAME]

4. Revisionsstelle

301 Seit der Gründung war KPMG Fides Peat (später KPMG) Revisionsstelle der PostAuto Schweiz AG.

D. PostAuto AG (ab 1. Januar 2016)

1. Vorbemerkungen

- 302 Die heutige PostAuto AG (CHE-185.504.580) wurde am 13. Februar 2015 als PostAuto Management AG gegründet und am 19. Februar 2015 in das Handelsregister eingetragen. Sie verfügte über ein Aktienkapital in der Höhe von CHF 100'000.00 eingeteilt in 100 Namenaktien à CHF 1'000.00.
- 303 Der Zweck der Gesellschaft ist die Erbringung von Managementaufgaben, insbesondere in den Bereichen Finanzen, Personal, Kommunikation Informatik, Projekte und Strategie sowie die Erbringung sämtlicher damit zusammenhängender Dienstleistungen.
- 304 Parallel zur Gründung der PostAuto Management AG am 13. Februar 2015 erfolgten die Gründungen der PostAuto Mobilitätslösungen AG und der PostAuto Produktions AG. Am 29. Juli 2015 wurde die PostAuto Fahrzeuge AG gegründet.
- 305 Am 22. Juni 2016 erfolgte eine Kapitalerhöhung um CHF 1'000'000.00 auf CHF 1'100'000.00 durch Sacheinlage (liberierte Namenaktien der PostAuto Schweiz AG). Damit übernahm die PostAuto Management AG (heute PostAuto AG) gewisse operative Aufgaben und wurde Muttergesellschaft der PostAuto Schweiz AG. Bis zum 22. Juni 2016 übte die PostAuto Management AG (heute PostAuto AG) keine operative Tätigkeit aus und war lediglich eine «Mantelgesellschaft».

306 Die PostAuto Management AG wurde mit Statutenänderung vom 30. Mai 2017 in PostAuto AG umfirmiert.

2. Verwaltungsrat

2.1. Zusammensetzung ab 2015

307 Am 19. Februar 2015 wurden die folgenden Personen als Verwaltungsräte der PostAuto AG eingesetzt:

- Daniel Landolf Präsident
- [NAME] Mitglied
- [NAME] Mitglied

2.2. Zusammensetzung vom 22. Juni 2016 bis 24. November 2016

308 Die eingesetzten Personen verbleiben im Verwaltungsrat:

- Daniel Landolf Präsident
- [NAME] Mitglied
- [NAME] Mitglied

2.3. Zusammensetzung ab 24. November 2016

309 Am 24. November 2016 wurden Daniel Landolf, [NAME] und [NAME] als Mitglieder des Verwaltungsrates aus dem Handelsregister gelöscht. Eingetragen wurden Susanne Ruoff, Alex Glanzmann und Markus Schumacher.

310 Den Verwaltungsrat bildeten demnach ab 24. November 2016 die folgenden Personen:

- Susanne Ruoff Präsidentin
- Alex Glanzmann Mitglied
- Markus Schumacher Mitglied

3. Zusammensetzung Geschäftsleitung

311 Die Geschäftsleitung setzte sich im Geschäftsjahr 2016 wie folgt zusammen:

- Daniel Landolf Leiter PostAuto
- [NAME]

4. Revisionsstelle

312 Seit der Gründung war KPMG Revisionsstelle der PostAuto AG.

E. PostAuto Schweiz AG (ab 1. Januar 2016)

1. Vorbemerkung

313 Im Rahmen der Holdingstruktur ab 22. Juni 2016 wurde die PostAuto Schweiz AG zur Tochtergesellschaft der PostAuto AG.

2. Verwaltungsrat

2.1. Zusammensetzung vom 1. Januar 2016 bis 19. Dezember 2016

314 Den Verwaltungsrat bildeten in der Periode vom 13. Juli 2015 bis 31. Dezember 2015 bzw. als Tochtergesellschaft der PostAuto AG bis 19. Dezember 2016 die folgenden Personen:

- Daniel Landolf Präsident
- Markus Schumacher Mitglied

2.2. Zusammensetzung vom 19. Dezember 2016 bis 9. Februar 2018

315 Am 19. Dezember 2016 wurde Markus Schumacher als Mitglied des Verwaltungsrates aus dem Handelsregister gelöscht. Eingetragen wurden Roland Kunz sowie [NAME] als Mitglied.

316 Den Verwaltungsrat bildeten in der Periode vom 19. Dezember 2016 bis 9. Februar 2018 die folgenden Personen:

- Daniel Landolf Präsident
- Roland Kunz Mitglied
- [NAME] Mitglied

317 Am 9. Februar 2018 wurden Daniel Landolf und Roland Kunz als Mitglieder des Verwaltungsrates aus dem Handelsregister gelöscht. Als Präsident des Verwaltungsrates wurde Thomas Baur eingetragen.

IV. Rechtliche Rahmenbedingungen

A. Rechtsgrundlagen der Personenbeförderung

- 318 In der Ordnung des öffentlichen Verkehrs in der Schweiz unterliegt der regelmässige und gewerbsmässige Transport von Personen einem Personenbeförderungsregal des Bundes. Im Regalbereich gilt ein Bewilligungs- bzw. Konzessionssystem mit regulatorischen Vorgaben, unter anderem für das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmen, und staatlicher Aufsicht.⁵⁰ Es handelt sich um einen weitgehend regulierten Markt, wobei das geltende Recht gewisse Wettbewerbsinstrumente verankert hat.⁵¹ Im Regionalen Personenverkehr bestellen Bund und Kantone das Verkehrsangebot gemeinsam, während der Ortsverkehr Sache der Kantone und Gemeinden ist.
- 319 Historisch gesehen war die Personenbeförderung ursprünglich vor allem in der Eisenbahngesetzgebung verankert, auch für den Transport auf der Strasse. Das Fundament der heutigen Ordnung wurde mit der Revision des EBG 1996 (Bahnreform 1) geschaffen. Wichtige Bestimmungen unter anderem zur Finanzierung und zum Rechnungswesen fanden sich im Ausführungsrecht, d.h. in der Verordnung über Abgeltungen, Darlehen und Finanzhilfen nach Eisenbahngesetz vom 18. Dezember 1995 (Abgeltungsverordnung, ADFV) sowie in der Verordnung des EVED vom 18. Dezember 1995 über das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmungen (REVO).
- 320 Dem Wunsch nach einem Mantelerlass für sämtliche relevanten Bestimmungen des öffentlichen Verkehrs («öV-Gesetz») wurde im Zuge der Bahnreform 2 Rechnung zu tragen versucht.⁵² Im Zuge dieser sog. Bahnreform 2, bzw. nach deren Rückweisung im Parlament aufgeteilt in zwei Teile, erliess der Gesetzgeber das neue Personenbeförderungsgesetz (PBG), das seit dem 1. Januar 2010 gilt und für den Personentransport auf Strasse und Schiene gemeinsame Vorschriften enthält. Auf Verordnungsebene lösten neue Verordnungen – die Verordnung über die Abgeltung des regionalen Personenverkehrs (ARPV) sowie die Verordnung des UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV) – die bisherigen ab.⁵³
- 321 Die neuen Rechtsgrundlagen sind nicht einheitlich auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft getreten, sondern ab dem 1. Januar 2010 – Inkrafttreten des PBG, welches das EBG in seinem Geltungsbereich ablöste – mit einer gewissen Staffelung. Im vorliegenden Kontext erstreckt sich der Untersuchungszeitraum betreffend die Umbuchungspraxis bei PostAuto von 2007 bis 2015, sodass sowohl die Vorschriften des vormaligen Rechts als auch diejenigen des geltenden Rechts für die Beurteilung massgebend sind.

50 Vgl. zum System allgemein: KERN/KÖNIG, Rz. 9.25 ff.

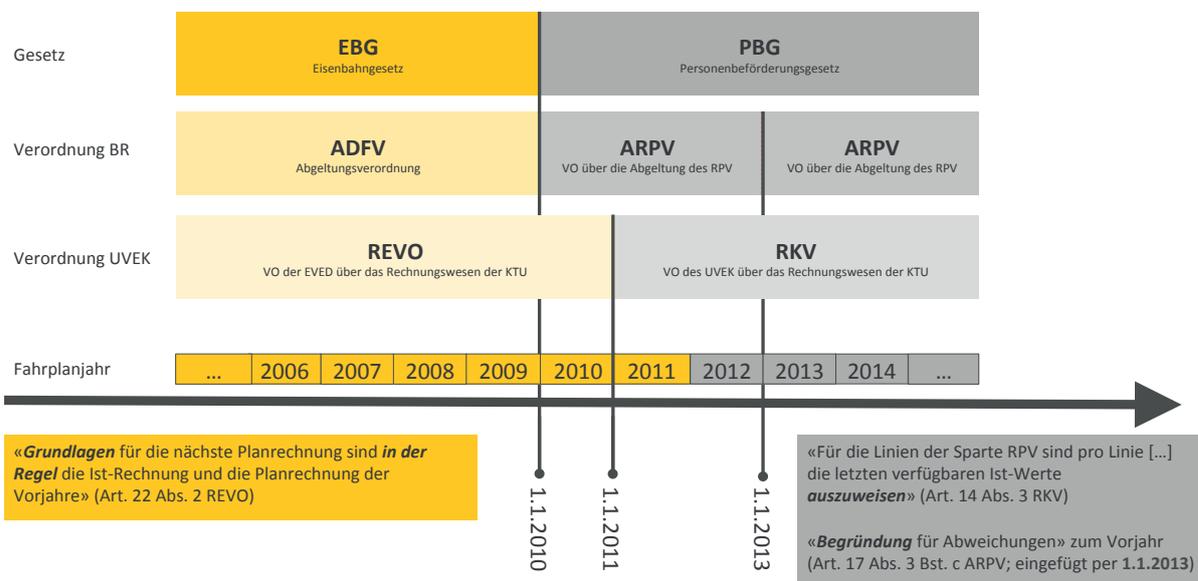
51 Vgl. dazu KERN/KÖNIG, Rz. 9.35 f., 9.42 ff.; HERRMANN/KÖNIG, Rz. 61 ff.

52 Botschaft zur Bahnreform 2, S. 2483 f.

53 Vgl. zur Rechtsentwicklung: HERRMANN/KÖNIG, Rz. 45 ff., 53 ff.

322 Die nachfolgende Grafik 2 zeigt – vereinfacht – die Rechtslage über die Zeit:

Rechtsgrundlagen



Grafik 2: Rechtsgrundlagen Personenbeförderung

323 Schliesslich ist noch auf das Subventionsgesetz des Bundes (SuG) hinzuweisen. Dessen drittes Kapitel betreffend die Bestimmungen für Finanzhilfe und Abgeltungen ist nur dann anwendbar, wenn Spezialgesetze keine abweichende Regelung vorsehen. Nach der hier vertretenen Auffassung wird das SuG im vorliegenden Kontext durch die Spezialgesetzgebung von PBG, ARPV und RKV weitgehend verdrängt, da diese Erlasse das System der Abgeltungen, das Verfahren zur Festlegung der Abgeltungshöhe bzw. die Finanzierung des Verkehrsangebots, das Bestell- und Rechnungswesen weitgehend abschliessend regeln.

B. Bestellverfahren

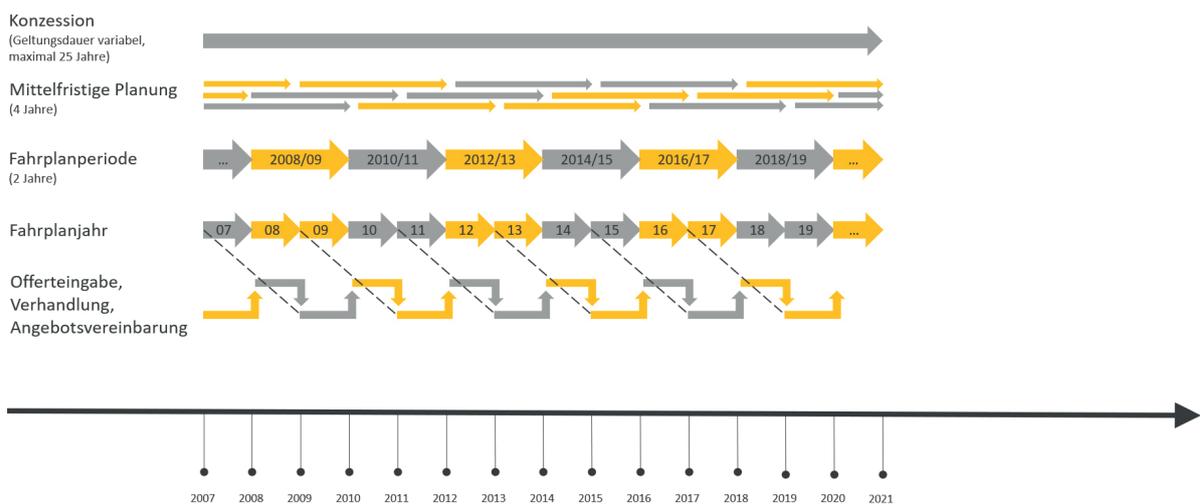
324 Mit der Bahnreform 1 wurde 1996 im EBG das sog. Bestellprinzip im Regionalen Personenverkehr eingeführt. Dabei handelte es sich im Kern um dasselbe System zur Bestellung und Finanzierung der Verkehrsangebote wie es heute nach wie vor gilt, d.h. Bund und Kantone bestellen gemeinsam die Angebote des regionalen Personenverkehrs (RPV) und gelten den konzessionierten Transportunternehmen die ungedeckten Kosten gemäss Planrechnung ab.⁵⁴

325 Gemäss den Übergangsbestimmungen zu den am 1. Januar 2010 in Kraft getretenen ARPV richtete sich das Bestellverfahren für das Fahrplanjahr 2011 noch nach bisherigem Recht (Art. 47 Abs. 2 ARPV), d.h. nach der ADFV. Seit 2012 ist nunmehr die ARPV massgebend. Mit Inkrafttreten der RKV per 1. Januar 2011 wurde auch die REVO aufgehoben. Gemäss den Übergangsbestimmungen galten die Art. 13 bis 20 RKV für die Sparte Regionaler Personenverkehr erstmals für die Offerten der Fahrplanperiode 2012 bis 2013 sowie erstmals für die Betriebskosten- und Leistungsrechnung 2012. Für die Betriebskosten- und Leistungsrechnung 2011 galt das bisherige Recht sinngemäss (Art. 23 Abs. 1 RKV).

54 Vgl. Art. 49 bis 54 aEBG; HERRMANN/KÖNIG, Rz. 53.

- 326 Die Angebote des Regionalen Personenverkehrs werden von Bund und Kantonen (Besteller) gemeinsam pro Linie bestellt. Das Verfahren beginnt mit Vorgaben für die Erstellung der Offerten der Transportunternehmen bis zum Abschluss einer Angebotsvereinbarung.⁵⁵ Die Fahrplanperiode umfasst jeweils zwei Fahrplanjahre.⁵⁶
- 327 Bund und Kantone (Besteller) machen den Transportunternehmen zum Verfahrensbeginn Vorgaben, v.a. zum gewünschten Angebot (Fahrplan) sowie zu den zur Verfügung stehenden Mitteln.
- 328 Aufgrund dieser Vorgaben erstellen die Transportunternehmen Offerten pro Linie. In den Offerten werden die sog. Planrechnungen erstellt, welche die geplanten Kosten sowie die erwarteten Erlöse aus dem Verkauf von Fahrausweisen nach den Kalkulationen und Erwartungen der Transportunternehmen enthalten. Das verbleibende Defizit sind die so genannten «geplanten ungedeckten Kosten», welche gemäss Art. 28 Abs. 1 PBG von den Bestellern abgegolten werden.
- 329 Besteller und Transportunternehmen verhandeln hierauf die Offerten sowie das Fahrplanangebot. Beim Angebot können sich Änderungen aufgrund des Fahrplanverfahrens ergeben. Nach der Bereinigung schliessen die Besteller mit den Transportunternehmen für die zweijährige Fahrplanperiode eine Angebotsvereinbarung ab, welche das definitive Angebot (Fahrplan) sowie die Abgeltungen und deren Aufteilungen auf Bund und Kantone regelt.
- 330 Die nachfolgende Grafik 3 zeigt schematisch und vereinfachend das Bestellverfahren über die Zeit, wobei die gestrichelte Linie jeweils zeigt, welche Ist-Zahlen der Vergangenheit jeweils für das Bestellverfahren zur Verfügung stehen und von den Bestellern eingesehen werden können:

Bestellverfahren



Grafik 3: Bestellverfahren

55 Vgl. Art. 10 ff. ADFV (Vorgaben nach altem Recht) resp. Art. 11 ff. ARPV (geltendes Recht).

56 Nach altem Recht erfolgten die Bestellverfahren jedes Jahr (vgl. Art. 10 Abs. 1 ADFV).

C. Rechnungslegung

1. Vorbemerkungen

1.1. Gesetzliche Vorgaben

- 331 Die Post musste nach Art. 11 Abs. 1 POG 1997 eine Jahresrechnung und eine Konzernrechnung führen. Sie bedient sich dabei der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung, berücksichtigt für die Konzernrechnung anerkannte Standards und nimmt Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen nach kaufmännischen Grundsätzen vor (Art. 11 Abs. 1 POG 1997).
- 332 Es gelangten nach Botschaft zum Postorganisationsgesetz und zum Telekommunikationsunternehmensgesetz vom 10. Juni 1996 die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung des Obligationenrechts sowie anerkannte Normen und Standards, wie beispielsweise FER, und falls erforderlich auch international anerkannte Standards, wie beispielsweise IAS (International Accounting Standards, heute IFRS), zur Anwendung.⁵⁷
- 333 Gemäss Botschaft PG schuf das POG 1997 auch die Grundlage, um die betriebswirtschaftlich erforderlichen Aufwände für Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen in der Erfolgsrechnung berücksichtigen zu können. Massgebend für den Umfang und das Ausmass sind dabei nach dem Entwurf die allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätze und die einschlägigen Standards, mithin rein wirtschaftliche Gesichtspunkte. Daraus folge gemäss Botschaft POG, dass insbesondere die damalige Abschreibungsordnung des Bundes keine Anwendung mehr finde.⁵⁸

1.2. Segmentberichterstattung

- 334 Ein Unternehmen kann in verschiedenen Geschäftsfeldern tätig sein. Wegen der Aggregation der Zahlen erhalten weder die Aktionäre noch interessierte Dritte mehr als ein verschwommenes Bild von den Umsatz- und Rentabilitätsverhältnissen in den Unternehmenssegmenten.⁵⁹ Ist das Unternehmen in verschiedenen Regionen tätig, so ist die Aussagekraft der Jahresrechnung ähnlich gering für die geografische Zuordnung der Geschäftstätigkeit und ihrer örtlichen Rentabilität.
- 335 Daher braucht es nach heutigem Erkenntnisstand bei grossen Gesellschaften eine Segmentberichterstattung.⁶⁰ Der Geschäftsbericht bietet dann relevante Zahlen und andere Angaben über die wichtigsten Sparten und Regionen. Das ist der Standard nach US GAAP, IFRS sowie Swiss GAAP FER.⁶¹ Das OR-Rechnungslegungsrecht kennt hingegen keine Segmentberichterstattung.

2. Konzernrechnungen der Post nach FER-Standard

2.1. Konzernrechnung der Post bis 2002

- 336 Die Post führte gestützt auf Art. 11 POG 1997 seit dem Rechnungsjahr 1998 eine Konzernrechnung nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER-Standard).⁶²

57 Botschaft POG, S. 1326.

58 Botschaft POG, S. 1324.

59 BÖCKLI, Rechnungslegung, Rz. 771.

60 BÖCKLI, Rechnungslegung, Rz. 772 mit weiteren Hinweisen.

61 IFRS 8 «Operating Segments»; Swiss GAAP FER 30, Ziffer 42 und Ziffer 71.

62 Organisationsreglement 1998, Ziffer 2.14.

2.2. Swiss GAAP FER

- 337 Die Swiss GAAP FER, die durch die Fachkommission für Empfehlungen zur Rechnungslegung erlassenen Rechnungslegungsnormen, richten sich an Unternehmensgruppen mit nationaler Ausrichtung und an mittlere und kleinere Organisationen.
- 338 Die Grundsätze der Rechnungslegung werden durch das Rahmenkonzept der Swiss GAAP FER festgelegt. Nach diesem ist das Ziel der Rechnungslegung nach Swiss GAAP FER, dass jede Jahresrechnung ein Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wiedergibt, das den tatsächlichen Verhältnissen entspricht (True and Fair View).⁶³ Die Swiss GAAP FER sind modular aufgebaut (Kern-FER und gesamte Swiss GAAP FER) und weisen mit einem Umfang von rund 200 Seiten eine geringere Komplexität als die IFRS auf.

3. Konzernrechnungen der Post nach International Reporting Standards

3.1. Umstellung im Jahr 2003

- 339 Die Post beabsichtigte gemäss Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes vom 22. Mai 2002, ihre Rechnungslegung ab dem Rechnungsjahr 2003 auf den IAS Standard (International Accounting Standard) umzustellen. Massgebend für diesen Entscheid waren die Ziele des Konzerns Post namentlich die bessere Vergleichbarkeit mit anderen Post- und Branchenunternehmen, verbesserte Kooperationsmöglichkeiten und die Verbesserung der Information von Eigner und Öffentlichkeit.⁶⁴
- 340 Die Konzernrechnung der Post wurde ab 2003 gestützt auf das Postorganisationsgesetz in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellt. Im Organisationsreglement Post 2003 wurde festgelegt, dass die Rechnungslegung nach IFRS erfolgt.⁶⁵

3.2. International Financial Reporting Standards (IFRS)

- 341 Die International Financial Reporting Standards (IFRS, früher International Accounting Standard) sind durch das International Accounting Standards Board (IASB) herausgegebene, prinzipienorientierte Rechnungslegungsvorschriften. Das Regelwerk mit inzwischen über 3000 Seiten, bestehend aus Hauptregeln, einer Vielzahl von Detailregeln und einer ausführlichen Interpretation der Standards, regelt die Erstellung von international vergleichbaren Jahres- und Konzernabschlüssen.
- 342 Die IFRS gehen in der Regelungsdichte viel weiter als die Swiss GAAP FER. Die IFRS sind eindeutig angelsächsisch geprägt, so in der «*true and fair view*», bzw. «*fair representation*», im «*control*»-Prinzip sowie in der Betonung der separaten Angaben für geografische und branchenmässige Segmente des Unternehmens.⁶⁶
- 343 Im Gegensatz zur Rechnungslegung nach Obligationenrecht steht bei Abschlüssen nach IFRS primär die Informationsfunktion im Vordergrund.

63 Swiss GAAP FER, Rahmenkonzept Art. 1.

64 Botschaft Änderung POG, S. 5080.

65 Organisationsreglement 2003, Ziffer 2.14.

66 BÖCKLI, Rechnungslegung, Rz. 57.

4. Jahresrechnung

4.1. Jahresrechnungen der Schweizerischen Post bis 2012

344 Die Jahresrechnungen des Stammhauses Post wurden nach allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (Obligationenrecht) erstellt. Ferner entsprechen die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Jahresgewinns dem Postorganisationsgesetz (POG).⁶⁷

4.2. Jahresrechnung der Schweizerischen Post AG ab 2013

345 Die Jahresrechnung der Schweizerischen Post AG wurde nach den Vorschriften des schweizerischen Gesetzes und insbesondere des Artikels über die kaufmännische Buchführung und die Aktiengesellschaft erstellt.⁶⁸

5. Berichterstattung PostAuto nach EBG und REVO bis 1. Januar 2011

5.1. Geltungsbereich

346 Die Verordnung des EVED über das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmungen (REVO) trat am 1. Januar 1996 in Kraft und stützt sich auf Art. 63 des Eisenbahngesetzes (EBG). Die Änderungen vom 15. März 1999 traten rückwirkend per 1. Januar 1999 in Kraft.

347 Für Unternehmungen, welche Abgeltungen auf Grund der Abgeltungsverordnung vom 18. Dezember 1995 erhalten oder in ihrer Bilanz Finanzhilfen ausweisen müssen, die gestützt auf die Art. 56 oder 57 EBG gewährt wurden, war die Verordnung nach Art. 1 REVO anwendbar. Das Kapitel 1 (Allgemeine Bestimmungen) war u.a. auch auf Unternehmungen die eine Personenbeförderungskonzession besaßen anwendbar. Für PostAuto war die REVO demnach anwendbar.

5.2. Grundsätze der doppelten kaufmännischen Buchhaltung

348 Als Grundsatz der Führung der Geschäftsbücher galten nach Art. 2 REVO die Grundsätze der doppelten kaufmännischen Buchhaltung.

5.3. Geschäftsbericht

349 PostAuto musste einen Geschäftsbericht nach den Vorschriften des Obligationenrechts im Sinne der Bestimmungen für die Aktiengesellschaft erstellen.

350 Nach Art. 3 Abs. 2 REVO mussten weiteren Ausweise, insbesondere über die Bereiche des öffentlichen Verkehrs, die der Information der Unternehmungsorgane, des BAV und der Besteller dienen, in einer separaten Beilage zusammengefasst werden:

- IS-Rechnung der Betriebsbuchhaltung einschliesslich der Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung von Unternehmungen, die auf Grund des Geltungsbereiches in Art. 1 eine Betriebskosten- und Leistungsrechnung nach dem 4. Kapitel vorlegen müssen (lit. a);
- Anlagen- und Abschreibungsrechnungen nach dem Bruttoprinzip (lit. b);
- Bildung und Auflösung der Rücklagen nach Art. 64 Abs. 2 EBG (lit. c);

67 Geschäftsbericht 2008, S. 190.

68 Geschäftsbericht 2013, S. 140.

- Bestand, Zinsbedingungen, Rückzahljahr und Gläubiger der langfristigen Verbindlichkeiten (lit. d);
- Verkäufe und Abtretungen von Grundstücken (lit. e);
- Versicherungswerte von Anlagen und Fahrzeugen (lit. f);
- die Anträge der Organe über die Verwendung des Unternehmenserfolges;
- Verwendung der gestützt auf die Art. 56 und 57 EBG dem Unternehmen gewährten Beiträge und Darlehen;
- statistische Angaben gemäss Weisung des Bundesamtes.

5.4. Berichterstattung und Genehmigung durch das BAV

- 351 Dem BAV und den Bestellern waren nach Art. 3 Abs. 3 REVO die endgültigen Versionen dieser Unterlagen bis spätestens sechs Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres in der notwendigen Anzahl zuzustellen. Die Unternehmungen mussten dem Bundesamt innert Monatsfrist die Beschlüsse der Generalversammlung einreichen.
- 352 Rechnungs- und Bilanzpositionen, die einen Zusammenhang mit laufenden Beiträgen und Darlehen des Bundes haben, mussten vom Bundesamt nach Art. 70 EBG genehmigt werden (Art. 4 Abs. 1 REVO).
- 353 Die zur Genehmigung notwendigen Entwürfe der Rechnungsvorlagen (Jahresrechnung sowie die Ist-Rechnung der Betriebsbuchhaltung) waren dem Bundesamt spätestens vier Monate nach Abschluss des Geschäftsjahres und mindestens 30 Tage vor der Einberufung der Generalversammlung einzureichen (Art. 4 Abs. 2 REVO).

5.5. Berichterstattung gegenüber Bestellern

- 354 Den Bestellern waren bis Ende Juli die notwendigen Exemplare des endgültigen Geschäftsberichts mit Jahresrechnung und separater Beilage nach Art. 3 REVO zuzustellen (Art. 4 Abs. 3 REVO).
- 355 Es gab eine Auskunftspflicht gegenüber den Kantonen, die Abgeltungen geleistet haben. Die Kantone mussten dabei aktiv um Auskunft ersuchen (Holschuld).⁶⁹

5.6. Betriebskosten- und Leistungsrechnung

- 356 Die REVO gab im 4. Kapitel relativ detailliert die Grundsätze, den Zweck und die Gliederung der Betriebskosten- und Leistungsrechnung vor, welche neben der Finanzrechnung zu erstellen war. Die REVO hat es den betroffenen Unternehmen ermöglicht, die eigene Methode der Betriebskosten- und Leistungsrechnung vom BAV als äquivalent bewilligen zu lassen. Das Kostenrechnungssystem der PostAuto wurde am 20. März 2008 als «andersartiges Kostenrechnungssystem» gemäss Art. 12 Abs. 4 REVO vom BAV anerkannt.⁷⁰

69 Art. 29 ADFV. Heute ist diese Auskunftspflicht in der RKV geregelt (Art. 5 RKV) und gilt weiterhin nur «auf Anfrage» der Kantone. Nach geltendem Recht müssen jedoch die subventionsrechtlich genehmigte Rechnung und die dazugehörigen Ausweise den mitbestellenden Kantonen ohne Anfrage zugestellt werden (Art. 6 Abs. 4 RKV).

70 Prüfbericht vom 1. Februar 2010, Punkt. 3.1.2.

357 Die Kosten- und Leistungsrechnung dient nach Art. 13 Abs. 1 REVO der Planung (lit. a), der wirtschaftlichen Leistungserbringung (lit. b), dem Controlling (lit. c) und der Bestimmung der Abgeltungen der Leistungen, welche in der Regel linienweise erfolgt (lit. d). Zur Erfüllung dieser Bestimmung hatte das BAV Einsicht in die Linienerefolgsrechnungen.⁷¹

5.7. Planrechnung

358 Für die Verhandlungen über das Angebot war die Planrechnung für das Fahrplanjahr auf der Basis der Betriebskosten- und Leistungsplanung zu erstellen (Art. 22 Abs. 1 REVO).

359 Die Ist-Rechnungen und die Planrechnungen der Vorjahre sowie das Finanzbuchhaltungsbudget waren in der Regel Grundlage für die Verhandlungen über das Angebot (Art. 22 Abs. 2 REVO). Vorzulegen und zu begründen waren die Abgrenzungen vom Finanzbuchhaltungsbudget zu den Kostenarten und zu den Erlösarten.

360 Auch für die mittelfristige Planrechnung (vierjähriger Budgetzeitraum) dienten die Ist-Rechnungen der Vorjahre und die (sich ebenfalls an den Ist-Rechnungen orientierende) Planrechnung des Fahrplanjahres der Offerte (Art. 23 Abs. 1 und 2 REVO).

361 Daraus lässt sich ableiten, dass die Ist-Werte schon damals eine zumindest indirekte Grundlage zur Erstellung der Planrechnung bildeten.⁷² Eine Pflicht zur Offenlegung der früheren Ist-Werte in der Planrechnung des Folgejahres gab es in der REVO aber noch nicht. Die Ist-Rechnung der Betriebsbuchhaltung bildete jedoch immerhin eine Beilage des Geschäftsberichts zwecks Information der Unternehmensorgane, des BAV und der Besteller (Art. 3 Abs. 2 lit. a REVO).

362 Vorzulegen und zu begründen waren dabei immerhin die Abgrenzungen vom Finanzbuchhaltungsbudget zu den Kostenarten und zu den Erlösarten (Art. 22 Abs. 2 zweiter Satz REVO).

5.8. Überabschreibungen in der Finanzbuchhaltung

363 Gemäss Art. 10 Abs. 3 REVO durften über die Nutzungsdauer hinaus verwendete Objekte weiter abgeschrieben werden. Die entstehenden Abschreibungsreserven waren getrennt nach Infrastruktur und Verkehrsbereich für Sonderabschreibungen zu verwenden und je einzeln auszuweisen. Diese Vorschrift sah somit explizit sog. Unter-Null-Abschreibungen vor. Unter-Null-Abschreibungen reduzieren den ausgewiesenen Gewinn und schaffen Abschreibungsreserven.⁷³

364 Die Revision BAV prüfte im Jahr 2007 die Anlage- und Abschreibungsrechnung 2005. Für die automatische Steuerung der Abschreibungen standen verschiedene Schlüssel zur Verfügung. Der Schlüssel XLRU war für die Abschreibungen des Regionalverkehrs und XLRZ für jene des Ortsverkehrs massgebend. Der Unterschied besteht darin, dass beim Regionalverkehr nach Erreichen der Nutzungsdauer weiter unter Null abgeschrieben wird. Nach IFRS sind Überabschreibungen nicht gestattet (Schlüssel XLRN).⁷⁴

71 Beispielsweise prüfte das BAV für das Jahr 2008 Linienrechnungen im Rahmen einer vertieften Prüfung. Siehe Prüfbericht vom 1. Februar 2010.

72 Vgl. hierzu auch Art. 21 Abs. 1 REVO, wonach für das abgeschlossene Jahr jeweils eine Kosten- und Leistungsrechnung auf der Basis der Ist-Leistungen zu erstellen war.

73 In der alten Literatur unter Wiederbeschaffungsreserven subsumiert. Unter-Null-Abschreibungen werden normalerweise in der Betriebsbuchhaltung berücksichtigt, konnten aber unter der REVO in der Finanzbuchhaltung berücksichtigt werden.

74 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 3.

365 Die eigenen Fahrzeuge (Regiebetrieb) waren gemäss Revision BAV ordentlich bilanziert, die Fahrzeuge der externen PostAuto Unternehmer wurden im Vorsystem Newton als Schattenrechnung geführt. PostAuto entschädigte den PostAuto Unternehmern die Abschreibungsquoten und die Zinsen. Als Besonderheit wurden Fahrzeuge der PostAuto Unternehmer nach der vollständigen Amortisation zu Null Franken in die ordentliche Rechnung von PostAuto überführt und wie die Regiefahrzeuge weiter abgeschrieben. Dieses Vorgehen wurde gemäss Revision BAV vom BAV ausdrücklich genehmigt, bis mit der Bahnreform 2 diesbezüglich eine neue Regelung eingeführt würde.⁷⁵

366 Sämtliche Überabschreibungen wurden gemäss Revision BAV auf den Wiederbeschaffungsserven erfasst und gemäss Handbuch für ausserordentliche Abschreibungen verwendet. Für das Jahr 2005 betrugen die Abschreibungen unter Null rund CHF 8 Mio. (3.1 Mio. Regie und 4.9 Mio. PostAuto Unternehmer) und die Reserven rund CHF 47 Mio.⁷⁶

5.9. Teuerung und kalkulatorischer Zinssatz

367 Auch die Teuerung und der kalkulatorische Zinssatz waren gemäss Art. 21 Abs. 2 REVO anzugeben, was darauf schliessen lässt, dass Teuerung und kalkulatorische Zinsen in der Betriebsbuchhaltung berücksichtigt werden durften.

6. Berichterstattung PostAuto nach PBG und RKV ab 1. Januar 2011

6.1. Vorgaben des PBG an das Rechnungswesen

368 Zur Gewährleistung der Transparenz bei der Verwendung der Abgeltungen sind die konzessionierten Transportunternehmen verpflichtet, eine getrennte Spartenrechnung für den Regionalen Personenverkehr zu führen. Zudem bestehen Mindestanforderungen an den Ausweis von Erlösen, Kosten und Abgeltungen (vgl. Art. 29 Abs. 1 bzw. Art. 36 PBG). Neben der Sparte Regionaler Personenverkehr sind die weiteren von Bund, Kantonen oder Gemeinden bestellten Verkehrsangebote und die übrigen Tätigkeiten des Unternehmens in eigenen Sparten abzubilden (vgl. Art. 29 Abs. 2 ARPV).

369 Die konzessionierten Transportunternehmen müssen mindestens für die Ist-Rechnung neben ihrer Finanzrechnung eine nach Sparten gegliederte Betriebskosten- und Leistungsrechnung führen. Die Kosten und Erlöse des Regionalen Personenverkehrs sind pro Linie nachvollziehbar auszuweisen. Diese Betriebskosten- und Leistungsrechnung kann als Planrechnung im Bestellverfahren verwendet werden, um in der Offerte die geplanten ungedeckten Kosten pro Linie auszuweisen (vgl. Art. 29 Abs. 4 ARPV).

370 In Bezug auf die Verwendung des Spartenerfolgs gibt das PBG schliesslich vor, wie das konzessionierte Transportunternehmen den Spartenerfolg auszuweisen hat. Fehlbeträge muss das Unternehmen selber decken. Ergibt sich ein Gewinn, so ist dieser bis zu einer bestimmten Obergrenze⁷⁷ einer Spezialreserve zur Tragung künftiger Verluste (Schwankungsreserve) zuzuführen. Der darüber hinausgehende Gewinn steht dem Unternehmen zur freien Verfügung.⁷⁸

75 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 3.

76 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 3.

77 25% des Jahresumsatzes der abgeltungsberechtigten Verkehrssparten oder CHF 12 Mio.

78 Dies im Gegensatz zum alten Recht.

- 371 Im Übrigen hat der Gesetz- und Verordnungsgeber dem UVEK die Kompetenz übertragen, detaillierte Vorgaben an das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmen zu erlassen, was in Form der RKV erfolgt ist. Nach PBG gelten im Übrigen ergänzend die Bestimmungen des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung (vgl. Art. 35 Abs. 3 PBG).

6.2. Betriebskosten- und Leistungsrechnung

- 372 Die RKV definiert die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (Ist-Kostenrechnung) als Grundlage für den Ergebnisausweis der einzelnen Sparten eines Unternehmens (Art. 2 lit. a RKV).
- 373 Die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (d.h. Kostenrechnung) ist auf die Organisation und die Angebote des Unternehmens auszurichten (Art. 13 RKV).

6.3. Linienerfolgsrechnung

- 374 Die Linienerfolgsrechnung ist in der Betriebskosten- und Leistungsrechnung der Ergebnisausweis eines einzelnen Angebots einer Sparte (Art. 2 lit. b RKV).
- 375 In der Sparte «PRV» sind die Kosten, die Leistungsmengen, die Einheiten und die Kostensätze pro Linie mindestens nach den Angaben von Art. 17 Abs. 1 lit. a bis h RKV auszuweisen.

6.4. Planrechnung

- 376 Bund und Kantone gelten den Unternehmen die laut Planrechnung (d.h. Kostenrechnung) ungedeckten Kosten des bestellten Angebotes ab (Art. 28 PBG). Die Planrechnung ist vom Unternehmen gleich aufzubauen, wie die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (Art. 14 RKV).
- 377 Sowohl Planrechnung als auch Betriebskosten- und Leistungsrechnung sind gemäss dem Leistungs- und Verursacherprinzip als Vollkostenrechnung auszugestalten (Art. 13 f. RKV), wobei Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung, welche die für die Abgeltung massgebenden ungedeckten Kosten beeinflussen, in der Planrechnung pro Linie oder Strecke auszuweisen sind (Art. 19 Abs. 2 RKV). Diese Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung sind mit kalkulatorischen Kosten gleichzusetzen.
- 378 Die in Art. 14 Abs. 3 RKV gemachten Vorgaben zur Planrechnung, wonach für die Linien der Sparte «PRV» pro Linie zusätzlich zur Planrechnung die detaillierten Markterlöse, Kosten und Abgeltungen der Offerte für das laufende Fahrplanjahr sowie die letzten verfügbaren Ist-Werte auszuweisen sind, galten erstmals für die Offerten der Fahrplanperiode 2012–2013 sowie erstmals für die Betriebskosten- und Leistungsrechnung 2011 (siehe Rz. 322).

V. Chronologischer Ablauf

A. 1996

- 379 Die Verordnung des EVED über das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmungen (REVO) vom 18. Dezember 1995 trat am 1. Januar 1996 in Kraft.
- 380 Der Bundesrat unterbreitete dem Parlament die Botschaft zum Postgesetz vom 10. Juni 1996 und den Entwurf des Postgesetzes.

B. 1997

- 381 Das Postgesetz vom 30. April 1997 sowie das Bundesgesetz über die Organisation der Postunternehmung des Bundes (Postorganisationsgesetz, POG 1997) vom 30. April 1997 wurden von der Bundesversammlung beschlossen.

C. 1998

- 382 Das Postgesetz vom 30. April 1997 sowie das Bundesgesetz über die Organisation der Postunternehmung des Bundes (Postorganisationsgesetz, POG 1997) vom 30. April 1997 traten am 1. Januar 1998 in Kraft.
- 383 Die Schweizerische Post war ab 1998 eine selbständige Anstalt des öffentlichen Rechts.
- 384 Die Post führte gestützt auf Art. 11 POG 1997 seit dem Rechnungsjahr 1998 eine Konzernrechnung nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER-Standard).

D. 1999

- 385 Die Änderungen der Verordnung UVEK über das Rechnungswesen der konzessionierten Transportunternehmungen (REVO) vom 15. März 1999 traten rückwirkend per 1. Januar 1999 in Kraft.

E. 2000

- 386 Keine relevanten Vorkommnisse.

F. 2001

- 387 Keine relevanten Vorkommnisse.

G. 2002

1. Botschaft des Bundesrates

- 388 Der Bundesrat veröffentlichte am 22. Mai 2002 eine Gesamtschau zur weiteren Entwicklung des Postwesens in der Schweiz und eine Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes.
- 389 Die Post beabsichtigte gemäss Botschaft über die Änderung des Postorganisationsgesetzes vom 22. Mai 2002, ihre Rechnungslegung ab dem Rechnungsjahr 2003 auf den IAS Standard

(International Accounting Standard) umzustellen. Massgebend für diesen Entscheid waren die Ziele des Konzerns Post namentlich die bessere Vergleichbarkeit mit anderen Post- und Branchenunternehmen, verbesserte Kooperationsmöglichkeiten und die Verbesserung der Information des Eigners und der Öffentlichkeit.⁷⁹

2. Einführung IAS beziehungsweise IFRS

- 390 Im Jahr 2002 führte die Post IAS (International Accounting Standards, heute International Financial Reporting Standards, IFRS) als Rechnungslegungsstandard für die externe Finanzberichterstattung ein. Die IFRS sind dem «true and fair view»-Gedanken verpflichtet.
- 391 Seit der Umstellung der Rechnungslegung erfuhr das regulatorische Rechnungswesen bei PostAuto aus Sicht von PERSON 040 grundlegende Veränderungen.⁸⁰ Der Regulator BAV verlangte eine Annäherung der damaligen REVO an die IFRS.⁸¹
- 392 Das Ergebnis des Segments «Markt für öffentlichen Personenverkehr» wurde seit 2002 in der Konzernrechnung publiziert. Damit ergaben sich für PostAuto nun zwei unterschiedliche Ergebnisse für das gleiche Geschäftsjahr: einmal ein Ergebnis gemäss REVO, welche die Bildung von stillen Reserven und gewisse weitere Anpassungen bzw. die Berücksichtigung von gewissen kalkulatorischen Kosten noch erlaubte sowie ein Ergebnis gemäss IFRS mit ihrem «true and fair view»-Grundsatz.⁸²

H. 2003

- 393 Keine relevanten Vorkommnisse.

I. 2004

1. Postorganisationsgesetz

- 394 Die Änderungen des Postorganisationsgesetzes traten am 1. Januar 2004 in Kraft (siehe dazu Rz. 218 ff.).

2. Forderung der Überleitung von Ergebnis IFRS nach REVO

- 395 Die Einführung von IFRS als Rechnungslegungsstandard für die Konzernrechnung der Post (siehe dazu Rz. 339 ff.) hatte für PostAuto wesentliche Konsequenzen.
- 396 Der Regulator BAV verlangte eine Annäherung der damaligen REVO an IFRS. So mussten Ende 2004 alle nicht betriebswirtschaftlich notwendigen Rückstellungen aufgelöst werden. Alle branchenüblichen Abschlussmassnahmen (zwecks Reduktion des ausgewiesenen Gewinns) wurden PostAuto damit unterbunden, dies zum Nachteil von PostAuto im Vergleich zu seinen Mitbewerbern, welche ihre zumeist handelsrechtlichen Abschlüsse mittels Sonderabschreibungen und Rückstellungen «optimieren» konnten. Zusätzlich verlangte das BAV eine Überleitung von

79 Botschaft Änderung POG, S. 5080.

80 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 4.

81 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 4.

82 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 4.

REVO zu IFRS, mit der Auflage, diese Überleitung jährlich durch die Revisionsstelle prüfen zu lassen.⁸³

397 Das Ergebnis des Segments «*Markt für öffentlichen Personenverkehr*» wurde seit 2002 in der Konzernrechnung publiziert. Damit ergaben sich für PostAuto nun zwei unterschiedliche Ergebnisse für das gleiche Geschäftsjahr: einmal ein Ergebnis gemäss REVO, welche die Bildung von stillen Reserven und gewisse weitere Anpassungen bzw. die Berücksichtigung von gewissen kalkulatorischen Kosten noch erlaubte sowie ein Ergebnis gemäss IFRS mit ihrem «true and fair view»-Grundsatz.⁸⁴

3. Gründung der PostAuto Schweiz AG

398 Die PostAuto Schweiz AG (CHE-112.242.941) wurde am 28. Oktober 2004 gegründet.

J. 2005

1. Jahresrechnung

399 Es erfolgten von der Revision BAV nicht beanstandete Überabschreibungen. Für das Jahr 2005 betrug die Abschreibungen unter Null rund CHF 8 Mio. (CHF 3.1 Mio. Regie und 4.9 Mio. PostAuto Unternehmer) und die Reserven rund CHF 47 Mio. (siehe dazu Rz. 412 ff.).⁸⁵

2. Eintragung PostAuto Schweiz AG ins Handelsregister

400 Die PostAuto Schweiz AG wurde am 23. Februar 2005 in das Handelsregister eingetragen.

K. 2006

1. Protokoll vom 13. Januar 2006

401 Das BAV forderte PostAuto auf, die Überleitungen von IFRS zu REVO der Jahre 2004 bis 2006 durch die Revisionsstelle prüfen zu lassen und den Bericht im ersten Halbjahr 2007 einzureichen.⁸⁶

2. Gutachten vom Juni 2006

402 Im Juni 2006 hielt das Bundesamt für Justiz in einem Gutachten fest, dass die Auslagerung von PostAuto in eine Aktiengesellschaft rechtmässig ist.

3. Aufnahme der Geschäftstätigkeit der PostAuto AG

403 Am 1. Juli 2006 nahm die PostAuto AG ihre Geschäftstätigkeit auf.

83 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 4.

84 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 4 f.

85 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

86 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 4.

L. 2007

1. Bericht PWC vom 16. März 2007

404 PWC verfasste einen Bericht «Analyse und Beurteilung der Kosten- und Leistungsrechnung» vom 16. März 2007 zuhanden der PostAuto. Darin wird u.a. die Kosten- und Leistungsrechnung als Führungsinstrument beschrieben. Die Ist-Situation wird wie folgt beschrieben:⁸⁷

«Die KLR ist primär auf die Anforderungen des BAV und des Offertprozesses ausgerichtet. Die Erfüllung der Anforderungen an eine KLR zur internen Führung steht nicht im Zentrum. Unten aufgeführt sind einige Ursachen, welche die interne Führung mittels KLR erschweren:

- Die KLR weist zum Zweck der internen Führung eine komplizierte KST-Struktur auf. Dies ist zu weiten Teilen bedingt durch Vorgaben des BAV (Benchmarksystem/REVO). Zur Vereinfachung wird jedoch die Bereinigung der KLR-Struktur gemäss Avanti beitragen.*
- Die der Offerte zu Grunde liegenden Planwerte enthalten Reserven, die exakten Budgetwerte sind nicht bekannt. Dieser Umstand erschwert einerseits die interne Führung und andererseits die Argumentation gegenüber dem Konzern. Zudem entsteht bei der Abgabe der IST-Werte an die Kantone Erklärungsbedarf.*
- In der KLR wird eine Vollkostenrechnung auf Basis der Ist-Kosten vorgenommen. Die Verrechnung der Kosten erfolgt anhand von Planwerten. Deckungsdifferenzen werden mittels Nachbewertung der Planwerte nachbelastet. Aus Sicht der internen finanziellen Führung ist die Umlage von Deckungsdifferenzen wenig sinnvoll. Aus Sicht des Offertwesens gegenüber den Bestellern hingegen schon.»*

2. Interne Notiz Rechnungswesen vom 27. März 2007

405 Aus der internen Notiz vom 27. März 2007 geht hervor, dass u.a. Ulrich Gygi, PERSON 081, PERSON 019, Daniel Landolf und PERSON 040 an einer Wochenbesprechung teilnahmen.⁸⁸

406 Aus der internen Notiz geht hervor, dass folgende Themen besprochen worden sind:

407 *«Anlässlich der Wochenbesprechung mit der Konzernleitung konnte PAG die Problematik der im Vergleich zu den anderen Profit Centern sehr hohen Margen in den Regionen Graubünden, Wallis und Westschweiz darstellen. PAG wies darauf hin, dass in Zukunft diese Margen nicht gehalten werden können. Zum einen verlangt der Regulator (BAV) noch mehr Transparenz im Rechnungswesen – zum anderen wird die Aufsicht des Regulators verstärkt. Insbesondere erwähnt wurde die Anlehnung der REVO-Rechnung an die IFRS-Rechnung (seit 2004), die zukünftigen BAV Revisionen (subventionsrechtliche Prüfung) sowie die bevorstehende Offenlegung der Daten im Benchmarksystem des BAV.»⁸⁹*

408 *«Bisher konnte PostAuto die hohen Konzern-Gewinnvorgaben bzw. die vom BR in seinen strategischen Zielen von der Post geforderte Wertsteigerung erreichen, indem in den Offerten für den Regionalverkehr (gemäss Eisenbahngesetz) die Gewinne in Form von höheren Kosten eingerechnet wurden. Um Plan und IST der Linienrechnung in etwa gleich zu halten, wurden in der IST Rechnung (Nachkalkulation) die Gemeinkosten teilweise ungleich auf die einzelnen regio-*

⁸⁷ Bericht PWC vom 16. März 2007.

⁸⁸ Interne Notiz vom 27. März 2007 betr. Rechnungswesen PAG.

⁸⁹ Interne Notiz vom 27. März 2007 betr. Rechnungswesen PAG.

nenalen Profit Centers verteilt. Wäre dies nicht erfolgt, hätte PostAuto in einzelnen Kantonen bzw. regionalen Profit Centern deutlich höhere Gewinne ausgewiesen als in anderen, was entsprechende Abgeltungskürzungen zur Folge gehabt hätte. [...]»⁹⁰

- 409 *«Mittelfristiges Ziel ist es, die Margen der einzelnen regionalen Profit Centers von PostAuto auf ein vergleichbares Niveau zu bringen. Dies soll über Preisnachlässe bzw. Mehrleistungen zu gleichem Preis erfolgen. PostAuto geht davon aus, dass es durch die beabsichtigte Nivellierung in den Regionen WS, GR, VS bis 2010 zu einer EBIT-Einbusse von insgesamt ca. CHF 8.0 Mio. kommen wird.»⁹¹*

3. Prüfungsbericht vom 29. März 2007

3.1. Prüfung Jahresrechnung 2005

- 410 Im Jahr 2007 wurde eine vertiefte subventionsrechtliche Prüfung der Jahresrechnung 2005 durch das BAV durchgeführt.⁹²
- 411 Auf einzelnen Positionen des Abschlusses erfolgten gemäss Revision BAV unzulässige, nicht bewilligte Abgrenzungen und Bewertungen. Insbesondere bezüglich der Bildung von Rückstellungen und der Belastung von Zinsen bestand Handlungsbedarf.⁹³

3.2. Überabschreibungen

- 412 Die Revision BAV prüfte die Anlage- und Abschreibungsrechnung. Zu den Überabschreibungen (auch Unter-Null-Abschreibungen) äusserte sich die Revision BAV wie folgt:

«Für die automatische Steuerung der Abschreibungen und Verzinsungen stehen verschiedene Schlüssel zur Verfügung. Der Schlüssel XLRU ist für die Abschreibungen des Regionalverkehrs und XLRZ des Ortsverkehrs massgebend. Der Unterschied besteht darin, dass beim Regionalverkehr nach Erreichen der Nutzungsdauer weiter unter Null abgeschrieben wird. Nach IFRS sind Überabschreibungen nicht gestattet (Schlüssel XLRN).⁹⁴

Die eigenen Fahrzeuge (Regiebetriebe) sind ordentlich bilanziert, die externen (Postunternehmer, PU) werden im Vorsystem Newton als ‚Schattenrechnung‘ geführt. Postauto entschädigt den Postautounternehmer die Abschreibungsquoten und die Zinsen. Als Besonderheit werden die Fahrzeuge des PU nach der vollständigen Amortisation zu Null Franken in die ordentliche Rechnung von Postauto überführt und wie die Regiefahrzeuge weiter abgeschrieben. Dieses Vorgehen wird vom BAV ausdrücklich genehmigt, bis mit der Bahnreform 2 diesbezüglich eine neue Regelung eingeführt wird.⁹⁵

Sämtliche Überabschreibungen werden auf den Wiederbeschaffungsreserven erfasst und gemäss Handbuch für ausserordentliche Abschreibungen verwendet. Für das Jahr 2005 betragen die Abschreibungen unter Null rund CHF 8 Mio. (3,1. Regie und 4,9 Mio.) und die Reserven rund CHF 47 Mio.»⁹⁶

90 Interne Notiz vom 27. März 2007 betr. Rechnungswesen PAG.

91 Interne Notiz vom 27. März 2007 betr. Rechnungswesen PAG.

92 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 3.

93 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 3.

94 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

95 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

96 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

3.3. Kapitalkosten

- 413 Gemäss Revision BAV können Kapitalkosten⁹⁷ nach Art. 27 Abs. 3 ADFV gewährt werden, wenn die entsprechende Finanzierung durch die Besteller genehmigt wurde.

«Im Rechnungsjahr 2005 gilt ein Zinssatz für das Eigenkapital von 2.11% gemäss Schreiben BAV vom 2. Februar 2006 an die Transportunternehmen.

Dem Begehren von Postauto vom 17. Februar 2006 für die Offerte 2007, dem bisherigen Lösungsansatz, das heisst, den halben Anschaffungswert als pragmatischer Durchschnittswert des gebundenen Kapitals mit 4.5% (für die PU mit einem um einen halben Prozent höheren Satz) zu verzinsen, wurde vom BAV nicht stattgegeben (Protokoll über das Meeting BAV-Postauto vom 30.3.2006). Postauto begründet die höheren Zinsen mit einem von der Schweizerischen Post vorgegebenen Risikozuschlag von 2.25%. Eine Neubeurteilung durch das BAV erfolgt nach Inkrafttreten der Bahnreform 2. Die Berechnung der kalkulatorischen Zinsen für das Jahr 2005 erfolgte noch auf der alten Grundlage. Die Facheinheit Revision stellte fest, dass die Zinsen unverändert über die Nutzungsdauer hinaus berechnet werden, obwohl das gebundene Kapital über die Abschreibungen vollständig getilgt ist. Diese Praxis ist einmalig.»⁹⁸

- 414 Die Empfehlung 1 der Revision BAV lautete wie folgt:

«Ab 1.7.2006 (Inbetriebnahme der Aktiengesellschaft) können auf den Anlagen geltend gemacht werden (Regie und PU):

- 1.1 nur die effektiv ausgewiesenen Zinsen auf das Fremdkapital*
- 1.2 nur die vom BAV vorgegebene Verzinsung auf dem Eigenkapital*
- 1.3 keine kalkulatorischen Zinsen auf den Überabschreibungen.»⁹⁹*

3.4. Erlös aus Anlagenverkauf

- 415 Bei der Prüfung der Linienrechnung der Region Aarau auf der Basis von Stichproben hat die Revision BAV festgestellt, dass bei einem Verkauf eines Fahrzeuges ein Mehrerlös resultierte. Der Betrag wurde als Nebenerlös auf die Linie verbucht. Gemäss Art. 6 Abs. 3 REVO sind Mehrerlöse aus Anlagenabgängen den Abschreibungsreserven gutzuschreiben.

- 416 Die Empfehlung 2 der Revision BAV lautete wie folgt:

«Es ist im Handbuch festzuhalten und sicherzustellen, dass künftig Mehrerlöse aus Anlagenverkäufen aus dem subventionierten Bereich entsprechend den Vorgaben REVO den Abschreibungsreserven zugewiesen werden.»¹⁰⁰

3.5. Rückstellungen

- 417 Gemäss Revision BAV betragen die Rückstellungen in der Bilanz REVO CHF 21.3 Mio. per Ende 2005. Davon ist eine im Jahr 1998 gebildete globale Rückstellung von CHF 10.5 Mio. für Projekte unter IFRS nicht gebucht. Auch unter Swiss GAAP FER und REVO sind Rückstellungen

⁹⁷ Unter Kapitalkosten werden allgemein kalkulatorische oder effektive Zinsen verstanden.

⁹⁸ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

⁹⁹ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

¹⁰⁰ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 5.

aus einer faktischen Verpflichtung nur zulässig, wenn die Schätzung der Geldabflüsse wahrscheinlich und verlässlich ist.¹⁰¹

418 Rückstellungen, welche zulasten subventionierter Sparten gebildet werden, müssen zweckbestimmt sein und sind periodisch auf ihre Angemessenheit zu überprüfen. Nach Ansicht der Revision BAV fehlen für die CHF 10.5 Mio. die Grundlagen, und sie sind deshalb spartenrichtig aufzulösen. Im Protokoll vom 30. März 2006 wurde ebenfalls festgehalten, dass nur Rückstellungen in der REVO akzeptiert werden, die auch unter IFRS zulässig sind.¹⁰²

419 Die Empfehlung 3 der Revision BAV lautete wie folgt:

«3.1 Rückstellungen müssen konkret begründet und angemessen sein. Nicht mehr benötigte Rückstellungen sind, soweit sie aus subventionierten Sparten gebildet wurden, entsprechend aufzulösen.»¹⁰³

3.2 Die Rückstellung für Projekte von CHF 10,5 Mio. sind per Ende Geschäftsjahr 2006 aufzulösen und anteilmässig der Rücklage nach Art. 64 EBG zuzuweisen.»¹⁰⁴

3.6. Rechnungsabgrenzungen

420 Gemäss Revision BAV sind die passiven Rechnungsabgrenzungsposten mit insgesamt CHF 55 Mio. ausgewiesen. In diesem Betrag sind rund CHF 20 Mio. Management Fees der Post für die Jahre 2003 bis 2005 enthalten. Eine effektive Verrechnung dieser Overheadkosten erfolgte nicht und existierte deshalb nur als Abgrenzungsbuchung in der REVO-Rechnung. Mit der juristischen Verselbständigung des PostAutodienstes müssten die den Overheadkosten zugrunde liegenden Leistungen von der Post detailliert und nachvollziehbar ausgewiesen und der Post-Auto in Rechnung gestellt werden.¹⁰⁵

421 Die Empfehlung 4 der Revision BAV lautete wie folgt:

«Die Overheadkosten der Schweizerischen Post müssen künftig aus der Sicht der Besteller vom regionalen Personenverkehr objektiv begründet, angemessen und effektiv anfallen. Die den Overheadkosten zugrunde liegenden Leistungen sind detailliert und nachvollziehbar auszuweisen.»¹⁰⁶

101 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

102 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

103 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

104 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

105 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

106 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

3.7. Gewinn RPV

422 Die Jahresergebnisse 2005 nach IFRS resp. REVO, gemäss Finanzbuchhaltung FIBU und gemäss Kosten- und Leistungsrechnung KLR sieht gemäss Revision BAV wie folgt aus:¹⁰⁷

		In TCHF
Jahresergebnis IFRS, Geschäftssegment Personenverkehr, FIBU		31'122.2
Jahresergebnisse übrige Gesellschaften (u.a. in Liechtenstein, Frankreich)	./.	190.9
Jahresergebnis IFRS, Postauto	=	30'932.2
Auflösung Rückstellung Personal (Forderung BAV)	+	3'000.0
Overhead-Kosten Konzern	./.	7'182.2
Differenz Abschreibungen IFRS – REVO und Überabschreibungen	./.	6'840.6
Mehrerlös REVO bei Anlagenabgängen	./.	144.4
Jahresergebnis REVO, Postauto	=	19'765.0
Kalkulatorische Zinsen (nur in KLR verbucht)	./.	6'912.0
Jahresergebnis REVO, Postauto, KLR	=	12'853.0
Ergebnisse Ortsverkehr, Auftragsverkehr, übriger Verkehr	./.	9'548.2
Jahresergebnis REVO, Postauto, abgeltungsberechtigt	=	3'304.8

Aufgrund der KLR resultiert ein Gewinn von CHF 12.9 Mio. des Personenverkehrs ohne Ausland, davon für den abgeltungsberechtigten Teil des Bundes rund CHF 3,3 Mio.¹⁰⁸

Gemäss Schreiben von PostAuto wird der Erfolg jeweils erst im Folgejahr auf das Konto Rücklage nach Art. 64 EBG umgebucht. Diese Rücklage hat sich wie folgt entwickelt:¹⁰⁹

Stand Ende 2003, Saldo vom BAV am 13.12.2004 genehmigt	./.	3'938'783.–
Erfolg 2004, vom BAV am 29.6.2006 genehmigt		
Spartenerfolg		4'658'121.–
Korrekturen gemäss Verhandlungen BAV–Postauto	+	11'385'301.–
Erfolg 2005, vom BAV am 15.2.2007 genehmigt	+	3'304'810.–
Stand Ende 2005	=	10'751'328.–

Die KLR ist in der vorgelegten Form vom BAV nach Art. 12 Abs. 4 REVO noch nicht genehmigt worden, was zu einer Einschränkung bei der Genehmigung nach Art. 70 EBG führte. Nach Auffassung der Revision BAV kann deshalb der Stand der Rücklagen per Ende 2005 nur provisorischen Charakter haben. Die Umsetzung der Empfehlungen dieses Revisionsberichtes wie allfällige vom BAV verlangte Änderungen zur Gestaltung der KLR werden resp. können Auswirkungen auf die Rücklage haben. Zudem ist die Genehmigung des Spartenerfolges 2004 mit

¹⁰⁷ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

¹⁰⁸ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 6.

¹⁰⁹ Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 7.

der Auflage verbunden, die in der REVO-Rechnung vorgenommenen Wertberichtigungen für Fahrzeuge mit schlechter Laufleistung im Umfang von CHF 1.7 Mio. ebenfalls in der IFRS-Rechnung zu vollziehen.¹¹⁰

423 Die Empfehlung 5 der Revision BAV lautete wie folgt:

«Im Rahmen der Berichterstattung über die Prüfung der Überleitung ist auch über das Impairment in der IFRS-Rechnung zu informieren».¹¹¹

M. 2010

1. Prüfbericht vom 1. Februar 2010

424 Die Revision BAV hat eine Prüfung zum Thema Kosten- und Leistungsrechnung der PostAuto durchgeführt. Dabei wurde primär geprüft, ob die Linienrechnungen der vom Bund abgeltungsberechtigten Sparte «RPV» korrekt nach den Vorgaben erstellt wurden und es keine Quersubventionierungen der Sparten «Orts-, Auftrags- und Ausflugsverkehr» gab. Die Revision BAV hat keine Quersubventionierungen festgestellt.¹¹²

N. 2011

1. Inkrafttreten der RKV rückwirkend per 1. Januar 2011

425 Mit Inkrafttreten der RKV per 1. Januar 2011 wurde auch die REVO aufgehoben (siehe dazu Rz. 325).

2. Schreiben der Konferenz der kantonalen Direktoren vom 5. Juli 2011

426 Die Konferenz der kantonalen Direktoren des öffentlichen Verkehrs KÖV vom 5. Juli 2011 schrieb dem BAV einen Brief mit dem Betreff «Schweizweit zu hohe Abgeltungen an PostAuto Schweiz AG – Nutzen der Reserven in aktiven Verkehrsleistungen».

3. Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV vom 19. August 2011

427 In der Aktennotiz/Interne Mitteilung vom 19. August 2011 hat das BAV, Abteilung Finanzierung, Argumente zum Schreiben vom 5. Juli 2011 der Konferenz der kantonalen Direktoren des öffentlichen Verkehrs aufgelistet. Diese Argumente decken sich mit der Stellungnahme des BAV an die Konferenz der kantonalen Direktoren des öffentlichen Verkehrs vom 12. September 2011.

428 Zur Aussage im Schreiben vom 5. Juli 2011 wonach «ungedeckte Kosten durch die Besteller übernommen werden» bemerkte das BAV, dass die Aussage so nicht richtig ist, es gehe um die «geplanten ungedeckten Kosten». Weiter hielt das BAV fest, dass das Bestellverfahren ein Verhandlungsprozess zwischen Besteller und den konzessionierten Transportunternehmen sei.¹¹³

110 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 7.

111 Bericht über die subventionsrechtliche Prüfung vom 29. März 2007, S. 7.

112 Prüfbericht vom 1. Februar 2010, S. 1.

113 Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV vom 19. August 2011, S. 1.

429 Zum Vorwurf der «*fehlenden Transparenz auf Stufe Region*» wies das BAV auf das in Art. 5 RKV verankerte Einsichtsrecht der Kantone hin.¹¹⁴

430 Zum Vorwurf der «*zu hohen Abgeltung/Reservebildung Art. 64 aEBG/Art. 36 PBG*» hielt das BAV u.a. fest:¹¹⁵

«Der aktuelle Stand der Reserven Art. 36 PBG beträgt bei PostAuto CHF 40'997'770. Davon sind CHF 14'180'916 im Stammhaus POST bilanziert (vor Zuweisung des Spartenergebnis 2010). Der Spartenerfolg im RPV betrug für das Jahr 2008 CHF 1'174'317, für 2009 CHF 4'878'969 und für 2010 nur noch CHF 280'501. Der Gewinn wurde massiv geschmälert. Das Ergebnis 2010 steht für PAG zur freien Verfügung nach PBG Art. 36 Abs. 2.»

4. Postrapport vom 8. September 2011

4.1. Einladung Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV

431 Im August 2011 schickte das Generalsekretariat GS-UVEK eine Einladung an Kerstin Büchel, Generalsekretärin des Verwaltungsrats, z.Hd. Verwaltungsrat und Konzernleitung der Post und an Person 095, betreffend die Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV am 8. September 2011 von 10:30–12:00 Uhr im Bundeshaus Nord, Sitzungszimmer 1.¹¹⁶

432 Folgende Traktanden werden vorgesehen:¹¹⁷

- Protokoll der Sitzung vom 24. Juni 2011
- Umsetzung Totalrevision Postgesetzgebung, Unternehmens- und Eigenkapitalplanung, Stand (Information Post), FINMA-Gesuch, Stand (Information Post)
- Varia

4.2. Protokoll Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV

433 Gemäss Protokoll des Generalsekretariats UVEK waren an der Aussprache Leitung Post am 8. September 2011 von 09:00 bis 10:45 Uhr mit UVEK/EFV folgende Personen anwesend:¹¹⁸

- P. Hasler, VR-Präsident Post
- J. Bucher, Konzernleiter Post
- K. Büchel, Generalsekretärin VR Post
- [Person 056]
- D. Landolf, Leiter PostAuto AG
- M. Schumacher, Projektleiter Futuro, Post
- [PERSON 030]
- [PERSON 095]

114 Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV vom 19. August 2011, S. 2.

115 Aktennotiz/Interne Mitteilung des BAV vom 19. August 2011, S. 3.

116 Einladung Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV.

117 Einladung Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV.

118 Protokoll Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV vom 8. September 2011, S. 1.

- [PERSON 070]
- [PERSON 091] (Trakt. 2)

434 Das Protokoll wurde von [PERSON 071] erstellt. Den Vorsitz hatte [PERSON 008].¹¹⁹

435 Unter dem Protokollpunkt Varia wurde unter dem Titel «*Divergenz zwischen Besteller-Vorgaben und Eigner-Zielen (Regionaler Personenverkehr/Postauto)*» folgendes protokolliert:

«Daniel Landolf erläutert das Handout PostAuto AG: Divergierende Ziele zwischen Eigner und Besteller. Daniel Landolf weist darauf hin, dass im Jahr 1996 mit der Revision des Eisenbahngesetzes beim regionalen Personenverkehr das Bestellerprinzip eingeführt wurde. Mit der Inkraftsetzung des Personenbeförderungsgesetzes (PBG) sowie der UVEK-Verordnung über das Rechnungswesen der konzessionierten Unternehmen (RKV) in den Jahren 2010 und 2011 hat der Anspruch nach Transparenz in der Rechnungsführung stark zugenommen. Im Rahmen der Offertstellungen werden dadurch auch die bisher realisierten Gewinne und die Reserven von PostAuto AG ersichtlich. Dies wiederum weckt Begehrlichkeiten bei den Bestellern. Die Kantone und das BAV vertreten die Ansicht, gestützt auf das PBG sei es nicht mehr zulässig, dass PostAuto AG als konzessioniertes Transportunternehmen Gewinne generiert. Diese Haltung steht jedoch in einem gewissen Widerspruch zu den strategischen Zielen des Bundesrates, welche von der Post die Sicherung resp. Steigerung des Unternehmenswertes verlangen. Zudem stellt sich die Post auf den Standpunkt, dass gemäss Art. 36 PBG, welcher die Verwendung der Fehlbeträge und Gewinne regelt, PostAuto AG durchaus Gewinne generieren darf. Würde PostAuto AG nun aber keine Gewinne mehr erwirtschaften, müsste man sich die Frage stellen, ob sich das Geschäft noch lohnt. Schliesslich sind Investitionen in neue Busse und System zwingend notwendig, und konnten bisher durch den Cashflow jeweils knapp finanziert werden. PostAuto AG muss nun aber damit rechnen, dass bei einer Weiterführung der bisherigen Geschäftspolitik die Abgeltungen reduziert oder Ausschreiben verloren werden. Jürg Bucher betont, dass die einzelnen Konzernbereiche der Post auf gesunden Beinen stehen und keine Quersubventionierungen innerhalb des Konzerns stattfinden sollen. Bisher war eine Wertsteigerung bei PostAuto AG möglich, dies nimmt nun aber sukzessive ab. Es stellt sich nun aber die Frage, mit welchen Auswirkungen zu rechnen ist, wenn das BAV verlangt, dass PostAuto AG keine Gewinne mehr generiert. Die Post wird ihre unternehmenspolitischen Vorgaben weiterverfolgen, auch wenn dadurch mit Konsequenzen bei den Ausschreibungsverfahren zu rechnen ist. PERSON 008 bedankt sich für diese Ausführungen und nimmt das Anliegen der Post gerne entgegen. Er wird die Angelegenheiten im Departement zur Diskussion stellen und der Post so rasch als möglich eine Rückmeldung geben.»¹²⁰

4.3 E-Mail von Daniel Landolf vom 8. September 2011

436 Am 8. September 2011 um 12:07 Uhr schrieb Daniel Landolf an die PostAuto Geschäftsleitung Distribution Folgendes:

«aus dem heutigen Postrapport, wo ich bekanntlich das Thema «Divergierende Ziele für PA» erläutert habe, kann ich folgendes berichten:

119 Protokoll Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV vom 8. September 2011, S. 1.

120 Protokoll Aussprache der Leitung Post mit UVEK/EFV vom 8. September 2011, S. 3 f.

- *Den Anwesenden (PERSON 008, PERSON 095; Peter Hasler, Jürg Bucher; etc.) habe ich die Situation betr. Forderungen Besteller vs. Unternehmensziele PA/Post sowie die zunehmende Transparenz aufgezeigt.*
- *PERSON 008 hat das Thema aufgenommen. Es wird nun UVEK-intern thematisiert.*
- *Eine Aenderung von Gesetzeserlassen, welche unsere Position verbessert, wird kaum zu erwarten sein.*
- *Haltung der Post (VRP und Kler):*
 - *Wir wollen eine starke Post. D.h. wir müssen Gewinne erzielen, damit wir in die Zukunft investieren können.*
 - *Alle Standbeine der Post müssen sich unternehmerisch ausrichten, eine Quersubventionierung von PA (z.B. in Bezug auf die Finanzierung von Investitionen) ist ausgeschlossen.*
 - *PA muss am Markt die Preise durchdrücken. Wenn nicht möglich, wird eskaliert bzw. soll ausgeschrieben werden.*

Wie zu erwarten war, hat sich das UVEK nicht materiell zur Situation geäußert. Mindestens wurde das Thema mal aufgenommen. Ich bin gespannt, ob wir eine Antwort erhalten werden bzw. ob das BAV reagiert. Für PA ist die Stossrichtung klar: wir haben den Auftrag, unsere Preise (sprich: unsere Offerten) am Markt durchzusetzen. Falls wir mit den Offerten keine Gewinne mehr erzielen können oder gar zu Lasten unserer Substanz offerieren sollen, beschreiten wir die Eskalation ans BAV oder provozieren Ausschreibungen. Kurz gesagt: wir treten nun gegenüber den Bestellern auch härter auf. Dies im Sinne einer kurzen Info. Das Thema werden wir selbstverständlich auch noch in der GL diskutieren, um unseren Frontorganisationen klare Weisungen betr. Vorgehen erteilen zu können. Im Sinne einer Sofortmassnahme sind die Marktleiter CH somit beauftragt, ihre Regionen anzuweisen, seitens der Besteller keine Vorgaben zu akzeptieren, welche nur noch die Kosten decken oder gar auf ein Verlustgeschäft von PA zielen. Solche Vorgaben sind mit dem Hinweis auf eine allfällige Eskalation ans BAV zurückzuweisen.»¹²¹

4.4 E-Mail von PERSON 063 vom 9. September 2011

437 Am 9. September 2011 um 11:44 Uhr schrieb PERSON 063 eine E-Mail an folgende Adressaten:¹²²

- [NAME], [FUNKTION]

121 E-Mail von Daniel Landolf vom 8. September 2011 (12:07).

122 E-Mail von PERSON 063 vom 9. September 2011 (11:44).

438 In der E-Mail schreibt PERSON 063 unter dem Hinweis «*vertraulich bis auf Stufe Leiter Region*» Folgendes:

*«Nachstehende Information von D. Landolf zu eurer Kenntnis. Insbesondere ist der letzte Abschnitt zu beachten. Herzlichen Dank im Voraus.»*¹²³

Dabei verwies er auf folgende Passage:

*«Im Sinne einer Sofortmassnahme sind die Marktleiter CH somit beauftragt, ihre Regionen anzuweisen, seitens der Besteller keine Vorgaben zu akzeptieren, welche nur noch die Kosten decken oder gar auf ein Verlustgeschäft von PA zielen. Solche Vorgaben sind mit dem Hinweis auf eine allfällige Eskalation ans BAV zurückzuweisen.»*¹²⁴

5. E-Mail Verkehr vom 1. November 2011

5.1. E-Mail von PERSON 038 vom 1. November 2011

439 PERSON 038 schrieb am 1. November 2011 an Daniel Landolf, PERSON 063 und PERSON 040 folgende E-Mail:

*«Ich konnte heute an einem Gespräch mit [Name] das Antwortschreiben des BAV an die Mitglieder der Konferenz der kantonalen Direktion des öffentlichen Verkehrs (KöV) ergattern. Darin enthalten, die Stellungnahme des BAV zum Brief des KöV vom 05. Juli 2011. Ich denke das ihr bisher noch nicht im Besitz dieses doch sehr brisanten Schreibens seid und bitte euch deshalb, dieses streng vertraulich zu behandeln bzw. zu verwenden.»*¹²⁵

5.2. E-Mail von Daniel Landolf vom 1. November 2011

440 Daniel Landolf antwortete mit E-Mail vom 1. November 2011 an PERSON 038 und hielt Folgendes fest:

*«Vielen Dank für das Dokument, welches ich in der Tat bis heute noch nicht erhalten habe. Diesen Sommer habe ich von [NAME] eine Information betr. Haltung BAV zur Eingabe des KöV erhalten, welche sich inhaltlich mit dem Antwortschreiben des BAV deckt. Aufgrund dieses offiziellen Schreibens, welches belegt, das PostAuto in der abgeltungsberechtigten Sparte nur kleine Gewinne erzielt, wird hoffentlich die Situation an der Front etwas entschärft. Ich bin auch der Meinung, dass wir das Dokument absolut vertraulich behandeln müssen, eine mündliche informelle Information unter Kollegen dürfte aber trotzdem möglich sein.»*¹²⁶

O. 2012

1. Sitzung vom 26. November 2012

441 An einer Sitzung vom 26. November 2012 nahmen folgende Personen teil:¹²⁷

- [NAME]
- S. Ruoff, Post

123 E-Mail von PERSON 063 vom 9. September 2011 (11:44).

124 E-Mail von PERSON 063 vom 9. September 2011 (11:44).

125 E-Mail von PERSON 038 vom 1. November 2011.

126 E-Mail von Daniel Landolf vom 1. November 2011 (16:20).

127 Protokoll, 26. November 2012, S. 1.

- PERSON 071
- P. Koradi, Post
- D. Landolf, PAG
- PERSON 040
- PERSON 070
- PERSON 084
- PERSON 050
- PERSON 075

442 Die Traktanden waren Ausgangslage/Situationsanalyse, Zielvereinbarung Post, Divergenz und weiteres Vorgehen.

443 Unter dem Titel **«Einschätzung Offerte 2013 aus Sicht BAV»** wurde Folgendes festgehalten:

«Die aktuelle finanzielle Situation macht die Verhandlungen mit Unternehmungen nicht einfach. Gegenwärtig sind Mehrkosten/Abgeltungen von fast 100 Mio. im RPV nicht gedeckt. Diese Finanzierungslücke gilt es zu schliessen. Das BAV ist daran, ein Massnahmenpaket zu erarbeiten. Im abgeltungsberechtigten Verkehr werden die ungedeckten Plankosten abgegolten. Es besteht momentan keine Möglichkeit, in den Offerten Gewinnzuschläge, hohe Managementkosten und Eigenkapitalverzinsung einzubauen. Auch bei den SBB sind solche Gespräche am Laufe. Die Nutzerfinanzierung im öV muss verstärkt werden, d.h. die Kostenverursacher sollen sich mehr an die Kosten beteiligen. Die abgegebenen Folien zeugen die Abhängigkeit von PostAuto AG (PAG) gegenüber der POST. Aufgrund dieser Bezugspflicht steigen die Management- und Marketingkosten, Versicherungsleistungen sowie die Personalkosten überproportional.»¹²⁸

444 Unter dem Titel **«Einschätzung Offerte 2013 aus Sicht PostAuto»** wurde Folgendes festgehalten:

«Die Offertvorgaben von den Kantonen können von Seiten PostAuto (PAG) eingehalten werden. Die Kosten bei PAG steigen im Vergleich zur Offerte 2012 um 4%. Dies v.a. durch Investitionen in den technologischen Fortschritt und des öV-Systems Schweiz. PAG will der Systemführung öV Schweiz auf der Strasse eine führende Rolle einnehmen. Zudem müssen grosse Systeme (Fahrzeugdatenbank, Planungs- und Dispositionssystem) altershalber abgelöst werden. Dies sind nebst der Entwicklung der Personalkosten die grössten Kostentreiber. Beim Umsatz entwickeln sich die Verkehrseinnahmen überproportional, dies aufgrund der Tarifmassnahmen ab 2013. Die Regionen West-Schweiz und Bern weisen im RPV einen Verlust aus. Deshalb kommt es dort zu Preisanpassungen. Einerseits schlagen fehlende Einnahmen bei Mobilis im Kanton Waadt zu Buche und andererseits wurden Public-Car Gebiete in den ordentlichen RPV aufgenommen. Im Kanton Bern hat PAG die letzten Jahre bei Ausschreibungslinien grosse Verluste tragen müssen. Da die Kantone das Angebot innerhalb den gesetzlichen Rahmenbedingungen des BAV bestellen, sind sie auch federführend im Prozess. Bei den meisten Kantonen sei man sich handelseinig. PAG plant keine Reserven in den Offerten ein.»¹²⁹

128 Protokoll, 26. November 2012, S. 1 und 2.

129 Protokoll, 26. November 2012, S. 2.

445 Unter dem Titel «**Strategische Ziele Post**» wurde Folgendes festgehalten:

«Die POST hat als Ziel eine langfristige Steigerung des Unternehmenswertes in allen Geschäftsfeldern. Dazu müssen weitere qualitative und quantitative Treiber wie Nachhaltigkeit, Qualität der Leistungserstellung und betriebswirtschaftliche Rendite konsequent weitergeführt werden. Der Bundesrat gibt die strategischen Ziele vor. Daraus leitet die POST ihre Strategie ab. Da sich die POST im Markt bewegt, muss sie sich der Umwelt ständig anpassen und sich weiterentwickeln. Das Bestellverfahren ist ein Verhandlungsprozess über Qualität und Quantität, Verteilung von Risiken und Chancen, zwischen Bestellern und Unternehmung. Das Risiko im Bereich Pensionskassen und Treibstoffkosten, welche 2 Jahre zum Voraus geplant werden müssen, ist auf Unternehmungsseite gegeben. Auf der anderen Seite nimmt PAG die Chance als Vorreiter in der Technologie und Systemführerschaft, immer im Fokus für den Kunden, wahr. Diese Mehrwerte sind natürlich kostenrelevant.»¹³⁰

446 Unter dem Titel «**Strategische Ziele GS-UVEK**» wurde Folgendes festgehalten:

«[PERSON 071] verteilt die neuen strategischen Ziele des Bundesrates für die POST 2013–2016 wie sie nun nach der Ämterkonsultation vorliegen. Die Ziele sehen eine branchenübliche Rendite vor. Was genau bedeutet nun branchenüblich? Für den Bund gilt im öffentlichen Verkehr eine branchenübliche Rendite von null. Wenn der Bund bei POST und SBB eine Eigenkapitalverzinsung im Regionalen Personenverkehr (RPV) zulassen würde, müsste er diese auch abschöpfen können. Da er das gegenwärtig nicht vorsieht, ist dieses Vorgehen nicht zulässig. Zudem könnte eine Eigenkapitalverzinsung nach Meinung des BAV auch Begehrlichkeiten (Präzedenzfall) bei anderen Unternehmen des öffentlichen Verkehrs darstellen. Die Ziele sind grob formuliert. Der Eigner und die Unternehmung müssen sich im Detail finden.»¹³¹

447 Unter dem Titel «**Strategische Ziele stehen im Widerspruch zu den Bestellervorgaben**» wurde Folgendes festgehalten:

«Der öffentliche Verkehr ist ein hoch reguliertes System. Die Rendite ist in diesem Zusammenhang ein falscher Begriff. Die Unternehmungen sollen ein nachhaltiges und qualitativ gutes Geschäft betreiben aus Sicht BAV. Die Höhe und Zuordnung der Overheadkosten bei Konzerngesellschaften sind immer fraglich. In naher Zukunft werden vermehrt Leistungsvereinbarungen abgeschlossen. Das ist auch die Botschaft des Parlaments. PAG kann am Markt ohne Gewinne nicht bestehen und dies ist aus Sicht PAG nicht betriebswirtschaftlich nachhaltig. Die Unternehmung trage das Risiko und finanziere ihre Investitionen und Systemdienstleistungen aus eigener Kraft. Der Wettbewerb könne sich intensivieren, wenn plötzlich grosse ausländische Unternehmungen im Schweizer Markt eintreten würden. Dazu braucht es eine gewisse Stabilität und Sicherheit in der Unternehmung in Form von Eigenkapital aus einbehaltenen Gewinnen. Für die POST gilt: der erwartete Gewinn ermöglicht künftige Investitionen in die Leistungserstellung und Dienstleistungsqualität und wird zur Risikovorsorge für unerwartete Verluste benötigt. Die Zukunft liegt in der transparenten, wahrheitsgetreuen und vollständigen finanziellen Berichterstattung aller am RPV beteiligten Unternehmen. Eine entsprechend klare Kommunikation ist unerlässlich. Gerade beim Thema Bahnersatz muss die Unternehmung eine grosse Flexibilität und unternehmerische Freiheit haben. Ansonsten kann der Bahnersatz nicht mehr sichergestellt werden. Es ist auch wichtig, dass der Markt und Wettbewerb spielt. Um

130 Protokoll, 26. November 2012, S. 2.

131 Protokoll, 26. November 2012, S. 2 und 3.

im Wettbewerb weiter präsent zu sein, erachtet PAG die laufende Optimierung der Kosten als unternehmerische Daueraufgabe. In diesem Zusammenhang wurde beispielsweise ein Projekt Ritorno zur Senkung der Overheadkosten im Finanzbereich gestartet.»¹³²

- 448 Unter dem Titel **«Anpassung strategische Ziele und Offerte 2013»** wurde festgehalten, dass *«der Eigner Bund (UVEK/EFV) sowie der Besteller Bund (BAV) [...] sich einig [sind], dass eine branchenübliche Rendite im abgeltungsberechtigten Verkehr gleich null ist. Diese Haltung wird der POST und PAG mitgeteilt und protokolliert.»¹³³*

2. Preisüberwacher

- 449 Im Juni 2012 wurde PostAuto vom Preisüberwacher kontaktiert. An der Finanz- und Strategiebesprechung 2. Quartal 2012 von PostAuto, an welcher gemäss Aktennotiz Daniel Landolf, PERSON 040, Pascal Koradi, PERSON 019, [NAME], [NAME] und [NAME] teilnahmen und Susanne Ruoff im Verteiler genannt wird, wurde besprochen, dem Preisüberwacher vorerst nicht alle gewünschten Unterlagen vorzulegen.¹³⁴ In der folgenden Finanz- und Strategiebesprechung 3. Quartal 2012 wird über das Vorgehen mit dem Auftrag Gewinnsicherung diskutiert und der zunehmende Legitimationsdruck war Thema.¹³⁵ In seinem Schreiben vom 21. Dezember 2012 (fälschlicherweise datiert aus dem Jahr 2013) an Susanne Ruoff schrieb der Preisüberwacher Folgendes:¹³⁶

«Seit Juni dieses Jahres versuchen wir von Postauto Auskunft zu bekommen, wo genau die 28 Mio. Franken Gewinne von Postauto im Jahr 2011 erwirtschaftet wurden und wie es kommt, dass in der Rechnung RKV gegenüber dem BAV nur ein Gewinn von 2.7 Mio. Franken ausgewiesen wird.

Nachdem wir auf dem schriftlichen Weg keine befriedigenden Antworten bekommen hatten, haben wir uns mit Postauto am 13. November 2012 zu einer gemeinsamen Arbeitssitzung getroffen. Einige Fragen wurden geklärt, andere sind neu aufgetaucht, insbesondere zur per Mail nachgereichten Spartenrechnung. Da wir bis heute per Telefon und Mail keine verbindliche Zusage bekommen haben, bis wann wir die Antworten zu unseren Verständnisfragen bekommen und bis wann uns die noch fehlenden Standarddokumente nachgereicht werden können, bitten wir Sie auf diesem Weg, uns bis spätestens am 14. Januar 2013 folgende Fragen zu beantworten und die Dokumente zuzustellen.

Zur Spartenrechnung:

- Detaillierte Darstellung der Erträge Übrige*
- Verständnisfrage zu SGE Zuordnung:
 - o Gehen wir richtig in der Annahme, dass SGE Extrafahrten/Charter und SGE Pauschalreisen zu Ausflugsverkehr gehören und SGE Finanzierung PU-Darlehen und SGE Systemdienstleistungen zu «Übrige»?**

132 Protokoll, 26. November 2012, S. 3.

133 Protokoll, 26. November 2012, S. 3.

134 Aktennotiz Finanz- und Strategiebesprechung PostAuto vom 29. August 2012.

135 Aktennotiz Finanz- und Strategiebesprechung PostAuto vom 19. September 2012, S. 2 f.

136 Schreiben des Preisüberwachers an Susanne Ruoff vom 21. Dezember 2013.

Dokumente:

- *Die Erfolgsrechnung und Bilanzen 2011 Postauto Schweiz AG nach OR und IFRS, insbesondere der Einzelabschluss nach IFRS.»*

450 Die entsprechenden Abklärungen des Preisüberwachers dauerten bis ins Jahr 2013 und wurden dann eingestellt (siehe dazu Rz.1082).

P. 2013

1. Vorbereitung Projekt strukturelle Anpassungen

451 Aufgrund des steigenden externen Drucks lancierte PostAuto von sich aus ein Projekt, welches in der Folge mehrmals die Bezeichnung änderte (vgl. dazu Rz. 588). Das Projekt «Value Save» wurde zwischen März 2013 und November 2013 unter der Federführung der Finanzabteilung von PostAuto geführt. Im Dezember 2013 wurde das Projekt «FIRMA» gestartet. Am Schluss hiess das Projekt IMPRESA. Es ging stets darum, den Gewinn für PostAuto zu sichern. Das Geschäft wurde von PostAuto zuhanden der Konzernleitung vorbereitet.

2. Konzernleitung-Klausur vom 5./6. Februar 2013

452 Die Konzernleitung Post beauftragte PostAuto in der Konzernleitungsklausur vom 5./6. Februar 2013, zwecks Gewinnsicherung eine Einschätzung der Wirkung struktureller Anpassungen, inklusive Akquisition von Zulieferern vorzunehmen und für die Konzernleitung-Klausur vom 1. bis 3. Mai 2013 eine Grundlage vorzubereiten.¹³⁷

3. Sitzung PostAuto, BAV und Preisüberwacher am 6. März 2013

453 Im Rahmen der Abklärungen des Preisüberwachers präsentierte der Preisüberwacher an einer trilateralen Besprechung (PostAuto, BAV, Preisüberwacher) vom 6. März 2013 eine Analyse des Gewinnes von PostAuto des Jahres 2011, die zwei, in der aktenkundigen Kopie mit Fragezeichen versehene, Positionen (Div. Erträge und Nebenerlöse; Andere Produktgewinne Übrige) enthielt.

4. Stellungnahme F vom 28. März 2013

454 In der Stellungnahme F vom 28. März 2013 wurden diverse Fragen von F aufgeworfen und von [KÜRZEL] beantwortet:

*«Wie kommt die gegenwärtige Spartenrechnung, bei der mit 15% des Umsatzes (Nebengeschäfte) fast der ganze Gewinn erzielt wird, zustande (Interne Verrechnungen?)».*¹³⁸

455 Die Antwort von [KÜRZEL] lautete:

*«Meines Wissens «Interne Verrechnungen» plus «Abschöpfung/Gewinnverlagerung mittels der ominösen Periode 15 → RK kann da detailliert Auskunft geben.»*¹³⁹

137 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 3.

138 Stellungnahme F vom 28. März 2013, S. 1.

139 Stellungnahme F vom 28. März 2013, S. 1.

456 Die Stellungnahme F vom 28. März 2013 enthielt drei Zielsetzungen und nahm zu drei Varianten Stellung.¹⁴⁰

5. E-Mail von Pascal Koradi vom 8. April 2013

457 In einer E-Mail vom 8. April 2013 nahm Pascal Koradi zu der Aktennotiz zur Gewinnsicherung PA Stammgeschäft vom 3. April 2013 Stellung. Adressaten der E-Mail waren Daniel Landolf, PERSON 069 und PERSON 040. [NAME], [NAME] und [PERSON 019] waren auf cc. gesetzt.

458 Die E-Mail vom 8. April 2013 hatte als Attachment «AN PA Gewinnsicherung_final.docx». Dabei handelte es sich um die Stellungnahme F vom 28. März 2013 (vgl. dazu Rz. 454 ff.).

459 Pascal Koradi führte aus:

«Wir möchten vorschlagen, dass wir unsere Diskussion von morgen mit der Validierung der nachstehenden Hypothesen strukturieren:

- (1) PA kann mit einem straffen Kostenmanagement den Gewinndruck der Besteller neutralisieren/eindämmen; Zentral aus Sicht Besteller sind die <korrekt> in der Linienrechnung ausgewiesenen Kosten*
- (2) Mit der Variante 1 bleibt das Segmentergebnis nach den IFRS wie gehabt; der Druck auf die <saubere> Überleitung zum Ausweis der RKV Rechnung des KTU bleibt bestehen bzw. nimmt tendenziell zu*
- (3) Bei den Varianten 2 und 3 steht die Strategiefrage als eine Art <Blitzableiter> zu stark im Vordergrund*
- (4) Mit einer Bündelung unter KEK und dezentraler Kompetenz via BOP könnte der Gewinn teilweise in das Segment Übrige verschoben werden».*¹⁴¹

Die Aktennotiz vom 17. April 2013 (siehe dazu Rz. 461) enthielt dann vier Varianten. Die Aussage «Mit einer Bündelung unter KEK und dezentraler Kompetenz via BOP könnte der Gewinn teilweise in das Segment Übrige verschoben werden» wurde in der Stellungnahme F vom 23. April 2013 übernommen (siehe dazu Rz. 465).

6. Aktennotiz Unternehmensklausur vom 12. und 13. April 2013

460 In der Aktennotiz vom 17. April 2013 von PERSON 056 an die Konzernleiterin und die Konzernleitungsmitglieder unter dem Titel «UVEK Unternehmensklausur vom 12. und 13. April 2013» wurden in einem ersten Schritt die Informationen, welche von [NAME] zum Brainstorming von Bundesrätin Doris Leuthard mit dem Preisüberwacher vom 26. Februar 2013 übermittelt wurden, dargelegt. Anschliessend wurden die Inputreferate der vier Unternehmen, Swisscom, SBB, skyguide und Schweizerische Post, aufgeführt. Danach wurde unter Ziffer 1.3 eine Diskussion unter der Leitung von Doris Leuthard erwähnt. Als eines der Voten in der Diskussion wird u.a. erwähnt:

«Neben der Unvereinbarkeit von verschiedenem Recht gibt es auch den Konflikt zwischen der Rechtsanwendung der Regulatoren und den vom Bundesrat gesetzten Ziele (Bsp. Kürzungen

140 Stellungnahme F vom 28. März 2013.

141 E-Mail von Pascal Koradi vom 8. April 2013 (07:21).

der Abteilungen im Bereich Regionaler Personenverkehr versus Finanzielle Ziele des Bundesrates für das PostAuto).»¹⁴²

7. Aktennotiz vom 17. April 2013

461 In Erfüllung des Auftrags der Konzernleitung (siehe dazu Rz. 452) hat PostAuto in der Aktennotiz von PERSON 040 vom 17. April 2013 eine Grundlage für die Klausur vom 1. bis 3. Mai 2013 vorbereitet.

462 In der Aktennotiz vom 17. April 2013, welche als Verteiler die Konzernleitung Post, die GL Post-Auto, Pascal Koradi, Dieter Bambauer, PERSON 009 und PERSON 012 aufführt, wurden zur Gewinn-sicherung vier Lösungsansätze aufgezeigt.

463 Diese Lösungsansätze waren die folgenden:

- Variante 1: Juristische Neustrukturierung von PostAuto.
- Variante 2: Auslagerung von Geschäftsteilen von PostAuto, damit Gewinne teilweise im Segment «Logistikmarkt» in der Konzernrechnung ausgewiesen werden.
- Variante 3: Erweiterung des Segments «Markt für öffentlichen Personenverkehr» mit anderen Aktivitäten der Post, damit durch den erweiterten Geschäftszweck das Segmentergebnis nicht mehr vergleichbar ist. Dies explizit, um dem Regulator und den Bestellern die Überleitung zu diesem Ergebnis zu erschweren oder zu verunmöglichen.
- Variante 4: Die Beschaffungsorganisation von PostLogistics und PostAuto inkl. Flottenmanagement als ein Servicecenter der Post ausgestalten und so diese Dienstleistungen im Segmentreporting der Post im Segment «Übriges» erscheinen lassen.

464 PostAuto favorisierte die Variante 3 – Erweiterung des Segments.¹⁴³ Es wird u.a. ausgeführt:

«Aus Optik der langfristigen Gewinnsicherung und unter Berücksichtigung der erfolgten Bewertung der Lösungsvarianten (vgl. Kap. 5) empfiehlt PostAuto der Konzernleitung «Variante 3 – Segmenterweiterung» zur weiteren Vertiefung. Der «Gewinnsicherungs-Beitrag» ist von allen vier Varianten am grössten. Variante 3 entspricht zudem dem strategischen Entwicklungspfad von PostAuto mit der Positionierung als «Systemführer öffentlicher Verkehr Bus».¹⁴⁴

«Mit der Vergrösserung der «Geschäfts-Basis» mit drei grossen Einheiten («International», «Mobilität AG», «RPV AG») würde die Umsatz- und Ergebnisbedeutung des «RPV» gesenkt. Durch den erweiterten Geschäftszweck wäre das Segmentergebnis nicht mehr vergleichbar. Eine Überleitung zu diesem dürfte seitens des Regulators und des Bestellers kaum mehr möglich sein».¹⁴⁵

«Die Sparte RPV (ca. 85% des PA-Geschäftes) weist nur einen kleinen Gewinn aus. Der hohe Gewinn wird im Nebengeschäft, welches aber nur ca. 15% des Geschäftsvolumens beträgt, ausgewiesen. Damit geraten v.a. die internen, sehr hohen Verrechnungspreise in die Kritik. Momentan sind gerade die sehr hohen Managementkosten nicht mehr wettbewerbsfähig. Die langfristige Gewinnsicherung ist somit eine der zentralen strategischen Herausforderungen für

142 Aktennotiz UVEK Unternehmensklausur 12./13. April 2013, S. 2.

143 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 10.

144 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 3.

145 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 7.

PostAuto. Obwohl grundsätzlich nicht in seinem Zuständigkeitsbereich, hat der Preisüberwacher zur Gewinnsituation ebenfalls kritische Fragen gestellt.»¹⁴⁶

8. Stellungnahme F vom 23. April 2013

465 In der Stellungnahme F vom 23. April 2013 von den «Finanzen» der PostAuto wurde auf die Aktennotiz vom 17. April 2013 (siehe dazu Rz. 461 ff.) Bezug genommen. «Finanzen» nahm zu den Überlegungen als Vorbereitung für ein Gespräch mit PostAuto Stellung.

466 In den «Hypothesen von F» wurde zunächst auf die Varianten 1 bis 3 eingegangen.¹⁴⁷ Dabei wurde u.a. festgehalten:

«Mit einer Bündelung unter KEK und dezentraler Kompetenz via BOP könnte der Gewinn teilweise in das Segment Übrige verschoben werden».

467 Es wurde unter dem Titel «Empfehlung F» eine Variante 4a mit folgendem Inhalt empfohlen:

- *«Verschiebung Flottenmanagement PA zu KEK mit geeigneter Beibehaltung kraft GZO Rahmen bei PA (fachlicher Durchgriff) und damit in das Segment Übrige*
- *Beibehaltung der MoSAG bei PL; damit lösen wir das Problem von PA, indem zukünftig Kosteneffizienzen im Konzern abgeschöpft werden können und nicht zwingend an den Besteller weitergegeben werden müssen*
- *Die MoSAG, welche auch stark am Drittmarkt tätig ist, bei einem geschäftsführenden Bereich»*

9. Konzernleitung Strategieklausur vom 1. bis 3. Mai 2013

468 Anlässlich der Konzernleitungsklausur vom 1. bis 3. Mai 2013 beauftragte die Konzernleitung Post die PostAuto damit, die Variante 1 «juristische Neustrukturierung Segment PostAuto» als Konzernleitungsantrag auszuarbeiten und vorzulegen.

469 Im Protokoll der Klausur wird (fälschlicherweise) ausgeführt, dass PostAuto auch diese Variante empfohlen hat. PostAuto hat aber Variante 3 empfohlen.

470 Aus dem Protokoll ergibt sich Folgendes:¹⁴⁸

«Die Konzernleitung

- *nimmt Kenntnis vom Bericht Gewinnsicherung;*
- *beauftragt PostAuto zusammen mit F (evtl. PL)*
 - *eine Variante 1 Juristische Neustrukturierung Segment PA entschlackt als KL-Antrag vorzulegen;*
 - *mit der Erstellung eines Aussprachepapieres zum Thema «Segmentberichterstattung nach IFRS»*
 - *und der Erstellung eines Grundlagenpapieres zur «strategische Ausrichtung Mobilität»;*

146 Aktennotiz vom 17. April 2013, S. 5.

147 Stellungnahme F vom 23. April 2013, S. 1.

148 Protokoll KL-Strategieklausur 2013, S. 9 f.

- bestätigt die bereits anlässlich der Klausur vom Februar 2013 freigegebene Analyse des Markteintritts in weitere Länder (ohne Quantifizierung bei Stossrichtungen/Kernmassnahmen 2014-16);
- bestätigt das Eckgerüst PostAuto 2014-16 (Positionierung, finanzielle Ziele, Ressourcen, Kernmassnahmen) und gibt diese frei z. Hd. der VR-Sitzung vom 26.06.2013.

471 Daniel Landolf führt durch das Eckgerüst von PA mit der folgenden Marktpositionierung: «Nr. 1 Regionaler Personenverkehr Strasse, Systemführer Öffentlicher Verkehr Bus, Fokussierter Anbieter Ortsverkehr und Fokussierter Anbieter im Ausland». PA sieht sich von Seite Regulator/Besteller mit erhöhtem Kosten- und Gewinndruck konfrontiert, welcher sich z.B. aus der Transparenz der 800 einzelnen Linienrechnungen und dem Segmentausweis ergibt. Die Reserve nach Art. 36 PBG, die gemäss der Interpretation des Regulators durch negative Ergebnisse abgebaut werden sollte, beträgt bei PAG CHF 41 Mio. PA hat in Absprache mit F verschiedene Varianten der Gewinnsicherung geprüft und empfiehlt die Variante 1 mit einer juristischen Neustrukturierung innerhalb der PA AG zur Umsetzung. Durch die Bildung von Rechtsgefässen für Flotte, Betrieb, Systeme und das konzessionierte Geschäft im regionalen Personenverkehr, kann in einem ersten Schritt die Thematik der Nachbelastungen zum Jahresende gelöst werden. Im zweiten Schritt ist die Frage der Segmentberichterstattung zu klären. PA will 2014-16 zudem weiterhin die Marktdurchdringung Frankreich erhöhen.

Diskussion

- Das Ergebnis 2013 wird gegenüber dem Regulator zusätzlichen Erklärungsbedarf auslösen, da es neben einem Planänderungsgewinn von etwa CHF 38 Mio. zusätzlich durch die Auflösung eines Grossteils der IAS 19 Rückstellung (Total CHF 83 Mio.) für das Personal der PostAuto-Unternehmer auf rund CHF 100 Mio. ansteigt.
- Es ist durch P und PA zu prüfen, ob in der Anschlussvereinbarung der PU's bei der PK Post eine Nachschusspflicht enthalten ist. Andernfalls könnten diese ohne eigenen Beitrag direkt von Sanierungsbeiträgen der Post profitieren.
- Die vorgeschlagene Variante 1 löst das Problem des hohen Segmentergebnisses nicht. Sie erlaubt aber die heute weniger transparente Belastung der Linienrechnung mit zusätzlichen Gemeinkosten innerhalb der gleichen rechtlichen Einheit durch transparente Verrechnungen aus anderen Gesellschaften zu ersetzen.»

472 Das Thema Mobilität soll gemeinsam mit [PL] und [F] innert Jahresfrist einer integralen Strategie-Betrachtung unterzogen werden.

10. Aktennotiz vom 31. Mai 2013

473 Die Aktennotiz vom 31. Mai 2013 wurde von PERSON 040 im Hinblick auf die Sitzung der Konzernleitung vom 5. Juni 2013 erstellt.

474 Unter «Gewinnsicherung» wird gemäss Aktennotiz der Ausbau des Auslandgeschäftes, die Margensicherung im RPV-Geschäft mittels juristischer Neustrukturierung und die Steigerung der Produktivität sowie opportunistisches Wachstum entlang der Wertschöpfungskette verstanden.¹⁴⁹

¹⁴⁹ Aktennotiz vom 31. Mai 2013, S. 1.

475 Als Kernrisiken werden genannt:

- «Position/Gegenmassnahmen Regulators: Das BAV könnte sich auf den Standpunkt stellen, dass nach wie vor sämtliche Unternehmensteile, sprich das gesamte, juristische Firmenkonstrukt PostAuto, der ÖV-Gesetzgebung zu entsprechen hätte [...].»
- «Technische/organisatorische Implementierung. Eine Umsetzung wäre frühestens rückwirkend per 1. Juli 2013 möglich. Dies bedingt eine Beibehaltung des heutigen Accountingsystems (FIBU, BEBU, Linienrechnungen) bis Ende 2014. Die aktuell noch genutzte «Verrechnungslogik» mit Belastung des RPV-Geschäftes innerhalb der «Periode 15» per Ende Jahr käme noch zwei Mal zur Anwendung. [...]»¹⁵⁰

11. Konzernleitung Sitzung vom 5. Juni 2013

11.1. E-Mail Austausch zwischen PERSON 040 und Pascal Koradi

11.1.1 E-Mail von PERSON 040 vom 30. Mai 2013

476 Am 30. Mai 2013 schrieb PERSON 040 an Pascal Koradi:

«Anbei sende ich dir wie abgemacht die Vorausunterlage zum Informationstraktandum der KL vom 5. Juni 2013 Gewinnsicherung PA»¹⁵¹.

477 Im Anhang mitversandt wurde der Entwurf des Dokuments «Gewinnsicherung-Juristische Neustrukturierung Segment PA» zur Sitzung KL vom 5. Juni 2013.

11.1.2 Aussprache-Info-KL-Gewinnsicherung

478 Autor des Dokuments «Gewinnsicherung-Juristische Neustrukturierung Segment PA» ist PERSON 040.

479 Der Zweck des Dokument ist:

«Die Konzernleitung soll über den aktuellen Stand des Vorhabens «Gewinnsicherung PostAuto» in Kenntnis gesetzt werden. Namentlich sollen die wesentlichen Eckpunkte der «Juristischen Neustrukturierung Segment PA» (Variante 1 entschlackt) aufgezeigt sowie das weitere Vorgehen inkl. offener Fragen geklärt werden.»¹⁵²

480 Als übergeordnete Zielsetzung und Auftrag Konzernleitung wurde Folgendes dargelegt:

«Die heutigen Gewinne von PostAuto sind langfristig unter Wahrung bzw. Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit innerhalb des Konzerns zu sichern. Zugleich sollen Rahmenbedingungen bzw. Anreize geschaffen werden, welche nicht nur das Unternehmertum und die Effizienz fördern, sondern die langfristigen strategischen Entwicklungsmöglichkeiten von PostAuto stärken. Anlässlich der KL-Klausur vom 05./06.02.2013 wurde deshalb PA beauftragt, zwecks Gewinnsicherung eine Einschätzung der Wirkung struktureller Anpassungen bei PostAuto vorzunehmen. [...] Die KL hat nach eingehender Diskussion PostAuto beauftragt, zusammen mit [NAME] (evtl. [NAME]) eine «Variante 1 Juristische Neustrukturierung Segment PA entschlackt» als KL-Antrag vorzulegen.»¹⁵³

150 Aktennotiz vom 31. Mai 2013, S. 3.

151 E-Mail von PERSON 040 vom 30. Mai 2013 (11:47).

152 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 1.

153 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 1.

481 Vorgesehen wurde ein folgender Lösungsbeschrieb:

«Die heutige PAG würde in mehrere AG's unterteilt, wobei das abgeltungsberechtigte Geschäft im juristischen Gefäss «RPV AG» abgebildet würde. Das «entschlackte» Vorgehen sieht gegenüber der ursprünglichen Variante 1 keine Gliederung in regionaler AG's vor. [...] Die «RPV AG» wäre demnach die «konzessionierte Transportunternehmung». [...] Die Juristische Neustrukturierung sieht eine «Leistungsverrechnung» mittels «Transferpreise» vor. Damit wird primär die Gewinnoptimierung (Reduktion) für die «RPV AG» angestrebt. Das politische Problem eines zu hohen Segmentergebnisses kann hingegen mit dieser Variante nicht gelöst werden.»¹⁵⁴

482 Ebenfalls im Dokument erwähnt wurde die Spiegelung durch die KPMG, insbesondere wurde dargelegt:

«Eine erste Spiegelung des Vorhabens durch die «KPMG», vor allem hinsichtlich Zielsetzung und Auftrag KL (vgl. Kap. 2.1), ergibt die folgende Rückmeldung bzw. führt zu den folgenden Erkenntnissen: Die Neustrukturierung wird generell als sinnvolles Konstrukt beurteilt». Es wird von der KPMG weiter aufgelistet, welche Vorteile das Konstrukt mit sich bringt.»¹⁵⁵

483 Für die Risikobeurteilung wurde zwischen dem externen und internen Risiko unterschieden. Als externes Risiko wurde erwähnt:

«Das Bundesamt für Verkehr (BAV) könnte sich auf den Standpunkt stellen, dass nach wie vor sämtliche Unternehmensteile, sprich das gesamte, juristische Firmenkonstrukt PostAuto, der ÖV-Gesetzgebung zu entsprechen hätte. Das Bundesgesetz über die Personenbeförderung (Art. 35 PBG) sieht vor, dass das BAV in Ergänzung zu den heutigen bereits rigiden Erlassen (zum Beispiel Ausweis des Spartenerfolgs, subventionsrechtliche Prüfung durch die Aufsichtsbehörde) weiter gehende Buchungs-, Bilanzierungs- und Abschreibungsvorschriften sowie Bestimmungen über die Rückstellungen, die Spartengliederung, die Linienerefolgsrechnung und die Auskunftspflicht gegenüber Bund und Kantonen erlassen kann. [...] Nach Einschätzung der KPMG sollte die Neustrukturierung mit Einverständnis des Regulators realisierbar sein.»¹⁵⁶

Als internes Risiko wurde folgende Problematik erwähnt:

«Eine Umsetzung wäre frühestens rückwirkend per 01.07.2013 möglich. Dies bedingt eine Beibehaltung des heutigen Accountingsystems (FIB, BEBU, Linienrechnung) bis Ende 2014. Das aktuell noch genutzte «Creative Accounting» mit Belastung des RPV-Geschäftes innerhalb der «Periode 15» per Ende Jahr käme noch zwei Mal zur Anwendung. [...]».¹⁵⁷

11.1.3 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013

484 Auf die E-Mail von PERSON 040 vom 30. Mai 2013 antwortete Pascal Koradi am 2. Juni 2013 (18:13 Uhr) mit folgender Empfehlung:

«Ich empfehle Dir zu Beginn den Begriff Gewinnsicherung klar zu definieren. [...] Die geplante Aufteilung in eine RPV AG und eine RestAG entspricht dem Auftrag und kann ich begrüssen. Damit lässt sich das Problem der Buchungsperiode 15 lösen – dabei handelt es sich doch um ein erhebliches Reputationsrisiko. Auf Seite 3 wird oben dazu vom aktuell noch genutzten

154 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 1 f.

155 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 2.

156 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 2 f.

157 Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA, S. 3.

Creative Accounting gesprochen. Diese Formulierung ist unglücklich gewählt und könnte dazu führen – wenn das Dokument in falsche Hände gelangt – dass die Glaubwürdigkeit und Richtigkeit der Rechnung PA in Frage gestellt wird. Hier würde ich einfach von der heutigen Verrechnungslogik sprechen.»¹⁵⁸

485 Nachdem Pascal Koradi in seiner E-Mail vom 2. Juni 2013 gegen eine Holdingstruktur argumentiert und stattdessen eine Stammhausstruktur mit einer Regionalen Personenverkehr Tochter empfahl, sah er Folgendes vor:

«Die betriebsnotwendigen Ressourcen (Personal und Fahrzeuge) sind soweit möglich in der RPV AG einzubringen oder eine Alternativlösung vorgängig mit BAV zu rulen. Zu klären wäre auch die Rolle der PU im neuen Konstrukt. Wie im Reglement Steuern festgehalten, bitte ich dich zu diesen Fragen mit den Konzernsteuern (F22) in Kontakt zu treten und dies in Deinem Papier zum weiteren Vorgehen auch festzuhalten.»¹⁵⁹

486 Zum Schluss wurden von Pascal Koradi die Vor- und Nachteile erläutert. Er sah folgende Vorteile:

«1. Interne Verrechnung über Transferpreise ersetzen die bisherige Belastung des RPV in Periode 15 -> rechtlich saubere Lösung.

2. Reduktion Kostendruck der Besteller, da in der RPV AG Gewinne tiefer ausgewiesen werden -> Risiko recht hoch, dass dieses Ziel nicht erreicht wird da 1) Segmentergebnis als Anhaltspunkt für hohe Gewinne bleibt 2) Gesellschaften die praktisch ausschliesslich für RPV arbeiten ungewöhnlich hohe Gewinne ausweisen (BAV wird allenfalls Einsicht verlangen) 3) Kostendruck auch aufgrund der zu hohen Kosten und nicht nur aufgrund der zu hohen Gewinne 4) letzten Endes eben doch ungewöhnlich Struktur, welche zu vertieften Untersuchungen und Nachfragen führen könnte.»¹⁶⁰

487 Als Nachteile gelten:

«1) Gewinn fällt neu in Steuerpflichtigen Gesellschaften an

2) Gesellschaftsrechtlich komplexere Struktur erhöht den Aufwand

3) Institutionsschutz und Bundesgarantie bei Investitionen dürfen entfallen.»¹⁶¹

488 Ebenfalls wurde die Bitte geäußert, das weitere Vorgehen wie in der Vergangenheit mit «Konzernfinanzen» zu koordinieren.¹⁶²

11.1.4 E-Mail von PERSON 040 vom 3. Juni 2013

489 Am 3. Juni 2013 (10:41 Uhr) bedankte sich PERSON 040 bei Pascal Koradi für das Feedback vom 2. Juni 2013 und teilte ihm mit, dass er die Woche zuvor bereits mit [NAME] und [NAME] eine Besprechung gehabt habe.¹⁶³

158 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013 (18:13).

159 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013 (18:13).

160 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013 (18:13).

161 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013 (18:13).

162 E-Mail von Pascal Koradi vom 2. Juni 2013 (18:13).

163 E-Mail von Pascal Koradi vom 3. Juni 2013 (10:41).

- [NAME]
- [NAME]
- M. Z.
- [NAME]

492 Die E-Mail hatte folgenden Inhalt:

«In der Beilage lassen wir Ihnen gerne im Auftrag von [PERSON 056] die folgenden Unterlagen im Nachversand zum Traktandum 4 – Freigabe Unterlagen Konzernstrategie 2014–2016 z.H. Verwaltungsrat zukommen. Die Unterlagen sind ebenfalls auf dem KL-Share abgelegt. [...]»¹⁶⁴

11.3. E-Mail von Pascal Koradi vom 3. Juni 2013

493 Am 3. Juni 2013 (14:12 Uhr) schrieb Pascal Koradi an PERSON 030, PERSON 019, [NAME] und [NAME] Folgendes:

«In der Anlage sende ich euch den E-Mail Austausch zwischen dem Leiter PA-F und dem Leiter F zur Thematik Gewinnsicherung Stammgeschäft PA und das nun resultierende Infogeschäft an der nächsten KL zu Eurer Info.»¹⁶⁵

494 An die E-Mail angefügt war einerseits der genannte E-Mail Austausch, andererseits aber auch die E-Mail von KL RSD, Sekr. RSD vom 3. Juni 2013.

11.4. Sitzung vom 5. Juni 2013

495 Anlässlich der Sitzung der Konzernleitung vom 5. Juni 2013 wurde im Zusammenhang mit PostAuto das weitere Vorgehen Gewinnsicherung (Stand Antrag Anpassung juristische Struktur, Vorgehen Aussprache Segmentzuscheidung und Umgang mit SGF Mobilität) behandelt.¹⁶⁶

496 Die Teilnehmer der Konzernleitungssitzung vom 5. Juni 2013 waren:¹⁶⁷

- S. Ruoff, Konzernleiterin, Vorsitz
- U. Hurni, Leiter PostMail
- Y.-A. Jeandupeux, Leiter Personal
- D. Bambauer, Leiter PostLogistics
- F. Marthaler, Leiter Swiss Post Solutions
- P. Salamin, Leiter Poststellen und Verkauf
- D. Landolf, Leiter PostAuto
- H. Köng, Leiter PostFinance
- P. Koradi, Leiter Finanzen
- M. Imboden, Leiter Kommunikation
- PERSON 056, (Protokoll)

164 E-Mail vom 3. Juni 2013 (14:48).

165 E-Mail von Pascal Koradi vom 3. Juni 2013 (14:12).

166 Protokoll Nr. 11/2013 der Konzernleitung Sitzung vom 5. Juni 2013, S. 3.

167 Protokoll Nr. 11/2013 der Konzernleitung Sitzung vom 5. Juni 2013, S. 1.

– [NAME]

Die nachstehenden Personen waren im Verteiler des Protokolls Nr. 11/2013 der Konzernleitungssitzung vom 5. Juni 2013:¹⁶⁸

- Klerin
- Persönliche Assistentin Klerin
- KL-M
- K
- RSD
- VR Präs.
- VR Sekr. zuhanden Mitglieder des VR
- IR

497 Die bereinigte Aktennotiz vom 31. Mai 2013 zur «Gewinnsicherung – Vorgehen Juristische Neustrukturierung Segment PA» lag der Konzernleitung vor. In der Präsentation «*Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA*» vom 5. Juni 2013 wurde beim Punkt «*Konzernauftrag*» vorgesehen, dass die Konzernleitung Kenntnis vom Bericht Gewinnsicherung nimmt.¹⁶⁹

12. Interne Revision (Prüfung Ortsbus)

12.1. Ablauf der Prüfung

498 Grober Ablauf der Prüfung:

- 14. Mai 2013 Antrittsvisite;
- 4. Juli 2013 Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013 (mit Erwähnung der Periode 15 als Feststellung 5);
- 10. Juli 2013 E-Mail von PERSON 023 an PERSON 055;
- 11. Juli 2013 E-Mail von PERSON 055 an PERSON 023;
- 11. Juli 2013 E-Mail von PERSON 023 an PERSON 055;
- 24. Juli 2013 E-Mail von PERSON 023 an PERSON 055;
- 29. Juli 2013 E-Mail von PERSON 055 an PERSON 023;
- 29./30. Juli 2013 Bearbeitung Prüfungsbericht;
- 30. Juli 2013 Entwurf Prüfungsbericht vom 30. Juli 2013 (ohne Erwähnung der Periode 15, ohne Feststellung 5);
- 7. August 2013 Schlussbesprechung Revision Ortsbus;
- 9. August 2013 Entwurf Aktennotiz vom 9. August 2013¹⁷⁰;

168 Protokoll Nr. 11/2013 der Konzernleitung Sitzung vom 5. Juni 2013, S. 1.

169 Präsentation «Gewinnsicherung – Juristische Neustrukturierung Segment PA» vom 5. Juni 2017, Folie 2.

170 Aktennotiz Revision Ortsbus Fassung vom 9. August 2013 (Entwurf).

- 21. August 2013 Definitiver Revisionsbericht;
- 21. August 2013 Aktennotiz Prüfung Ortsbus.

12.2. Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013

499 Der Entwurf des Prüfungsberichts vom 4. Juli 2013 sah für den (definitiven) Prüfungsbericht den folgenden Verteiler vor:¹⁷¹

- Daniel Landolf [Funktion];
- PERSON 013 [Funktion];
- PERSON 063 [Funktion];
- PERSON 041 [Funktion];
- Peter Hasler [Funktion]
- Adriano P. Vassalli [Funktion]
- Susanne Blank [Funktion]
- Kerstin Büchel [Funktion]
- Susanne Ruoff [Funktion]
- Pascal Koradi [Funktion]
- [NAME] KPMG

500 Der Entwurf vom 4. Juli 2013 enthielt betreffend Prüfungsergebnisse den Hinweis, dass *«in der SAP-Buchungsperiode 15 strategische Ergebnisumbuchungen vorgenommen werden, welche nicht dem mit dem Regulator vereinbarten Wertefluss entsprechen. Diese Buchungen werden durch die Geschäftsleitung PostAuto AG verabschiedet. Es besteht ein massgebliches Risiko, würde der Regulator von diesem Vorgehen erfahren»*.¹⁷²

501 Als Feststellung 5 hielt der Entwurf vom 4. Juli 2013 fest:¹⁷³

«Bestellte und über Abgeltungen finanzierte Verkehrsangebote müssen kostendeckend erbracht werden, d.h. keine wesentlichen Gewinne aufweisen. Die Kosten der einzelnen Linien und übrigen Dienstleistungen werden in den Buchungsperioden eins bis zwölf gemäss Wertefluss PostAuto verbucht. Damit die öffentlich finanzierten Linien keinen wesentlichen Gewinn aufweisen, werden in der Buchungsperiode 15 im Zusammenhang mit der Erstellung der Spartenrechnung zuhanden des Regulators BAV und Kantone strategische Korrekturen vorgenommen. Diese werden von der Geschäftsleitung PostAuto Schweiz AG verabschiedet. Mit solchen Korrekturen wird der mit dem Regulator vereinbarte Wertefluss umgangen und das <Extrafahrtengeschäft> quersubventioniert. Es besteht ein massgebliches Risiko, wenn der Regulator von diesem Vorgehen erfahren würde.»

171 Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013, S. 1.

172 Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013, S. 3.

173 Entwurf Prüfungsbericht vom 4. Juli 2013, S. 8.

12.3. E-Mail von PERSON 023 vom 10. Juli 2013

- 502 Am 10. Juli 2013 schrieb PERSON 023 von der Internen Revision an PERSON 055, mehrere E-Mails. PERSON 023 bedankte sich für den Termin, den PERSON 055 ihr und [NAME] am Freitag den 5. Juli 2013 gewährt hatte. PERSON 023 stellte PERSON 055 Informationen zu den beiden Linienrechnungen für den Ortsbus Wohlen zur Verfügung. Für den Ortsbus Wohlen wurden gemäss PERSON 023 im Buchhaltungssystem zwei separate Linienrechnungen geführt. Für die Offertverhandlungen wurde nur eine Linienrechnung gezeigt. Auf der zweiten Linie wurden die dem Besteller nicht gezeigten Kosten verbucht. Damit wurde ein offerierter Kostendeckungsgrad von 100% erreicht, obschon effektiv auf den beiden Linien ein Verlust von rund CHF 314'000.00 erwirtschaftet wurde. PERSON 023 fragte PERSON 055, ob das Vorgehen gegen Art. 14 RKV verstösst.¹⁷⁴
- 503 In einer weiteren E-Mail (13:22 Uhr) erkundigte sie sich, wer im Bereich «Finanzen» über die vorgenommenen Gewinnsicherungs-Buchungen in der Periode 15 im Bild ist.

12.4. E-Mail von PERSON 055 vom 11. Juli 2013

- 504 PERSON 055 beantwortete die E-Mail vom 10. Juli 2013 mit einer E-Mail vom 11. Juli 2013. Für ihn versties das Vorgehen (Ortsbus Wohlen) nicht gegen Art. 14 RKV. Weiter führte er aus, dass PA-F Kenntnis vom untenstehenden Vorgehen (Ortsbus Wohlen) hat und die Buchungen der Periode 15 durch die GL PostAuto genehmigt wurden.¹⁷⁵

12.5. E-Mail von PERSON 023 vom 11. Juli 2013

- 505 Mit E-Mail vom 11. Juli 2013 antwortet PERSON 023 an PERSON 055:
- «Besten Dank für Ihre aufschlussreiche Antwort. Aus unserer Sicht besteht bezüglich dieser Thematik kein Handlungsbedarf. Was aus unserer Sicht problematischer ist, sind die sogenannten «Korrekturbuchungen» in der Periode 15 zur Gewinnsicherung PA. Sie haben erwähnt, dass diese beim Konzernbereich Finanzen bekannt sind. Könnten Sie mir sagen, wer dort über das Vorgehen informiert ist? Aus unserer Sicht wird mit solchen Buchungen der mit dem Regulator vereinbarte Wertefluss umgangen und das <Extrafahrtengeschäft> quersubventioniert. Es besteht wahrscheinlich ein massgebliches Risiko, wenn der Regulator von diesem Vorgehen erfahren würde. Wir sind uns bewusst, dass es sich um eine sensible Thematik handelt. Wie schätzen Sie das Risiko ein?».*¹⁷⁶

12.6. E-Mail von PERSON 023 vom 24. Juli 2013

- 506 In der E-Mail vom 24. Juli 2013 schreibt PERSON 023 wiederum an PERSON 055 und erinnert ihn daran, dass die Antwort ausstehend ist. Sie weist darauf hin, dass sie aktuell die nachfolgenden Feststellungen/Empfehlungen im Prüfbericht aufgenommen haben:
- «Bestellte und über Abgeltungen finanzierte Verkehrsangebote müssen kostendeckend erbracht werden, d.h. keine wesentlichen Gewinne aufweisen. Die Kosten der einzelnen Linien und übrigen Dienstleistungen werden in den Buchungsperioden eins bis zwölf gemäss Wertefluss Post-Auto verbucht. Damit die öffentlich finanzierten Linien keinen wesentlichen Gewinn aufweisen, werden in der Buchungsperiode 15 im Zusammenhang mit der Erstellung der Spartenrechnung zuhanden des Regulators BAV und Kantone strategische Korrekturen vorgenommen. Diese*

174 E-Mail von PERSON 023 vom 10. Juli 2013 (13:18).

175 E-Mail von PERSON 055 vom 11. Juli 2013 (12:53).

176 E-Mail von PERSON 023 vom 11. Juli 2013 (14:32).

werden von der Geschäftsleitung PostAuto Schweiz AG verabschiedet. Mit solchen Korrekturen wird der mit dem Regulator vereinbarte Wertefluss umgangen und das <Extrafahrtengeschäft> quersubventioniert. Es besteht ein massgebliches Risiko, wenn der Regulator von diesem Vorgehen erfahren würde.»¹⁷⁷

12.7. E-Mail von PERSON 055 vom 29. Juli 2013

507 PERSON 055, beantwortete die E-Mail vom 24. Juli 2013 mit einer E-Mail vom 29. Juli 2013. Er führt unter anderem aus:

- «Beim Konzern (F) ist Herr Koradi über die Korrekturbuchungen informiert.
- Mit den <Korrekturbuchungen> wird nicht das Extrafahrtengeschäft quersubventioniert. Diese Buchungen haben Einfluss auf die Sparte <Übriges>, welche nicht der Regulation unterliegt.
- Das Risiko haben wir erkannt; Massnahmen sind definiert».

12.8. Entwurf Prüfungsbericht vom 30. Juli 2013

508 Der Entwurf vom 30. Juli 2013 enthält im Vergleich zum Entwurf vom 4. Juli 2013 keinen Hinweis auf die strategischen Ergebnisumbuchungen in der SAP-Buchungsperiode 15. Aus den Dokument Properties geht hervor, dass dieser Hinweis am 29. Juli 2013 von PERSON 016 kommentiert wurde «vgl. Bem von [NAME] bei E5, da sehr heikel». Von PERSON 023 wurde kommentiert: «Mit [NAME] besprochen, dass man eventuell eine vertrauliche Aktennotiz an VR-Ausschuss Audit & Risk machen könnte.»

509 Die Feststellung 5 des Entwurfs vom 4. Juli 2013 war im Entwurf vom 30. Juli 2013 nicht mehr enthalten. Aus den Dokument Properties geht hervor, dass PERSON 016 diese Feststellung wie folgt kommentierte:

«Ich bin mir nicht sicher, dass der VR versteht, was du sagen möchtest. Zudem ist der nächste Satz nicht so klar, da hier geschrieben ist, dass BAV die Spartenrechnung bekommt.» Von M. Z. wurde kommentiert: «Ev. streichen». Von PERSON 023 kam der Hinweis: «Aus meiner Sicht ist dies die Begründung zum Risiko und müsste drin bleiben.»

12.9. Schlussbesprechung vom 7. August 2013

510 Am 7. August 2013 fand die Schlussbesprechung der Revision Ortsbus statt. Das Revisionsteam war durch PERSON 023 und PERSON 045 vertreten. In der Präsentation wurde unter dem Titel «**Buchungen in der Buchungsperiode 15**» festgehalten:

«Im Zusammenhang mit der Erstellung der Spartenrechnung zuhanden des Regulators BAV und Kantone werden strategische Korrekturen vorgenommen, welche nicht im Sinne des Regulators sind.»¹⁷⁸

511 Es wurde eine Frist von zwei Wochen (bis 21. August 2013) für die Stellungnahme eingeräumt.¹⁷⁹

177 E-Mail von PERSON 023 vom 24. Juli 2013 (16:36).

178 Präsentation Schlussbesprechung vom 7. August 2013, Folie 6.

179 Präsentation Schlussbesprechung vom 7. August 2013, Folie 8.

12.10. Definitiver Prüfungsbericht vom 21. August 2013

- 512 Der definitive Prüfungsbericht vom 21. August 2013 entspricht bei den Feststellungen und Empfehlungen dem Entwurf vom 30. Juli 2013. Ergänzt wurde der definitive Prüfungsbericht mit Ausführungen zu den zu treffenden Massnahmen und der Verantwortlichen bei PostAuto.

12.11. Aktennotiz Interne Revision vom 21. August 2013

12.11.1 Vorgehen

- 513 Mit Aktennotiz vom 21. August 2013 informierte die Interne Revision (Autorinnen: PERSON 023, M. Z.) über zwei Feststellungen aus der Prüfung bei der PostAuto, die *«aufgrund der hohen Sensibilität und Anforderungen an die Vertraulichkeit separat adressiert werden»* und nicht im Bericht zur Prüfung Ortsbus integriert werden.¹⁸⁰

12.11.2 Verteiler

- 514 Diese Aktennotiz richtete sich gemäss Verteiler an den VRA A&R und die folgenden Personen:¹⁸¹
- Peter Hasler
 - Adriano P. Vassalli
 - Susanne Blank
 - Kerstin Büchel
 - Susanne Ruoff
 - Pascal Koradi, sowie
 - Daniel Landolf.

Adriano P. Vassalli hat sich während der Untersuchung mit E-Mail vom 8. Februar 2018 (11:31 Uhr) an die Interne Revision auf den Standpunkt gestellt, dass er nie Revisionsberichte per E-Mail erhalten hat. Die Antwort der Internen Revision auf die E-Mail von Adriano P. Vassalli vom 8. Februar 2018 lautete wie folgt: *«Du bekommst die Berichte auf Papier. Dies ist nicht nachweisbar.»*

Der Versand der Berichte durch die Interne Revision erfolgte unterschiedlich je nach Wunsch des Empfängers:

- Per Papier
- Per E-Mail oder
- Link

Adriano P. Vassalli erhielt gemäss Angaben von M. Z. die Berichte auf Papier.¹⁸² Es gibt zum Versand des Prüfberichts Ortsbus einen Begleitbrief vom 21. August 2013. Dieser ist im elektronischen Ordner zur Prüfung Ortsbus als unsignedes Worddokument unter dem Dokumentennamen *«Begleitbrief_ Adriano P. Vassalli»* abgelegt. Der Adressatenkreis wird allgemein

180 Aktennotiz Interne Revision vom 21. August 2013, S. 1.

181 Aktennotiz Interne Revision vom 21. August 2013, S. 1.

182 Siehe E-Mail-Korrespondenz zwischen M. Z. und Adriano P. Vassalli vom 8. Februar 2018.

mit «Mitglieder VRA A&R» angegeben. Die Aktennotiz der Internen Revision wird im Begleitbrief nicht erwähnt.

Der vorstehend beschriebene Ablauf – Adriano P. Vassalli und Susanne Blank sind nicht auf dem E-Mailverteiler, in den Arbeitspapieren findet sich ein Dokument «Begleitbrief Adriano P. Vassalli» – lässt sich auch bei den übrigen Prüfungen der Internen Revision bei PostAuto des Jahres 2013 beobachten:

- 28. Mai 2013, 15:25 Uhr: Revision Beschaffungen und öffentliche Ausschreibungen
- 30. Mai 2013, 10:58 Uhr: Revision Extrafahrten (Charterfahrten)
- 25. Juni 2013, 11:02 Uhr: Prüfung Überwachung Konzerngesellschaften bei PostAuto
- 10. September 2013, 12:35 Uhr: Ergebnisprüfung doppelte Kreditorenrechnungen bei PostAuto
- 18. Dezember 2013, 14:33 Uhr: Prüfung Dienstleistung Bahnersatz
- 20. Dezember 2013, 13:24 Uhr: Prüfung Anlagebuchhaltung bei PostAuto
- 20. Dezember 2013, 15:31 Uhr: Prüfung Projekt PlanBox (uno M12) – Optimierung betriebliche Kernprozesse.

Für den Bericht zur «Revision Beschaffungen und öffentliche Ausschreibungen» vom 28. Mai 2013 findet sich in den Arbeitspapieren der Internen Revision ein «Zusatzbrief» von M. Z. an die «Mitglieder VRA A&R» mit dem folgenden Text:

«Anbei erhalten Sie den oben erwähnten Bericht vom 28. Mai 2013. Der Bericht wurde aus Versehen nur elektronisch versendet. Wir bitten Sie herzlich um Entschuldigung.»

12.11.3 Feststellungen

- 515 Die Interne Revision stellte betreffend «Wertefluss PostAuto Schweiz AG – Gewinnsicherung» unter anderem Folgendes fest:

*«PostAuto Schweiz AG hat aufgrund der Rechnungslegungsvorschriften International Financial Reporting Standards (IFRS) keine Möglichkeiten zur Gewinnsteuerung (keine stille Reserven möglich). Deshalb werden im Zusammenhang mit der Erstellung des regulatorischen Abschlusses (Spartenrechnung) Kostenumbuchungen zu Lasten öffentlich finanziertem Verkehr vorgenommen. Diese werden von der Geschäftsleitung PostAuto verabschiedet. Im Jahr 2011 betragen diese Umbuchungen 11 Millionen Franken und im Jahr 2012 19 Millionen Franken. Der IFRS-Abschluss ist davon nicht betroffen. Aus Sicht Interne Revision wird dadurch der vom Regulator genehmigte Wertefluss übersteuert. Die Geschäftsleitung von PostAuto ist sich des Risikos bewusst, sieht aber in Anbetracht der für PostAuto definierten Gewinnziele zurzeit keine andere Möglichkeit. PostAuto sucht zurzeit zusammen mit dem Managementbereich Finanzen und der Konzernleitung nach einer Lösung. PostAuto ist auch in Kontakt mit dem Regulator sowie der KPMG, um die Akzeptanz von künftigen Lösungen sicherzustellen [...]».*¹⁸³

- 516 Die Interne Revision schloss ihre Notiz mit der Feststellung, dass für den VRA A&R kein Handlungsbedarf bestehe und diese Aktennotiz der Information diene.

183 Aktennotiz Interne Revision vom 21. August 2013, S. 1.

13. Sitzung VRA ARC

517 Die Prüfung Ortsbus (21. August 2013) wurde in der Sitzung VRA ARC thematisiert. An der Sitzung nahmen folgende Personen teil:¹⁸⁴

- Adriano Vassalli, Verwaltungsrat und Vorsitzender des VRA ARC
- Peter Hasler, Verwaltungsratspräsident und Mitglied VRA ARC
- Susanne Blank, Verwaltungsrätin und Mitglied VRA ARC
- Kerstin Büchel, Generalsekretärin
- Susanne Ruoff, Konzernleiterin
- Pascal Koradi, Leiter Finanzen
- PERSON 028 (Protokoll)
- PERSON 019
- [NAME]

518 Unter dem Titel «*Review der pendenten Revisionsberichte*» wurden Berichte im Detail diskutiert bzw. Schlussfolgerungen zu Handen des Verwaltungsrates beschlossen. Zur Prüfung Ortsbus wurde folgendes protokolliert:¹⁸⁵

«*Prüfung Ortsbus (21. August 2013)*

- **Prüfungsziele:** *Ziel der aktuellen Revision war zu prüfen, ob die Dienstleistung unter Berücksichtigung von klaren strategischen, internen sowie wirtschaftlichen Vorgaben angeboten wird und vertraglich geregelt ist. Weiter wurde geprüft, ob die bestehenden Prozesse für die vereinbarte Leistung angemessen sind und die Einhaltung der Gesetze sicherstellen. Ebenfalls wurde geprüft, ob die Ortsbuslinien buchhalterisch korrekt abgebildet sind. Aufgrund des laufenden Projektes UNO Massnahme zwei (Transparente interne Führung (TIFF)) wurden keine Prüfungen zum Wertefluss PostAuto durchgeführt.*
- **Prüfungsergebnis:** *Die operativen Prozesse sind in den geprüften PostAuto-Regionen angemessen, weisen keine relevanten Schwachstellen auf und decken die wesentlichen Risiken ab. Der Prozess für die Offerten und ihre Plausibilisierung ist in Überarbeitung (Projekt RITORNO). Die Mitarbeitenden sind zielbewusst und engagiert.*
- **Reifegrad IKS/Konzernrelevanz:** *Standardisiert/Tief*
Spezifische Besprechungspunkte bzw. Bemerkungen und Erläuterungen: Im Jahr 2012 resultierte aus dem Ortsverkehr für die PostAuto Schweiz AG ein Betriebsertrag von 39.5 Mio. CHF. Das Betriebsergebnis belief sich auf rund 1.4 Mio. CHF. Die Dienstleistung ist sowohl in der Konzern- wie in der PostAuto-Strategie erwähnt. Gemäss Spartenrechnung BAV 2012 betrug die Kilometerleistung für die Sparte Ortsverkehr 4'137'617 (insgesamt 107'316'066 Kilometer für alle Sparten). Aktuell werden in 13 Kantonen von acht PostAuto-Regionen 41 Ortsbuslinien betrieben. Bei gewissen Linien ist die Gemeinde/Stadt Konzessionär der Linie und PostAuto fährt als Transportbeauftragter.»

184 Protokoll der 64. Sitzung des VRA ARC vom 17. September 2013, S. 1.

185 Protokoll der 64. Sitzung des VRA ARC vom 17. September 2013, S. 6.

519 Die Schlussfolgerung des VRA ARC war: kein Handlungsbedarf für den VR.¹⁸⁶

14. Sitzung des Verwaltungsrates der Post vom 24. September 2013

520 An der Sitzung des Verwaltungsrates vom 24. September 2013 nahmen u.a. folgende Personen teil¹⁸⁷:

- Peter Hasler Präsident
- Dominique Freymond Vizepräsident
- Andreas Schläpfer Vizepräsident
- Nicola Thibaudeau Mitglied Verwaltungsrat
- Susanne Blank Mitglied Verwaltungsrat
- Marco Durrer Mitglied Verwaltungsrat
- Adriano P. Vassalli Mitglied Verwaltungsrat
- Philippe Milliet Mitglied Verwaltungsrat
- Michel Gobet Mitglied Verwaltungsrat
- Susanne Ruoff Konzernleiterin
- Pascal Koradi Leiter Finanzen

521 An der Sitzung des Verwaltungsrates berichtete Adriano P. Vassalli über die Sitzung vom 17. September 2013 (siehe dazu Rz. 517 ff.). Adriano P. Vassalli wies darauf hin, dass das Protokoll der Sitzung vom 17. September 2013 an den gesamten Verwaltungsrat ging. Zur Prüfung Ortsbus machte Adriano P. Vassalli keine Ausführungen, die protokolliert wurden.¹⁸⁸

15. Präsentation KPMG vom 29. Oktober 2013

522 In einer streng vertraulichen Präsentation von [NAME], Partner KPMG vom 29. Oktober 2013 wurden die Ausgangslage und verschiedene Lösungsansätze dargestellt.

16. Bericht vom 21. November 2013

523 Von der Taskforce Value Save, Lead PERSON 040, wurde ein Bericht «*Entscheidungsgrundlage Value Save*» vom 21. November 2013 erstellt, der von Daniel Landolf am 2. Dezember 2013 freigegeben wurde.¹⁸⁹ Ziel dieses Dokuments war es, der Geschäftsleitung PostAuto am Workshop vom 2. Dezember 2013 eine Aussprache- und Entscheidungsgrundlage zu präsentieren. In dieser Präsentation Value Save, Aussprache- und Entscheidungsgrundlage wurde festgehalten, dass der Auftrag durch den Konzern klar sei, «*die Gewinne im RPV seien durch Post-Auto zu sichern. Nichts tun ist keine Option!*»¹⁹⁰

186 Protokoll der 64. Sitzung vom VRA ARC vom 17. September 2013, S. 6.

187 Protokoll der 167. Sitzung des Verwaltungsrates der Post vom 24. September 2013.

188 Protokoll der 167. Sitzung des Verwaltungsrates der Post vom 24. September 2013, S. 3.

189 Bericht Entscheidungsgrundlage Value Save vom 21. November 2013.

190 Präsentation Value Save, Aussprache- und Entscheidungsgrundlage, Workshop vom 2. Dezember 2013, Folie 7.

524 Zur «Variante 4: Status Quo» wurde im Bericht u.a. Folgendes ausgeführt:

*«Mit kreativem Accounting sind Gewinne im RPV nicht zu retten [...]. Vom heutigen Gewinn sind 20 Mio. gefährdet. Preisüberwacher und das BAV haben die heutigen Gewinnsicherungsmaßnahmen (Periode 15) durchschaut. Der Druck kann sehr schnell zunehmen [...]. Dem Gewinn in der Sparte «Übriges» (= heutige Gewinnsicherung) droht die Steuerpflicht. [...]».*¹⁹¹

Q. 2014

1. Jahresbericht 2013 der Konzernrevision

525 Im Jahresbericht 2013 der Konzernrevision vom 30. Januar 2014 wird in Ziffer 4.2. unter dem Titel **«PostAuto AG zwischen Stuhl und Bank»** folgendes festgehalten:¹⁹²

«Basierend auf ihrer Mehrjahresplanung hat die Konzernrevision in den letzten vier Jahren sämtliche Geschäftsfelder und Regionen sowie, mit wenigen Ausnahmen, alle Dienstleistungen von PostAuto Schweiz AG geprüft. Dabei konnte Folgendes beobachtet werden:

- Die Wertsteigerung des Unternehmens stellt eine besondere Herausforderung dar, da rund 85 Prozent des Geschäftes von PostAuto Schweiz AG im regionalen Personenverkehr erzielt wird. Gemäss regulatorischen Forderungen des Bundesamts für Verkehr bestellte und über Abgeltungen finanzierte Verkehrsangebote sollten aber nur kostendeckend erbracht werden. Die branchenübliche Rendite in diesem Geschäft liegt etwa bei null. Zudem hat PostAuto Schweiz AG aufgrund der Rechnungslegungsvorschriften International Financial Reporting Standards (IFRS) keine Möglichkeiten zur Gewinnsteuerung (keine stillen Reserven möglich). Da grundsätzlich keine Gewinne ausgewiesen werden dürften, könnten gute finanzielle Resultate seitens PostAuto Schweiz AG zu einem Reputationsrisiko in der Öffentlichkeit und Diskussionen mit dem Regulator führen.*
- Die Auftraggeber (Kantone/Gemeinden) führen vermehrt Kostenvergleiche der Anbieter. Im Gegensatz zu kleineren Mitbewerbern, die eine KMU-ähnliche Struktur aufweisen, besitzt PostAuto Schweiz AG als Teil eines Grosskonzerns wesentlich höhere Overheadkosten. Diese sind aber nur teilweise den Auftraggebern weiter belastbar und können sich schon in der Offertphase als Nachteil erweisen.*
- Die Bedürfnisse der Städte und Agglomerationen unterscheiden sich stark von denjenigen der Bergregionen. Die Ersten sind durch hohe Fahrfrequenzen, grosses Personenaufkommen sowie niedrige Markteintrittsbarrieren für Konkurrenten charakterisiert. Bei Bergregionen steht hingegen die Erschliessung von Randgebieten im Fokus und der Wettbewerb ist wesentlich kleiner. Diese unterschiedlichen Marktanforderungen widerspiegeln sich in den Prioritäten und Prozessen der PostAuto-Regionen, was eine konsequente Standardisierung der Leistungen teilweise erschwert.»*

Der Jahresbericht wurde an der Sitzung des VRA ARC vom 18. Februar 2014 zuhanden des Verwaltungsrates genehmigt.¹⁹³ Der Jahresbericht der Konzernrevision wurde an der Sitzung des Verwaltungsrates vom 10. März 2014 genehmigt.

¹⁹¹ Bericht Entscheidungsgrundlage Value Save vom 21. November 2013.

¹⁹² Konzernrevision Jahresbericht 2013.

¹⁹³ Protokoll des VRA ARC vom 18. Februar 2014, S. 11.

2. Dokumentation «FIRMA» vom 19. Februar 2014

526 In der Aktennotiz «FIRMA-Juristische Neustrukturierung Segment PA» von PERSON 040 für die Sitzung KL vom 19. Februar 2014 wurde auf die juristische Neustrukturierung eingegangen. Es wurde u.a. ausgeführt:

- Mit dem Ziel einer zusätzlichen Verschachtelung wären nebst der Gründung einer «**RPV AG**» und einer «**Verkehr AG**», die Unterteilung in eine «**System AG**», «**Betrieb AG**» und «**Fleet AG**» vorstellbar.¹⁹⁴
- Die «Verkehr AG» würde alle Transportleistungen ausser den Regionalverkehr beinhalten. Bestandteil der «RPV AG» wäre ausschliesslich das Geschäft, welches dem Personalbeförderungsgesetz (inkl. einschlägiger Verordnungen und Erlasse) sowie der Regulation (BAV) untersteht. Die «RPV AG» wäre demnach die «konzessionierte Transportunternehmung.»¹⁹⁵
- Die juristische Neustrukturierung sähe eine «**Leistungsverrechnung**» mittels «**Transferpreise**» vor. Damit würde primär die Gewinnoptimierung (Reduktion) für die «RPV AG» angestrebt. Das politische Problem eines zu hohen Segmentergebnisses könne hingegen mit dieser Variante nicht gelöst werden.¹⁹⁶

527 Aus heutiger Sicht liesse sich zwei Kernrisiken bezüglich einer zeitgerechten, wirksamen Umsetzung identifizieren:

- «**Externes Risiko «Position/Gegenmassnahme Regulator»**
Das Bundesamt für Verkehr (BAV) könnte sich auf den Standpunkt stellen, dass nach wie vor sämtliche Unternehmensteile, sprich das gesamte, juristische Firmenkonstrukt Post-Auto, der ÖV-Gesetzgebung zu entsprechen hätte. Das Bundesgesetz für die Personenbeförderung (PBG 35) sieht vor, dass das BAV in Ergänzung zu den heutigen bereits rigiden Erlassen (z.B. Ausweis des Spartenerfolgs, subventionsrechtliche Prüfung durch die Aufsichtsbehörde) weiter gehende Buchungs-, Bilanzierungs- und Abschreibungsvorschriften sowie Bestimmungen über die Rückstellungen, die Spartengliederung, die Linienerfolgsrechnung und die Auskunftspflicht gegenüber Bund und Kantonen erlassen kann.
- **Internes Risiko «Technische/organisatorische Implementierung»**
Die aktuell noch genutzte «Verrechnungslogik» mit Belastung des RPV-Geschäftes innerhalb der «Periode 15» per Ende Jahr käme noch zwei Mal zur Anwendung.»¹⁹⁷

3. Schreiben vom 31. März 2014

528 Im Schreiben vom 31. März 2014 an das BAV nahmen Daniel Landolf und PERSON 056 Bezug auf ein Gespräch mit PERSON 040 vom 20. Februar 2014 und hielten fest, dass es das Bestreben des Unternehmens sei, die Strukturen den Erfordernissen des Geschäfts anzupassen.¹⁹⁸

194 Aktennotiz vom 19. Februar 2014, S. 1 ähnlich wie Aussprache Konzernleitung «Gewinnsicherung-Juristische Neustrukturierung Segment PA» vom 5. Juni 2013, anders dort insbesondere Spiegelung KPMG, Bulletpoints 3 und 4 (s.a. die nachfolgenden Fn.).

195 Aktennotiz von PERSON 040 vom 19. Februar 2014, S. 1.

196 Aktennotiz von PERSON 040 vom 19. Februar 2014, S. 2.

197 Aktennotiz von PERSON 040 vom 19. Februar 2014, S. 3.

198 Brief von der Schweizerischen Post AG an das BAV vom 31. März 2014, S. 1.

529 Die Ziele sollten mit organisatorischen Massnahmen erreicht werden. Die Aktivitäten Betrieb und Flotte, Systeme sowie BikeSharing (Publi Bike) sollten künftig separaten Einheiten übertragen werden. Es wurde u.a. folgendes festgehalten:¹⁹⁹

«Die PostAuto Schweiz AG wird weiterhin als Konzessionsnehmerin auftreten und das dem Personenbeförderungsgesetz (inkl. einschlägiger Verordnungen und Erlasse) unterstehende Geschäfte erbringen. Sie steht weiterhin in der Pflicht bezüglich Sicherstellung der subventionsrechtlichen Prüfung und Rechnungsgenehmigung sowie der Präsentation eines Geschäftsberichts. Zur Leistungserbringung bezieht sie die entsprechenden Leistungen von den übrigen Gesellschaften (z.B. «Systeme AG»). Die Regelung des Leistungsbezugs ist vergleichbar mit dem heutigen PostAuto-Unternehmer-Modell.»

530 Im Schreiben wurden die folgenden drei Fragen an das BAV gestellt:²⁰⁰

- *«Erkennt das BAV im dargestellten Modell Fragestellungen, die gestützt auf die heute geltende Regulation unbeantwortet bleiben bzw. einem solchen Modell eventuell sogar entgegenstehen?»*
- *Spricht aus der geltenden Regulation etwas gegen den Ansatz, dass die PostAuto Schweiz AG weiterhin den Status als konzessionierte Transportunternehmung beibehält?»*
- *Stellen sich aus Sicht des BAV weitere Fragen, die im Rahmen der Umsetzung des Vorhabens zu beachten sein werden?»*

531 Das BAV wurde um eine Stellungnahme bis Ende April 2014 gebeten.

4. Sitzung des VRA ONR vom 22. April 2014

532 Aus dem Protokoll der 66. Sitzung des VRA Organisation, Nomination & Remuneration vom 22. April 2014 geht hervor, dass folgende Personen an der Sitzung teilgenommen haben:²⁰¹

- Dominique Freymond, Verwaltungsrat und Vorsitzender VRA ONR
- Peter Hasler, Verwaltungsratspräsident und Mitglied VRA ONR
- Michel Gobet, Verwaltungsrat und Mitglied VRA ONR
- Marco Durrer, Verwaltungsrat und Mitglied VRA ONR
- Susanne Blank, Verwaltungsrätin und Gast VRA ONR
- Kerstin Büchel, Generalsekretärin Verwaltungsrat
- PERSON 028, Protokoll
- Susanne Ruoff, Konzernleiterin
- Yves-André Jeandupeux, Leiter Personal

199 Brief von der Schweizerischen Post AG an das BAV vom 31. März 2014, S. 1.

200 Brief von der Schweizerischen Post AG an das BAV vom 31. März 2014, S. 2.

201 Protokoll der 66. Sitzung des VRA ONR vom 22. April 2014, S. 1.

533 Unter Traktandum 8 Projekt FIRMA wurde Folgendes besprochen:²⁰²

«Nach einer kurzen Einführung durch die Konzernleiterin führt PERSON 024 durch die Präsentation.

Die Herausforderungen am Markt (Kostendruck, Benchmarking, Transparenz, Gewinne im RPV) haben sich in den letzten Jahren stark herauskristallisiert. Die Marktsituation stellt PostAuto vor die Herausforderungen, regelmässig die Effizienz steigern zu müssen und den Unternehmenswert zu sichern. Um diese Ziele zu erreichen, und die strategischen Stossrichtungen zu unterstützen, wurde zuerst das Projekt Value Save (Gewinnsicherung) und anschliessend das überspannende Projekt FIRMA (Reorganisation Aufbau- und Ablauforganisation) gestartet. Heute besteht im Markt Schweiz mit der PostAuto Schweiz AG, welche neben ihrem Kerngeschäft – dem subventionierten, abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr – noch diverse andere Geschäfte wie z.B. den Schülerverkehr, Ortsverkehr und Bahnersatzfahrten, Extrafahrten wie auch Reisen betreibt, nur eine juristische Gesellschaft. Mit dem Vorgehen gemäss Projekt Value Save sollen die Geschäfte ausserhalb des subventionierten Regionalen Personenverkehrs in andere juristische Gesellschaften ausgelagert werden. Es bleibt eine konzessionierte Transportunternehmung <PostAuto Schweiz AG> übrig, welche das subventionierte Geschäft abdeckt und die für die Erbringung der Dienstleistungen notwendigen Produktionsressourcen bei den anderen Gesellschaften einkauft.

Nach dem Projekt Value Save, welches zwischen März 2013 und November 2013 unter der Federführung der Finanzabteilung von PostAuto geführt wurde, wurde im Dezember 2013 das Projekt FIRMA gestartet, welches sich mit weiterführenden Themen auseinandersetzt. Nach einem Vorprojekt von Dezember 2013 bis Januar 2014 ist PostAuto aktuell in der Phase II des Projektes FIRMA. Gemäss aktuellem Wissenstand ist absehbar, dass die neue Führungs- und Organisationsstruktur bereits auf den 1. Januar 2015 umgesetzt werden kann. Die juristische Struktur – die Gründung der AGs – soll dann per 1. Januar 2016 erfolgen.

Die spätere Umsetzung der juristischen Struktur hat primär zwei Gründe. Zum einen wird im Juli 2015 ein neuer GAV in Kraft treten, und zum Zweiten wird die technische Umsetzung der neuen Strukturen in SAP und den anderen IT-Systemen mehr Zeit in Anspruch nehmen, als bis Ende 2014 zur Verfügung steht.

Die nötigen Entscheide für die Umsetzung der neuen Organisation wie auch der juristischen Neustrukturierung werden zu gegebener Zeit stufengerecht abgeholt.

Diskussion/Fragen

- Bereits heute hat die PostAuto Schweiz AG drei unterschiedliche Rechnungslegungen. Massgeblich wird aber auch weiterhin die Rechnungslegung nach IFRS sein.
- Mit der Reorganisation sind keine personellen Konsequenzen vorgesehen.
- Risiken bestehen bereits mit dem bestehenden Gewinnverwendungsmodell und werden auch in Zukunft vorhanden sein, allerdings sind die Risiken tragbar.
- Für den Besteller (insbesondere Kantone) ist der marktfähige Preis massgebend.
- Das Segment <PostAuto Schweiz AG> wird nach wie vor die Gewinne ausweisen.»

202 Protokoll der 66. Sitzung des VRA ONR vom 22. April 2014, S. 6 f.

5. Schreiben des BAV an die Post vom 19. Mai 2014

534 Im Schreiben vom 19. Mai 2014, das an Daniel Landolf adressiert war, nahm das BAV zum Schreiben vom 31. März 2014 Stellung und hielt folgendes fest:²⁰³

«Das Bundesamt für Verkehr (BAV) ist der Ansicht, dass die Verbesserung des Verhältnisses zwischen Abgeltung und Leistungen (Wirtschaftlichkeit) eine Priorität haben sollte. Um der heutigen Finanzierungslücke und dem Kostendruck gerecht zu werden, müssen die Transportunternehmen effizienter und wettbewerbsfähiger werden. In diesem Sinne unterstützen wir die Zielsetzung von PostAuto. Doch ist es nicht die Aufgabe des BAV, eine Umstrukturierung eines Unternehmens zu genehmigen. PostAuto ist es grundsätzlich frei gestellt, wie sie sich organisatorisch und juristisch aufstellen möchte.»

535 Weiter erkannte das BAV, dass die heutigen strategischen Ziele des Bundesrates für die Post zu einem Zielkonflikt mit den Vorgaben des Bestellverfahrens nach PBG führen. Mit der Neuausrichtung von PostAuto würde diese Divergenz nach Ansicht des BAV nicht mehr bestehen.²⁰⁴

6. Sitzung des Verwaltungsrates vom 27. Mai 2014

536 Der Verwaltungsrat wurde von Susanne Ruoff zum Projekt FIRMA – Einschätzung BAV wie folgt orientiert:

- PostAuto wolle die Strukturen den künftigen Erfordernissen des Geschäfts anpassen und gleichzeitig die Wettbewerbsfähigkeit sowie die Innovationskraft von PostAuto weiter steigern. Die übergeordnete Zielsetzung sei es – korrespondierend mit den strategischen Stossrichtungen – die Effizienz zu steigern und den Unternehmenswert zu sichern.
- Betreffend Struktur/Organisation (Projekt FIRMA) sei eine Anfrage an das BAV lanciert worden. In seiner Antwort erkläre das BAV, es sei nicht seine Aufgabe Umstrukturierungen zu genehmigen. Das BAV unterstütze die Ziele der Neuausrichtung. Man erwarte, dass der Zielkonflikt zwischen den Eignerzielen (Rentabilität) und Vorgaben Bestellverfahren (keine Gewinne) mit der neuen Struktur entschärft werden könne.

7. Schreiben der Post an das BAV vom 16. Juni 2014

537 Im Schreiben vom 16. Juni 2014 schrieb die Post (Kontaktperson: PERSON 040) an das BAV, dass sie zu Kenntnis genommen habe, dass das BAV das Vorgehen (Überführung der PostAuto Schweiz AG in mehrere Unternehmen) der Post unterstützt.²⁰⁵

8. Konzernleitung Sitzung vom 19. November 2014

538 Die Umsetzung des Projektes IMPRESA wurde an der Konzernleitungssitzung vom 19. November 2014 genehmigt.

203 Brief des BAV an die Post vom 19. Mai 2014, S. 1.

204 Brief des BAV an die Post vom 19. Mai 2014, S. 2.

205 Brief von der Schweizerischen Post AG an das BAV vom 16. Juni 2014, S. 1.

9. Sitzung des Verwaltungsrates vom 15./16. Dezember 2014

539 Der Verwaltungsrat wurde am 15./16. Dezember 2014 im Rahmen des Berichts von Susanne Ruoff über das Projekt IMPRESA informiert. Die Berichterstattung wurde im Verwaltungsrats-Protokoll nicht erwähnt. Sie ergibt sich aus dem Briefing von Susanne Ruoff.²⁰⁶

R. 2015

1. E-Mail vom 5. Februar 2015

540 Mit E-Mail vom 5. Februar 2015 erläuterte PERSON 055 das Vorgehen betreffend Umbuchungen: *«Die Periode 15 soll sicherstellen, dass die Differenzen zwischen Offerte und IST-Rechnung möglichst tief, respektive erklärbar sind gegenüber den Bestellern. Dafür wird die Periode 15 verwendet. Es besteht die Möglichkeit innerhalb der Regionen die Ergebnisse zwischen den Sparten zu verändern. Normalerweise werden Kostenbelastungen vom Hauptsitz (Auftrag 10999999) auf die Sparten der Regionen gebucht. Im Weiteren sind die Korrekturbuchungen pro Region stichhaltig zu begründen. Am 11.02. wird am FÜF-Meeting das Thema behandelt.»*²⁰⁷

2. Sitzung des VRA ARC vom 22. September 2015

541 Der VRA ARC thematisierte am 22. September 2015 mit Bezug auf die Prüfung der Systemdienstleistungen für Dritte bei der PostAuto am Rande die Situation der Verrechnungskosten nach der Umsetzung des Projekts IMPRESA.²⁰⁸

3. Prüfungsbericht Revision BAV vom 23. September 2015

542 Die Revision BAV führte ihre Prüfung vom 18. bis 28. August 2015 durch. Die Revision BAV schätzte im Prüfungsbericht vom 23. September 2015 die Zinskonditionen für die Finanzierung der Subakkordanten (PostAuto Unternehmer) in der Höhe von CHF 7.1 Mio. als um CHF 2.8 Mio. zu hoch ein.²⁰⁹

4. C-Briefing vom 13. November 2015

543 Das C-Briefing vom 13. November 2015 von Markus Schumacher, [NAME] und PERSON 020, welches Susanne Ruoff und Pascal Koradi zugestellt wurde, enthielt zum «Traktandum 2: Bericht des VRA ARC Vorsitzenden» folgende Aussage:²¹⁰

«Verhältnis zum BAV:

- Der Vorsitzende A. P. Vassalli möchte dem BAV die Einsicht in die KR-Berichte zur PAG nicht zusagen.*
- Zur Unterstützung dieser Haltung kann argumentiert werden, dass ein Einsichtsrecht nur soweit besteht, als die Rechnungslegung des abgeltungsberechtigten Geschäftes betroffen*

206 Aktennotiz von [NAME] vom 12. März 2018, S. 1.

207 E-Mail von PERSON 055 an [NAME] vom 5. Februar 2015 (10:21).

208 Protokoll der 80. Sitzung des VRA ARC vom 22. September 2015, S. 8.

209 Prüfungsbericht Revision BAV vom 23. September 2015, S. 3.

210 C-Briefing VRA ARC vom 17. November 2015, S. 1.

ist. In diesem Bereich erhält das BAV bereits umfangreiche Einsicht im Rahmen der subventionsrechtlichen Prüfung (Offenlegung von Bilanz, Erfolgsrechnung, Linienerfolgsrechnung, Abgeltungen, Rückstellungen, Desinvestitionen, Mittelverwendungsausweis, Verwendung Unternehmenserfolg etc.). Zudem nimmt das BAV regelmässig Prüfungen vor Ort vor. Eine zusätzliche Einsicht in die für den Verwaltungsrat erstellten Revisionsberichte ist ohne weiteres nicht angezeigt.

- Sollte eine Einsicht trotzdem gewährt werden (müssen), sollte diese erst ab 2016 (nach Realisierung Impresa/FIRMA) und sich nur noch auf das konzessionierte Transportunternehmen beziehen (und nicht auf die anderen Töchter des künftigen <PostAuto Gruppe>).»*

5. Sitzung des VRA ARC vom 17. November 2015

544 Der VRA ARC befasste sich am 17. November 2015 mit dem Einsichtsrecht des BAV:

«Einsichtnahme der internen Revisionsberichte seitens des BAV: gemäss Artikel 37 Abs. 4 des Personenbeförderungsgesetzes («gesamte Geschäftsführung des Unternehmens Einsicht nehmen») will das BAV die Revisionsberichte betreffend PostAuto Schweiz AG einsehen. Der Vorsitzende VRA ARC beantragt, auf die Anfrage nicht einzugehen, was die Zustimmung der Ausschussmitglieder findet. Auftrag: C/F erstellen mit KR ein vom Vorsitzenden und VRP Daniel Landolf zu unterzeichnendes Dokument.»

S. 2016

1. Inkrafttreten der Struktur IMPRESA am 1. Januar 2016

545 Ab 1. Januar 2016 wurde die Holdingstruktur (IMPRESA-Struktur) operativ.

2. Sitzung Geschäftsleitung PostAuto vom 21. März 2016

546 Gemäss Protokoll vom 21. März 2016 waren Teilnehmer/-innen:

- Daniel Landolf
- PERSON 063
- PERSON 069
- PERSON 061
- PERSON 015
- PERSON 024,
- PERSON 054
- PERSON 047
- PERSON 040
- [NAME]

547 Gemäss Protokoll vom 21. März 2016 war der Verteiler des Protokolls:

- Susanne Ruoff
- [NAME]

- [NAME]
- oberes Kader PA
- Teilnehmer/-innen
- Entschuldigte

548 Der Antrag für die Anpassung der Spartenergebnisse (über alle Sparten) betrug CHF 12.9 Mio.²¹¹ Der Antrag für den Beschluss lautete:²¹²

- *«nimmt von den effektiven Spartenergebnissen 2015 der Kosten- und Leistungsverrechnung der PostAuto Schweiz AG Kenntnis*
- *nimmt die vorgeschlagenen Änderungen in der Spartenrechnung 2015 zur Kenntnis*
- *der PERSON 040 wird die definitive Spartenrechnung an das Bundesamt für Verkehr einreichen».*

549 Der Beschluss der Geschäftsleitung von PostAuto an der Geschäftsleitungssitzung vom 21. März 2016 zum Traktandum 10 lautete:

«PERSON 055, führt durch die Spartenrechnung 2015:

Die Geschäftsleitung nimmt von den Spartenergebnissen 2015 der Kosten- und Leistungsverrechnung der PostAuto Schweiz AG sowie von den vorgeschlagenen Änderungen in der Spartenrechnung 2015 zustimmend Kenntnis. Die definitive Rechnung 2015 wird von PERSON 055 an das Bundesamt für Verkehr eingereicht.

Weitere Einzelheiten können der Präsentation entnommen werden.»²¹³

3. Sitzung des VRA ARC vom 21. Juni 2016

550 Der Vorsitzende des VRA ARC informierte über den Stand der Diskussion zum Einsichtsrecht des BAV:

«Das Bundesamt für Verkehr (BAV) bezieht sich auf den Brief vom 25. Januar 2016 und verlangt per E-Mail vom 11. Mai 2016 die Einsichtnahme der für das BAV relevanten Berichte der Konzernrevision zu Prüfungen bei der PostAuto Schweiz AG. Bei der internen Auswertung dieser Berichte kommen wir zum Schluss, dass der allergrösste Teil für das BAV nicht relevant ist. Wir werden zusammen mit C nochmals dazu Stellung nehmen.»

Unter «Diskussion/Fragen», wird aufgeführt:²¹⁴

- *«Nach neuer Rechtsstruktur bei PostAuto besteht nach Auffassung der Post für das BAV lediglich ein Einsichtsrecht in die betroffene AG.*
- *Falls das Öffentlichkeitsgesetz auch für Revisionsberichte der KR, die an die EFK oder an das BAV abgegeben werden, gilt, ist das ein hohes Risiko für die Post.*
- *Es soll vermieden werden, dass die KR ihre Berichte zensurieren muss.»*

211 Spartenrechnung 2015, Antrag GL Sitzung vom 21. März 2016, «streng vertraulich», S. 2.

212 Spartenrechnung 2015, Antrag GL Sitzung vom 21. März 2016, «streng vertraulich», S. 5.

213 Protokoll der Sitzung GL PostAuto vom 21. März 2016, S. 4.

214 Protokoll der 86. Sitzung des VRA ARC vom 21. Juni 2016, S. 3.

4. Sitzung des VRA ARC vom 23. August 2016

551 Der VRA ARC befasste sich am 23. August 2016 mit den bereichsinternen Verrechnungen als Prüfungsziel nach der Umsetzung des Projekts IMPRESA. Es wird gemäss Protokoll u.a. ausgeführt:²¹⁵

«Sitzung Leiterin KR mit Bundesamt für Verkehr (BAV): An der Sitzung vom 11. August 2016 hat das BAV entschieden, keine detaillierte Einsicht in die Prüfberichte zu nehmen. Allerdings wird KR Prüfungen nach Subventionsgesetz in Zukunft besser berücksichtigen».

5. Ankündigung der subventionsrechtlichen Prüfung am 2. September 2016

552 Die Revision BAV hat die subventionsrechtliche Prüfung am 2. September 2016 angekündigt. Die Durchführung war für Ende Oktober 2016 geplant, einige wichtige Dokumente lagen aber zu diesem Zeitpunkt nicht vor.²¹⁶

6. Sitzung des Verwaltungsrates vom 29. November 2016

553 Der Verwaltungsrat hat am 29. November 2016, das Organisationsreglement freigegeben, welches aufgrund der Umsetzung des Projekts IMPRESA geändert wurde.

T. 2017

1. Schreiben BAV an Susanne Ruoff vom 14. August 2017

554 In einem Schreiben vom 14. August 2017 an Susanne Ruoff, welches als Betreff **«PostAuto Schweiz AG – Bedeutende Verstösse gegen das Subventionsgesetz»** aufführte, wies das BAV darauf hin, die Revision BAV habe im Rahmen der Prüfung Sachverhalte festgestellt, welche nicht den gültigen Rechtsvorschriften entsprechen. *«Diese führen mit grosser Wahrscheinlichkeit zu unerlaubten Quersubventionierungen zu Lasten des abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr (RPV). Daher konnte das BAV die Jahresrechnung 2016 der Post-Auto Schweiz AG bisher nicht genehmigen».*²¹⁷ Das BAV stellte auch fest, dass die zuviel erhaltenen Abgeltungen nicht ermittelt werden können, da die Gewinne aus Verrechnungen zu Marktpreisen nicht offengelegt werden. Alle bisherigen Bemühungen die nötige Einsicht und Auskünfte zu erhalten, waren nicht erfolgreich. Die Ansprechpartner der Post hätten sich wenig kooperativ verhalten. Das BAV setzte der Post eine Frist bis 25. August 2017, um dem BAV alle nötigen Informationen zukommen zu lassen.²¹⁸

555 In einem von Susanne Ruoff und Daniel Landolf unterzeichneten Schreiben vom 23. August 2017 an das BAV wurden dessen Vorwürfe betreffend Verstösse gegen das Subventionsgesetz bestritten und die Auffassung vertreten, dass die Praxis (Transferpreiskonzept/Cost-Plus Verfahren) gesetzeskonform sei.²¹⁹ Die Konzernleitung wurde über die Diskussionen und Differen-

215 Protokoll der 87. Sitzung des VRA ARC vom 23. August 2016, S. 7.

216 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 15.

217 Stellungnahme des BAV an Susanne Ruoff vom 14. August 2017, S. 1.

218 Stellungnahme des BAV an Susanne Ruoff vom 14. August 2017, S. 1.

219 Schreiben Post an BAV vom 23. August 2017, S. 2.

zen im Rahmen der subventionsrechtlichen Prüfung zwischen PostAuto und dem BAV an ihrer Sitzung vom 30. August 2017 aufdatiert.²²⁰

2. Subventionsrechtliche Prüfung

2.1. Ablauf der Prüfung

556 PostAuto hat der Revision BAV gemäss BAV verschiedene Unterlagen zur Verfügung gestellt, aber die Einsicht in Unterlagen der Gruppengesellschaften vorerst verweigert. Auch wurden sämtliche Fragen bezüglich Verrechnungen und Beschaffungen innerhalb der PostAuto-Gruppe vorerst nicht beantwortet.²²¹

557 Nach mehreren Briefwechseln (siehe dazu Rz. 554) wurde anlässlich eines Spitzentreffens (u.a. zwischen Susanne Ruoff und Direktor BAV) anfangs September 2017 die volle Kooperation der PostAuto-Gesellschaften zugesichert. Daraufhin wurden die Unterlagen abgegeben, welche notwendig waren, um die Prüfung durchzuführen.²²² Das BAV forderte PostAuto auf, Fragen bezüglich des im Jahr 2015 ausgewiesenen Gewinns und der Gewinnherkunft insbesondere zur Sparte «Übriges» zu beantworten. Intern wurde in der Aktennotiz vom 21. Oktober 2017 das mögliche Vorgehen beschrieben und mögliche Antworten vorgeschlagen.²²³ Der Antwortvorschlag wurde an Susanne Ruoff, Alex Glanzmann, Daniel Landolf sowie in Kopie an PERSON 009 und PERSON 057 per E-Mail zugestellt.²²⁴ Im November 2017 lag PostAuto ein Entwurf des Revisionsberichts des BAV vor, zu welche sie aufgefordert wurde, bis am 5. Dezember 2017 Stellung zu nehmen. Als Grundlage hierfür erstellten Markus Schumacher und PERSON 057 eine Aktennotiz vom 26. November 2017 zuhanden der Konzernspitze, darunter Urs Schwaller, Adriano P. Vassalli, Susanne Ruoff, Alex Glanzmann und Daniel Landolf. Ziel war es die Vorgehens-/Bewältigungsstrategie zu definieren. Es wurden drei Szenarien formuliert (best case, realistic case und worst case). Der Entwurf der Aktennotiz enthält zahlreiche Kommentare seitens Daniel Landolf.²²⁵

558 Am 13. Dezember 2017 hat die Schlussbesprechung stattgefunden.²²⁶

559 Der Prüfungsbericht datiert vom 1. Februar 2018.²²⁷

2.2. Gesamtbeurteilung durch Revision BAV

560 Der Handlungsbedarf und die Dringlichkeit der Empfehlungen wurden von der Revision BAV gesamthaft als sehr hoch eingeschätzt. PostAuto habe in den letzten 10 Jahren jährliche RPV-Gewinne zwischen CHF 0.2 Mio. bis CHF 5.3 Mio. offengelegt. Diese Gewinne seien aufgrund der zum Berichtszeitpunkt vorliegenden Angaben gesamthaft CHF 107 Mio. höher gewesen. Im Rahmen früherer Prüfungen seien bereits CHF 13.7 Mio. zurückgefordert worden.²²⁸

220 Protokoll der Konzernleitung vom 30. August 2017, S. 16.

221 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 15; Stellungnahme des BAV an Susanne Ruoff vom 14. August 2017, S. 1.

222 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 15.

223 Aktennotiz «BAV: subventionsrechtliche Prüfung weiteres Vorgehen» vom 21. Oktober 2017.

224 E-Mail von Markus Schumacher vom 21. Oktober 2017.

225 Entwurf Aktennotiz Revision BAV Jahresrechnung 2016: Übersicht und Einordnung vom 26. November 2017.

226 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 15.

227 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 17.

228 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 3.

- 561 Die Verschleierung der Gewinne durch Umbuchungen habe es den Bestellern im Regionalen Personenverkehr (Bund, Kantone) verunmöglicht, die Angemessenheit der Abgeltungen zu beurteilen und dazu geführt, dass PostAuto in den letzten 10 Jahren zu hohe Abgeltungen erhalten habe.²²⁹
- 562 Weiter führten gemäss Revision BAV die seit 1. Januar 2016 angewandten konzerninternen Verrechnungen zu subventionsrechtlich nicht erlaubten Gewinnverschiebungen innerhalb der PostAuto-Gruppe.²³⁰
- 563 Schliesslich sei der Revision BAV die Einsicht in Geschäftsakten von PostAuto-Konzerngesellschaften nur zögerlich gewährt worden, was die Prüfungsdurchführung verzögert habe. Erst nach mehrmaligen Interventionen habe die Revision BAV die volle Einsicht in die verlangten Unterlagen erhalten und damit die effektiven Gewinne der Sparte «RPV» herleiten können.²³¹

2.3. Gewinn RPV 2016

- 564 Gemäss Revision BAV sei der Gewinn im 2016 aus dem abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr von den zur Rechnungsgenehmigung erhaltenen Unterlagen um CHF 15.18 Mio. abgewichen.²³²
- 565 Gemäss Unterlagen zur Rechnungsgenehmigung 2016 habe PostAuto einen Gewinn von CHF 0.61 Mio. erwirtschaftet. Gemäss der Linienerfolgsrechnung aller Sparten seien hiervon CHF 0.42 Mio. auf den Regionalen Personenverkehr und der Rest auf die Sparte «Übriges» entfallen. Zur Bestimmung der Reservenzuweisung bzw. -entnahme habe ein RPV-Verlust von CHF 4.2 Mio. (positives Spartenergebnis von CHF 0.42 Mio. abzüglich Verlust Anteil PostAuto ZVV vom 2015) resultiert. Die PostAuto habe somit eine Reduktion der Spezialreserve (Art. 36 PBG) in Höhe von CHF 4.2 Mio. beantragt, obwohl gesamthaft aus dem Regionalen Personenverkehr ein Gewinn erwirtschaftet wurde.²³³
- 566 Gemäss Revision BAV habe das handels- und steuerrechtliche Ergebnis der PostAuto von CHF 0.61 Mio. nicht dem Ergebnis entsprochen, welches aus den abgeltungsberechtigten Aktivitäten erwirtschaftet worden sei: Aufgrund der Holdingstrukturen und den damit verbundenen Verrechnungsmethoden seien Ergebnisse (d.h. indirekte Gewinne oder Verluste) buchhalterisch zu einem wesentlichen Anteil in den zuliefernden Konzerngesellschaften angefallen. Für subventionsrechtliche Zwecke seien diese «indirekten» Gewinne/Verluste nicht eliminiert worden.²³⁴
- 567 Um die notwendige Transparenz zu erhalten, habe die Revision BAV von der PostAuto verlangt, dass das effektive Ergebnis aus dem abgeltungsberechtigten Geschäft sämtlicher PostAuto-Gesellschaften offengelegt werde. PostAuto sei zum Schluss gekommen, dass CHF 15.6 Mio. bzw. 40.3% des Gesamtgewinns auf den abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr entfielen. Die restlichen CHF 23.1 Mio. Gewinn seien mit dem Ortsverkehr, dem Nebengeschäft und aus übrigen Aktivitäten erwirtschaftet worden. Die Umsatzrendite des Regionalen Personenverkehr (2.5%) sei deutlich tiefer als diejenige des Nebengeschäfts (13.4%) gewesen. Die-

229 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 3.

230 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 3.

231 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 3.

232 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 8.

233 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 8.

234 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 8.

ser Unterschied sei gemäss PostAuto plausibel und durch den höheren Betriebsertrag pro Leistungseinheit (z.B. Umsatz pro km) begründet, da bei diesen Geschäften (z.B. Schülerverkehr, Sportbusse, Bahnersatzfahrten und Extrafahrten) «bessere» Preise erzielt würden.²³⁵

2.4. Gewinn RPV 2015

- 568 Weiter führte die Revision BAV aus, dass der Gewinn im 2015 dem abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr von den zur Rechnungsgenehmigung erhaltenen Unterlagen um CHF 12.7 Mio. abgewichen sei.²³⁶
- 569 Das Spartenergebnis «RPV» von CHF 1.16 Mio. sei der Ist-Kostenträgerrechnung zu entnehmen gewesen (Beilage zur Rechnungsgenehmigung).²³⁷
- 570 Die Revision BAV habe während der Prüfung Angaben zum effektiven Gewinn aus dem abgeltungsberechtigten Geschäft verlangt. PostAuto habe dargelegt, dass im Jahr 2015 CHF 12.7 Mio. Gewinn aus dem abgeltungsberechtigten Geschäft auf die Sparte «Übriges» umgebucht worden sei. Diese Umbuchung sei gestützt auf eine linienindividuelle regionale Marktsicht vorgenommen worden und nicht basierend auf Rechnungslegungsgrundsätzen. Sie sei in der Linienrechnung verbucht und gegenüber dem BAV nicht explizit offengelegt worden. Im Rahmen von Prüfungen seien sämtliche Buchungen dem BAV zugänglich gewesen. PostAuto habe weitere Details zur Verbuchungsmethodik abgeklärt.²³⁸

2.5. Rechnungsperioden 2007 bis 2014

- 571 Die Revision BAV stellte fest, dass PostAuto im Zeitraum 2007 bis und mit 2014 aufgrund der Anpassungen gesamthaft CHF 79.27 Mio. Gewinn aus dem Regionalen Personenverkehr auf die Sparte «Übriges» umgebucht habe. Diese Umbuchungen seien in der Linienrechnung SAP erfolgt (Kosten- und Leistungsrechnung) und seien gegenüber dem BAV nicht explizit offengelegt worden. Im Rahmen von Prüfungen seien sämtliche Buchungen dem BAV zugänglich gewesen.²³⁹
- 572 Das BAV habe gemäss Revision BAV im Jahr 2014 dem Antrag der PostAuto zur Reduktion der gesetzlichen Reserven nach Art. 36 PBG um CHF 1.45 Mio. von CHF 44.1 Mio. auf CHF 42.65 Mio. entsprochen. Diese Abnahme habe sich aus dem gegenüber dem BAV offengelegten RPV-Gewinn 2013 in Höhe von CHF 0.8 Mio. und einem Verlust der PostAuto Linien des Zürcher Verkehrsverbund (ZVV) in Höhe von CHF 2.25 Mio errechnet. PostAuto habe aber im Jahr 2013 gemäss den heute vorliegenden Angaben einen Gewinn von rund CHF 15 Mio. erwirtschaftet, sodass nach Abzug des ZVV-Verlusts aufgrund der im Prüfungszeitpunkt der Revision BAV vorliegenden Erkenntnisse die Reserven nicht hätten reduziert werden dürfen.²⁴⁰

2.6. Rechnungsgenehmigungen und Revisionen BAV

- 573 Das BAV habe jährlich die subventionsrechtlichen Prüfungen durchgeführt und die Positionen der Bilanz und Rechnung, die einen Zusammenhang mit laufenden eisenbahngesetzlichen Bei-

235 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 8 f.

236 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 9.

237 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 9.

238 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 9.

239 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 9.

240 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 9 f.

trägen und Darlehen gehabt haben, formell geprüft und genehmigt. Für 2016 sei aufgrund der laufenden Überprüfung von der Revision BAV bis anhin keine Genehmigung erfolgt.²⁴¹

- 574 Aus den Rechnungsgenehmigungen der Sektion Personenverkehr des BAV und den Prüfungen durch die Revision BAV hätten folgende Feststellungen resultiert (Zeitraum 2007 bis 2015):
- Bei den Rechnungsgenehmigungen 2007 bis 2011 sei die Praxis von PostAuto zur Umlage der Kapitalkosten bemängelt worden. PostAuto habe zu internen Zwecken kalkulatorische Kapitalkosten verrechnet, welche fast doppelt so hoch gewesen seien wie die effektiven Kosten. Das BAV habe eine Korrektur um rund CHF 13.7 Mio. verfügt (Aufrechnung Spezialreserven).
 - In den Jahren 2011 und 2012 habe das BAV die unzureichende Publikation des Befundes des BAV zur subventionsrechtlichen Prüfung bemängelt.
 - Im 2012 habe das BAV die Elimination konzerninterner Gewinnzuschläge von 5% bei den Management Fees (Konzern Post) verlangt, da es sich nicht um abgeltungsberechtigte Kosten gehandelt habe. Dieser Mangel sei auch im Bericht der Revision vom 3. Februar 2012 hervorgehoben worden, wonach konzerninterne Zuschläge nicht abgeltungsberechtigt und zu eliminieren seien.
 - Die Revision BAV habe bei einer Prüfung im 2015 festgestellt, dass die in den Offerten geltend gemachten Zinskosten aufgrund von konzerninternen Zuschlägen auf den Kapitalkosten (Verwaltungskosten, Risikozuschläge) zu hoch gewesen seien und deren Korrektur verlangt.²⁴²

2.7. Effektive Gewinne der Sparte «RPV» nicht offengelegt

- 575 PostAuto habe gemäss Revision BAV zur Geltendmachung der Abgeltungsansprüche die speziellen gesetzlichen Vorgaben in wesentlichen Punkten nicht eingehalten.²⁴³
- 576 Die effektiven Gewinne der Sparte «RPV» seien gemäss Revision BAV aufgrund der zum Berichtszeitpunkt vorliegenden Angaben von 2007 bis 2016 gesamthaft um CHF 107.15 Mio. höher als gegenüber dem BAV bisher offengelegt. Die Umbuchung der Gewinne aus der Sparte «RPV» bis Ende 2015 seien bedeutend, gesetzlich nicht begründet und gegenüber dem BAV nie transparent offengelegt worden. Damit sei gegenüber dem BAV das effektive Ergebnis aus dem abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr verschleiert worden. Die dem BAV zur subventionsrechtlichen Prüfung vorgelegten Unterlagen seien somit bezüglich der Gewinne der Linien und der Sparte «RPV» nicht korrekt gewesen. Die Rechnungsgenehmigungen durch das BAV seien somit auf Grundlage falscher Angaben und der nicht korrekten Annahme erfolgt, dass PostAuto zur Offertstellung und zum Ergebnisausweis die Gesetzesbestimmungen eingehalten habe.²⁴⁴
- 577 Ohne die notwendige Transparenz sei es dem BAV aufgrund den seit 1. Januar 2016 gültigen Holdingstrukturen und Verrechnungsmethoden (Marktpreise und Cost-Plus) unmöglich gewesen, den effektiven RPV-Gewinn zu erkennen. Dies, da buchhalterisch fast sämtliche Gewinne aus dem Regionalen Personenverkehr ausserhalb der PostAuto bei den Konzerngesellschaften

241 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

242 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

243 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

244 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

angefallen seien und diese Gewinne von konzerninternen Zuschlägen und Verrechnungen zu Marktpreisen geprägt seien.²⁴⁵

578 Überrascht sei die Revision BAV bezüglich des bedeutenden Unterschieds in der Umsatzrendite zwischen dem Regionalen Personenverkehr (2.5%) und dem Nebengeschäft (13.4%) im Jahr 2016 gewesen. Dies könne ein Indikator sein, dass der effektive RPV-Gewinn höher gewesen sei als der bisher durch die PostAuto ermittelte, und dass die bisher vorgenommenen Schätzungen von PostAuto zur Gewinnermittlung 2016 somit nicht korrekt gewesen seien.²⁴⁶

579 Das BAV habe bei Prüfungen von PostAuto in der Vergangenheit gemäss Revision BAV bereits mehrfach kommuniziert, dass interne Zuschläge nicht erlaubt seien (z.B. Korrektur der Kapitalkosten, Verwaltungskosten oder Zuschläge Management Fees aus vorherigen Prüfungen). Dass nun wiederum konzerninterne Umlagen und Verrechnungspreise zur Falschdarstellung der RPV-Gewinne geführt hätten, sei gemäss Revision BAV problematisch.²⁴⁷

2.8. Spezialgesetzliche Vorgaben nicht eingehalten

580 Gemäss Revision BAV haben die seit 2007 konstant hohen Gewinne aus dem abgeltungsberechtigten Regionalen Personenverkehr gezeigt, dass die Offerten mit zu konservativen Annahmen oder mit Gewinnzuschlägen erstellt worden seien. PostAuto hätte die hohen Gewinne als Indikator deuten sollen, dass die Offerten zu konservativ erstellt wurden (Kostensenkungspotenziale). Die offerierten Kosten hätten in den Folgeperioden durch PostAuto reduziert werden müssen. Dies sei nicht erfolgt.²⁴⁸

581 Die Besteller würden gemäss Revision BAV nur die laut Planrechnung ungedeckten Kosten des gemeinsam bestellten Angebotes des Regionalen Personenverkehrs abgelten. Die Planrechnung habe das Leistungs- und Verursacherprinzip sowie das Prinzip der Vollkostenrechnung einzuhalten.²⁴⁹

582 Dass die offerierten Leistungen auf bestmöglichen Schätzungen basieren müssten und keine Gewinnzuschläge oder übermässige Reserven enthalten dürften, gehe gemäss Revision BAV aus dem Subventionsgesetz hervor: Abgeltungen würden geleistet, um finanzielle Lasten auszugleichen, die subventionierte Aufgabe müsse kostengünstig erfolgen und es seien nur Aufwendungen anrechenbar, die tatsächlich entstanden und für die zweckmässige Erfüllung der Aufgaben unbedingt erforderlich seien.²⁵⁰

2.9. Mängel im Offertprozess

583 Gemäss Revision BAV sei die Kenntnis der effektiven Gewinne der Sparte «RPV» für das BAV unerlässlich gewesen, um die Angemessenheit der Offertpreise bzw. Angebotsvereinbarungen zu beurteilen. Damit sollte sichergestellt werden, dass den Bestellern die tatsächlichen Abweichungen zwischen den geplanten und effektiven Kosten bekannt seien. Den Bestellern hätten, im Gegensatz zur PostAuto, die hierzu notwendigen Informationen bzw. Angaben zu den effektiv hohen RPV-Gewinnen zu keiner Zeit vorgelegen. Das BAV habe davon ausgehen müssen,

245 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

246 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

247 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 11.

248 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 12.

249 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 12.

250 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 12.

dass die hohen Gewinne aus nicht abgeltungsberechtigten Aktivitäten von PostAuto resultierten. Somit hätten die logischen Schlussfolgerungen nicht gezogen werden können, welche im Offertverhandlungsprozess im Rahmen des Bestellverfahrens zu einer Reduktion der Abgeltungen geführt hätten. Dadurch sei die Verhandlungsposition der Besteller deutlich geschwächt worden.²⁵¹

- 584 Es sei gemäss Revision BAV eine Folge der gesetzlichen Grundlagen, dass bei Ist-Rechnungen RPV-Gewinne oder -Verluste resultierten: Gewinne oder Verluste würden aufgrund von Schätzungsungenauigkeiten (Delta Plankosten zu Ist-Kosten oder Delta Plan zu Ist-Erlöse) oder aufgrund von Effizienzsteigerungen (Kostensenkungspotenziale) entstehen. Die Gewinnverwendung aus solchen Abweichungen sei im Gesetz geregelt (Art. 36 PBG).²⁵²
- 585 Gemäss Revision BAV würden hohe Gewinne aus den Ist-Rechnungen daraufhindeuten, dass die Offertpreise und Abgeltungen zu hoch oder die Erlöse zu tief geschätzt worden seien. Bei wiederholt hohen Gewinnen seien von den Bestellern in den Verhandlungen die Transportunternehmen aufgefordert worden, für künftige Perioden die Kostenseite konservativer resp. die Erlösseite progressiver zu schätzen, was schlussendlich zu einer Abgeltungskürzung geführt habe. Die dem Transportunternehmen daraus entstehenden finanziellen Risiken seien mittels der gemäss Art. 36 PBG gebildeten Reserven aufgefangen worden. Bei PostAuto habe dieser Mechanismus nicht funktioniert, weil die Höhe der Gewinne nicht korrekt ausgewiesen worden sei. Die Haltung von PostAuto müsse daher gemäss Revision BAV als irreführend bezeichnet werden.²⁵³
- 586 In mehreren Jahren habe sich zudem der Bestand der gesetzlichen Reserven gemäss Revision BAV reduziert, da die PostAuto Verluste geltend gemacht habe. Diese Reduktionen seien falsch gewesen, da effektiv Gewinne erwirtschaftet worden seien.²⁵⁴

3. Stellungnahme von Daniel Landolf vom 7. Dezember 2017

- 587 Daniel Landolf nahm in der Stellungnahme vom 7. Dezember 2017 zuhanden von Susanne Ruoff respektive Urs Schwaller zur Buchungspraxis bei PostAuto schriftlich Stellung.
- 588 Daniel Landolf führte unter anderem Folgendes zum Sachverhalt aus:²⁵⁵

«Es muss ein Anliegen sein, in der vorliegenden Angelegenheit Post-intern eine vollständige und umfassende Transparenz herzustellen. Folgende Sachverhalte sind nicht als Rechtfertigung zu verstehen, sondern als Ergänzung zum vorliegenden Hintergrundbericht. Sie sind für eine gesamtheitliche Beurteilung und Einordnung der erhobenen Vorwürfe wichtig:

- Die vom BAV kritisierten Umbuchungen wurden gemäss Bedarf der PostAuto-Regionen jeweils zu Lasten der RPV-Linien vorgenommen, waren jahrelang gängige Praxis und erfolgten im Einvernehmen mit den Finanzen Konzern. Sie wurden bisher von keiner Seite als nicht korrekt oder gar als nicht gesetzeskonform taxiert. Der VRA ARC ist im August 2013 von der Konzernrevision (KR) über die Buchungspraxis von PostAuto orientiert worden und hat keinen Handlungsbedarf festgestellt. PA konnte aufgrund dieser breiten Abstützung und*

251 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 13.

252 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 13.

253 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 13.

254 Prüfungsbericht Revision BAV vom 1. Februar 2018, S. 13.

255 Stellungnahme von Daniel Landolf vom 7. Dezember 2017, S. 1 f.

da von keiner Seite als nicht zulässig bezeichnet, in gutem Glauben davon ausgehen, dass die Buchungspraxis ordnungsgemäss sei.

- *PostAuto hat 2012 erkannt, dass den erwähnten Buchungen die Systematik fehlte und es deshalb im Rahmen der Prüfungen des BAV Anlass zu Beanstandungen geben könnte. Dies mit dem Risiko, dass seitens BAV entsprechende Korrekturen in der Rechnung angeordnet würden. Deshalb hat PostAuto im Jahr 2013 die Initiative ergriffen, um vor dem Hintergrund des wachsenden Drucks auf die Marge konzernintern die Gewinnsicherung zu thematisieren und die unsystematische Buchungspraxis zu eliminieren. Dies mündete schliesslich im Projekt IMPRESA und u.a. in der damit verbundenen Einführung eines systematischen Transferpreiskonzepts. Ferner wurde mit IMPRESA auch dem nachfolgend beschriebenen Zielkonflikt begegnet.*
- *Zwischen den Zielen des Bundesrates an die Post betr. Sicherung/Steigerung des Unternehmenswerts und der Sichtweise des BAV (keine systematische Gewinnerzielung im RPV) bestand seit je her ein Zielkonflikt. Dieser wurde von PostAuto immer wieder thematisiert, u.a. am Postrapport vom 8. September 2011 und anlässlich eines Gesprächs zwischen den Spitzen der Post und des BAV sowie des GS UVEK am 28. November 2012. Auch Post-intern war dieser Zielkonflikt immer wieder Thema (z.B. anlässlich der KL-Sitzung vom 5. Juni 2013 zum Thema <Gewinnsicherung>). Das BAV hat in seinem Schreiben vom 15. Mai 2014 den Zielkonflikt bestätigt: <Die heutigen strategischen Ziele des Bundesrates für die Post führen zu einem Zielkonflikt mit den Vorgaben des Bestellverfahrens nach PBG. Mit der Neuausrichtung von PostAuto (Anmerkung: Projekt FIRMA/IMPRESA) würde diese Divergenz u.E. nicht mehr bestehen>. Mit dem Projekt IMPRESA war PostAuto somit bestrebt, beiden Forderungen gerecht zu werden und den Zielkonflikt zu lösen.>*

589 Zur Rolle des BAV als Aufsichtsbehörde führte Daniel Landolf aus:²⁵⁶

«Dem BAV wurde in verschiedenen Revisionen die Spartenrechnung, welche auf den Ausdrucken jeweils den Hinweis <Periode 1–15> enthielt, zur Verfügung gestellt. Dabei wurden die Ergebnisse der abgeltungsberechtigten Sparte <RPV> und diejenigen der übrigen Sparten (u.a. Übriges) immer offengelegt. Die Sparte <Übriges> wies jeweils einen eher hohen, die Sparte <RPV> einen eher tiefen Gewinn aus.»

4. Stellungnahme von Daniel Landolf vom 28. Dezember 2017

590 In der Stellungnahme vom 28. Dezember 2017 nahm Daniel Landolf Bezug auf ein Gespräch mit Urs Schwaller vom 21. Dezember 2017.

591 Daniel Landolf habe im besagten Gespräch wiederum den Zielkonflikt zwischen den Zielen der Post und den Vorgaben der Besteller erwähnt. Die Ziele des Bundesrates verlangten von der Post u.a. die Sicherung bzw. Steigerung des Unternehmenswertes. Daraus leite die Post die entsprechenden Gewinnziele für die Geschäftsbereiche ab. Gewinnziele würden auch für den Geschäftsbereich PostAuto vorgegeben, welcher über 85% seines Umsatzes im regionalen Personenverkehr erziele. Demgegenüber vertrete das BAV als Regulator und Besteller die Haltung, dass im Regionalen Personenverkehr Gewinne nicht zulässig seien. Daniel Landolf verwies auf den Postrapport vom 8. September 2011, das Gespräch zwischen den Spitzen der Post und des BAV sowie GS UVEK vom 28. November 2012 (siehe dazu Rz. 441 ff.) sowie das

256 Stellungnahme von Daniel Landolf vom 7. Dezember 2017, S. 2.

Thema Gewinnsicherung an der Konzernleitungsklausur vom 1. Mai bis 3. Mai 2013 (siehe dazu Rz. 468 ff.).

- 592 Gemäss Daniel Landolf führte die Sicht des BAV, dass systematische jährliche Gewinne nicht zulässig seien, zu einem speziellen Mechanismus. Um die Gewinne in der Sparte «RPV» tendenziell tief zu halten, seien die rentableren RPV-Linien im Auftrag der PostAuto-Regionen, welche für die Offertstellung an die Besteller verantwortlich seien, zugunsten der Sparte «Übriges» mit zusätzlichen Kosten belastet worden. Die Spartenrechnung sei dem BAV jeweils im Rahmen der subventionsrechtlichen Prüfung präsentiert worden. Dabei habe die Sparte «RPV» mit über 85%-Umsatzanteil von PostAuto einen tiefen, die Sparte «Übriges» einen hohen Gewinn ausgewiesen. Das BAV habe gemäss Daniel Landolf immer Einsicht in das Rechnungswesen gehabt und habe diese Rechnungen jeweils genehmigt, ohne die hohen Gewinne in der Sparte «Übriges» zu hinterfragen. Er verwies auf die Genehmigung der Bilanz und Rechnung 2011 der PostAuto durch das Schreiben des BAV vom 20. Dezember 2012.
- 593 Daniel Landolf stellte sich auf den Standpunkt, dass er mit dem Projekt IMPRESA die Initiative für die Lösung des Zielkonflikts ergriffen habe. Er habe anlässlich der Konzernleitungsklausur vom 1. bis 3. Mai 2013 unter dem Titel «Gewinnsicherung» erläutert, dass der Gewinn PostAuto aufgrund des erwähnten Mechanismus nicht im regionalen Personenverkehr, sondern mehrheitlich im Nebengeschäft, welches nur ca. 15% des Geschäftsvolumens ausmache, ausgewiesen worden sei. Er verwies auf die Seite 5 der Unterlagen für die Konzernleitungsklausur vom 1. bis 3. Mai 2013.²⁵⁷
- 594 Im Zusammenhang mit den an der Konzernklausur diskutierten Lösungsvarianten erwähnte Daniel Landolf, dass diese Varianten von einer juristischen Neustrukturierung von PostAuto bis zu einer anderen Variante, bei welcher Teile von PostAuto bei einem anderen Bereich der Post (Konzerneinkauf) angesiedelt werden, umfasste. Er verwies auf die Stellungnahme F vom 23. April 2013 (siehe dazu Rz. 465 ff.), wonach «*der Gewinn teilweise in das Segment Übrige (des Konzerns) vorschoben werden könnte*». Diese von den Finanzen der Post in ergänzter Form favorisierte Variante, sei nicht realisiert worden. Diese Variante hätte die Gewinne aus dem Segment PostAuto abgeführt und in der Tat «*verschleiert*». Selbst diese Extremvariante wurde gemäss Daniel Landolf nie als unrechtmässig taxiert.²⁵⁸
- 595 Daniel Landolf stellte sich weiter auf den Standpunkt, die Vorarbeiten zur juristischen Neustrukturierung seien durch KPMG begleitet worden. Während diesen Arbeiten habe KPMG nie auf die Unrechtmässigkeit der Buchungspraxis hingewiesen.²⁵⁹

257 Stellungnahme von Daniel Landolf vom 28. Dezember 2017, S. 2.

258 Stellungnahme von Daniel Landolf vom 28. Dezember 2017, S. 2.

259 Stellungnahme von Daniel Landolf vom 28. Dezember 2017, S. 2.

VI. System der Gewinnverschiebung

A. Grundlagen

1. Vorbemerkungen

596 Das von PostAuto praktizierte System der Gewinnverschiebung in der Kostenrechnung und die Rolle der verschiedenen Beteiligten kann nur korrekt gewürdigt werden, wenn das System der Gewinnverschiebung im grösseren Kontext beschrieben wird und vorgängig einige grundsätzliche Ausführungen gemacht werden.

2. Finanzbuchhaltung/Kostenrechnung

2.1. Begriffe

2.1.1 Vorbemerkungen

597 In der RKV und in der Praxis zwischen Leistungsanbieter, Bestellern und Regulator im konzessionierten Personenverkehr werden Kostenrechnungen (auch Betriebsbuchhaltung genannt) und Finanzbuchhaltung miteinander verbunden. Daher ist eine Begriffsklärung notwendig.

598 Die Betriebskostenrechnung, die Leistungsrechnung sowie die Planrechnung gemäss Art. 13/ Art. 14 RKV, respektive gemäss der früheren REVO, sind Bestandteile der Kostenrechnung. Davon zu unterscheiden ist die Finanzbuchhaltung, die in einer Jahresrechnung gemäss Art. 4 RKV mündet. Dementsprechend unterschiedlich sind auch die Ziele, die mit einer Finanzbuchhaltung und mit einer Kostenrechnung verfolgt werden.

2.1.2 Finanzbuchhaltung

599 Eine Finanzbuchhaltung muss die Erstellung einer gesetzeskonformen Jahresrechnung ermöglichen und dient primär der Information der unternehmensexternen Anspruchsgruppen wie den Aktionären oder dem Staat (Steuern). Vorgaben zum Führen der Finanzbuchhaltung und der Erstellung der Jahresrechnung werden der Gesellschaft von aussen vorgegeben.

2.1.3 Kostenrechnung

600 Die Kostenrechnung ist primär ein unternehmensinternes Führungs- und Steuerungsinstrument, mit Hilfe dessen unter anderem die Kosten einer Leistung (z.B. einer Buslinie von A nach B) ermittelt werden. Die Kosten einer Leistung fliessen üblicherweise in die Bestimmung des (Verkaufs-) Preises der Leistung ein, respektive im System des Regionalen Personenverkehrs sind die geplanten Kosten einer Leistung Basis für die Bestimmung der Abgeltung dieser Leistung durch die öffentliche Hand (vgl. Rz. 609).

601 Will man die Kosten einer Leistung (z.B. einer Buslinie von A nach B) ermitteln, bedingt dies im betrieblichen Ablauf, dass zuerst die anfallenden Kosten (Miete, Personal, Abschreibungen, Treibstoff etc.) erfasst werden und dabei gleichzeitig bestimmt wird, welchen Leistungen sie zuzuordnen sind. Dieser Schritt – bezeichnet als Kostenartenrechnung – bildet die Grundlage für die gesamte Kostenrechnung.

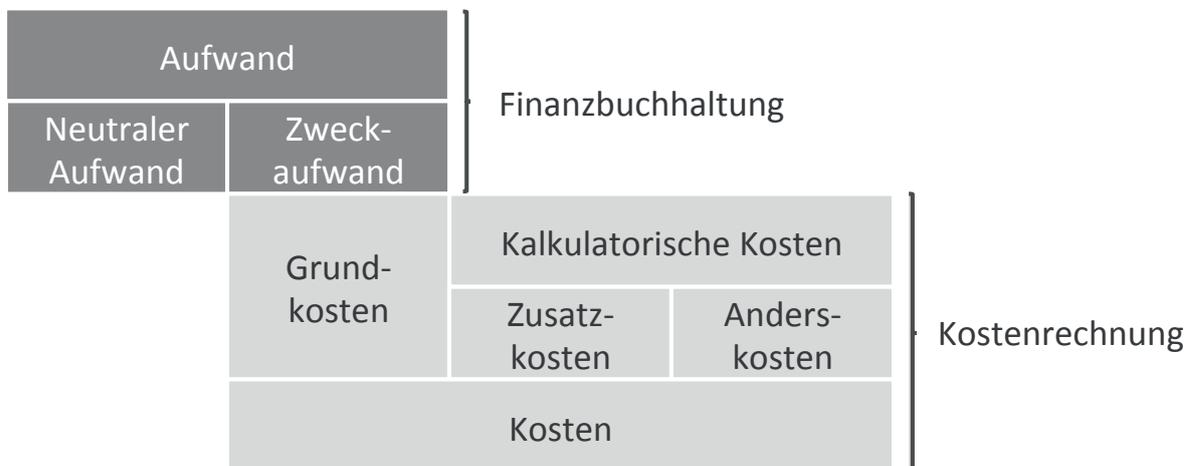
602 Nicht alle anfallenden Kosten können ohne weiteres einer Leistung (z.B. einer Buslinie) zugeordnet werden. Kosten für das zentrale Marketing, die Geschäftsführung aber auch für die Fahrerdisposition etc. können nicht direkt einer Linie zugeordnet werden, weil von diesen Kos-

ten eine Vielzahl von Leistungen (Buslinien) profitieren. Diese Kosten müssen daher mit einem Verteilschlüssel den Leistungen zugeordnet werden, ansonsten tragen die Leistungen nicht die vollen Kosten (Vollkosten). Die Verrechnung von nicht direkt zuteilbaren Kosten erfolgt über Kostenstellen. Kostenstellen sind Abteilungen oder betriebliche Teilbereiche. In einem ersten Schritt werden Kosten in der Kostenartenrechnung auf die Kostenstellen gebucht. Die gesammelten Kosten der Kostenstelle werden anschliessend mittels Verteilschlüssel auf die Leistungen umgelegt. Dieser Teilaspekt der Kostenrechnung wird üblicherweise als Kostenstellenrechnung bezeichnet.

- 603 Den Leistungen (z.B. Linien) werden daher sowohl direkte Kosten – direkt zurechenbare Kosten in der Kostenartenrechnung – als auch indirekte Kosten – in der Kostenstellenrechnung – zugeordnet. In einem Vollkostensystem werden alle Kosten auf die Leistungen verteilt. Dieser Schritt wird üblicherweise als Kostenträgerrechnung bezeichnet.
- 604 Die Organisation der Kostenrechnung ist grundsätzlich dem Unternehmen überlassen²⁶⁰, soweit nicht gesetzliche Vorschriften zu beachten sind, wie dies im konzessionierten Regionalen Personenverkehr der Fall ist.

2.2. Zusammenhang zwischen Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung

- 605 Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung arbeiten mit unterschiedlichen Kosten- respektive Aufwandbegriffen. Die unterschiedlichen Begriffe sind nachfolgend dargestellt. Diese Begriffe sind in der Literatur seit langer Zeit gebräuchlich (erste Erwähnungen vor dem 1. Weltkrieg).



Grafik 4: Aufwand und Kosten

- 606 In der Finanzbuchhaltung sprechen wir von Aufwand, der gemäss den Vorgaben zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (oder einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung) zu erfassen ist. Der Aufwand umfasst sowohl den Aufwand zur betrieblichen Leistungserbringung (Zweckaufwand) als auch den neutralen Aufwand, der nicht für die betriebliche Leistungserbringung anfällt. Beispiele:

²⁶⁰ Antrag an die Geschäftsleitung PostAuto: Offertprozess: Anpassung des Prozesses betreffend Management- und Serviceleistungen PAG, Anhang 1 zeigt den Wertefluss für PostAuto Schweiz AG.

- Zweckaufwand:
 - Aufwand für verbrauchten Strom,
 - Mietaufwand für gemietete Gebäude etc.
- Neutraler Aufwand:
 - Kursverluste auf Wertschriften,
 - Gewinnsteuern,
 - Schäden aus einer Brandkatastrophe.

607 In der Kostenrechnung sprechen wir von Kosten. Diese Kosten werden üblicherweise nach betriebsinternen Vorgaben – hier auch nach Art. 13 RKV/REVO – berechnet. Ziel ist es – wie oben ausgeführt – die vollständigen Kosten, die mit der betrieblichen Leistungserstellung zusammenhängen, zu berechnen, um anschliessend entsprechende kostendeckende Preise am Markt zu fordern und hoffentlich auch zu erzielen. Die Kosten teilen sich auf in Grundkosten, die deckungsgleich sind mit dem in der Finanzbuchhaltung verbuchten Zweckaufwand, und in kalkulatorische Kosten, die in der Finanzbuchhaltung nicht verbucht werden. Da die kalkulatorischen Kosten nur in die Preise eingerechnet werden, aber in der Finanzbuchhaltung nicht als Aufwand anfallen, schlagen sie sich als Gewinn in der Jahresrechnung nieder. Die kalkulatorischen Kosten teilen sich auf in sog. Zusatzkosten und in Anderskosten. Beispiele für kalkulatorische Kosten:

- Zusatzkosten:
 - Kalkulatorische Verzinsung für das gesamte im Betrieb eingesetzte Kapital. Dies sind Opportunitätskosten, die gedeckt werden müssen. Anstelle einer kalkulatorischen Verzinsung für das eingesetzte (Gesamt-) Kapital, kann auch eine Verzinsung des Eigenkapitals eingerechnet werden. Eine Verzinsung des Eigenkapitals ist gemäss Art. 15 ARPV möglich.
 - Kalkulatorische Mieten für Gebäude im Eigenbesitz
- Anderskosten:
 - Kalkulatorische Erhöhung der Personalkosten aus einer absehbaren Sanierung der Pensionskasse (Verteilung der Kosten auf die jährliche Lohnsumme)
 - Kalkulatorische Abschreibungen auf Anlagevermögen, das in der Finanzbuchhaltung schon einen Restwert von Null hat (Überabschreibungen/ Unter-Null-Abschreibungen)

2.3. Verknüpfung von Finanzbuchhaltung und Kostenrechnung im RPV

608 Diese beiden Welten – Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung – werden im konzessionierten Personenverkehr wie folgt verknüpft:

609 Bund und Kantone gelten den Unternehmen, die gemäss Planrechnung (d.h. Kostenrechnung) ungedeckten Kosten des bestellten Angebotes ab (Art. 28 PBG). Die Planrechnung ist vom Unternehmen gleich aufzubauen, wie die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (Art. 14 RKV). Die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (d.h. Kostenrechnung, bzw. Betriebsbuchhaltung) ist auf die Organisation des Unternehmens auszurichten (Art. 13 RKV) und muss konkret die Kosten der Sparte Regionaler Personenverkehr zeigen (Art. 17 RKV). Sowohl Planrechnung als auch Betriebskosten- und Leistungsrechnung sind gemäss dem Leistungs- und Verursacherprinzip als Vollkostenrechnung auszugestalten (Art. 13 f. RKV). Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung, welche die für die Abgeltung massgebenden ungedeckten Kosten beeinflussen, sind in der Planrechnung pro Linie oder Strecke auszuweisen (Art. 19 Abs. 2 RKV).

In der obigen Terminologie sind diese Abgrenzungen gleichzusetzen mit den kalkulatorischen Kosten, wie dies in Grafik 1 dargestellt ist.

- 610 Die Betriebskosten- und Leistungsrechnung (Ist Spartenrechnung, vgl. Rz. 615) ist inklusive der Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung (Art. 6 Abs. 2 lit. a RKV) Bestandteil der subventionsrechtlichen Prüfung und Rechnungsgenehmigung, da diese Dokumente dem Entwurf der Jahresrechnung beigelegt werden müssen.

2.4. Konsequenzen

- 611 Die Vorschriften der RKV führen zu einer hohen Transparenz. Diese resultiert darin, dass die als Abgrenzungen zur Finanzbuchhaltung ausgewiesenen kalkulatorischen Kosten – sie werden ja in der Finanzbuchhaltung nicht als Aufwand verbucht, sondern führen zu einem finanzbuchhalterischen Gewinn – in den Offertrunden «wegverhandelt» werden, obwohl die Einrechnung von kalkulatorischen Kosten in die Preise in der gefestigten betriebswirtschaftlichen Theorie gefordert wird.
- 612 Es ist auch unmittelbar klar, dass Kostenrechnung und Finanzbuchhaltung nicht losgelöst voneinander betrachtet werden können, sind doch Zweckaufwand (verbucht in der Finanzbuchhaltung, vgl. Rz. 606) und die in der Kostenrechnung verbuchten Grundkosten (vgl. Rz. 607) identisch. Ein erhöhter Zweckaufwand führt automatisch zu erhöhten Grundkosten.

3. Bestimmung der Abgeltungen im konzessionierten Personenverkehr

3.1. Grundlage für die Bestimmung der Abgeltungen

- 613 Wie ausgeführt, gelten Bund und Kantone den Unternehmen die gemäss Planrechnungen ungedeckten Kosten des bestellten Angebotes ab (Art. 28 PBG).
- 614 Falls ein Unternehmen – wie im Falle von PostAuto – nicht ausschliesslich Leistungen im Bereich des konzessionierten Personenverkehrs anbietet, müssen innerhalb der Kostenrechnung zuerst die verschiedenen Sparten getrennt werden, damit die Kosten der abgeltungsberechtigten Sparte Konzessionierter Personenverkehr bekannt sind. Die Sparte Konzessionierter Personenverkehr ist zudem weiter aufzubrechen in die einzelnen (Bus-)Linien. Die einzelnen Linien bilden die angebotene Leistung. Die einzelnen Linien und die Sparten sind die Kostenträger (vgl. Rz. 603 zum Begriff Kostenträgerrechnung).
- 615 Werden die Kosten um die dazugehörigen Erlöse ergänzt, resultiert eine Betriebskosten- und Leistungsrechnung. Diese zeigt die Kosten abzüglich der Erlöse und damit das Ergebnis (Gewinn/Verlust) pro Sparte respektive Linie. Im Falle von PostAuto wird diese Betriebskosten- und Leistungsrechnung auf Stufe Unternehmen als Spartenrechnung und auf Stufe einzelne Buslinie als Linienrechnung bezeichnet. Diese dem BAV eingereichten Sparten- und Linienrechnungen zeigen das Ergebnis der jeweiligen Aktivität.
- 616 Sowohl die Spartenrechnung als auch die Linienrechnungen lassen sich für geplante Werte (Planrechnung) im Voraus und als Abrechnung der effektiven Werte (Ist-Rechnung) rückschauend erstellen.
- 617 Die Spartenrechnung auf Stufe Unternehmen PostAuto umfasste fünf Sparten:
- **Regionaler Personenverkehr (RPV):** Reguliert durch die RKV, erhält Abgeltungen von Bund und Kantonen

- **Orts-Verkehr:** erhält Abgeltungen durch das bestellende Gemeinwesen, allenfalls zusammen mit dem betreffenden Kanton (vgl. Rz. 318)
- **Auftrags-Verkehr:** nicht abgeltungsberechtigt, ausser für den Zürcher Verkehrsverbund, der systemtechnisch im Auftrags-Verkehr geführt wurde. Die Aktivitäten für den Zürcher Verkehrsverbund sind abgeltungsberechtigt.
- **Ausflugs-Verkehr:** nicht abgeltungsberechtigt
- **Übriges:** alles Übrige

618 Die Spartenrechnung zu Ist-Werten ist dem BAV jährlich im Rahmen der subventionsrechtlichen Prüfung eingereicht worden²⁶¹ (vgl. Rz. 610). Die Spartenrechnung 2015 zeigt stark vereinfacht folgende Informationen (buchhalterisch gesehen sind positive (schwarze) Beträge Kosten und negative (rote) Beträge Erlöse:

	RPV	Orts-Verkehr	Auftrags-Verkehr	Ausflugs-Verkehr	Übriges	Total Sparten
Total Vollkosten	555'380'588	28'804'916	101'267'846	4'245'985	23'634'558	713'333'893
Total Erlöse	194'630'047	20'756'595	105'281'479	3'154'406	52'353'529	376'176'056
Abgeltungen	361'908'741	9'506'970	1'350'534	812'827	733'620	374'312'692
Ergebnis nach Abgeltungen	1'158'200	1'458'649	5'364'167	278'752	29'452'591	37'154'855

Tabelle 1: Summarische Darstellung der Kosten – Leistungsrechnung IST BAV Geschäftsjahr 2015

- 619 In diesem Beispiel für das Jahr 2015 wurde mit dem Regionalen Personenverkehr ein Ergebnis nach Abgeltungen von CHF 1'158'200 realisiert. In der Sparte «Übriges» wurde ein Ergebnis nach Abgeltungen von CHF 29'452'591 ausgewiesen. In beiden Fällen ist das Ergebnis ein Erlösüberschuss, da – wie in der Tabelle ersichtlich – die Summe von Total Erlöse und Abgeltungen grösser ist als das Total Vollkosten. Dieser Erlösüberschuss kann weder mit dem Gewinn in der gesetzlich vorgeschriebenen Jahresrechnung gleichgesetzt werden noch bedeutet ein Erlösüberschuss, dass die Unternehmung effektiv in dieser Höhe liquide Mittel aus der jeweiligen Tätigkeit erwirtschaftet hat. Hingegen wird der Erlösüberschuss in der Sparte «RPV» in die Reserve nach Art. 36 PBG eingelegt.
- 620 Eine Linienrechnung für eine einzelne Linie ist grundsätzlich identisch aufgebaut wie die oben dargestellte Spartenrechnung. Die Abgeltungen werden nicht auf Stufe Unternehmen ausgehandelt, sondern auf der Basis der einzelnen Linienrechnungen zu Planwerten (vgl. Rz. 609). Die geplanten ungedeckten Kosten, auf welche sich die Parteien geeinigt haben, werden schliesslich durch die Besteller in Form von Abgeltungen bezahlt. Nachträgliche Korrekturen aufgrund der tatsächlichen Ist-Werte der Fahrplanperiode sind nicht vorgesehen. Vorgeschrieben ist aber gemäss Art. 14 Abs. 3 RKV, dass für die Linien der Sparte Regionaler Personenverkehr [...] pro Linie zusätzlich zur Planrechnung die detaillierten Markterlöse, Kosten und Abgeltungen der Offerte für das laufende Fahrplanjahr sowie die letzten verfügbaren Ist-Werte auszuweisen sind.

261 Kosten- Leistungsrechnung Ist BAV Geschäftsjahr 2015 ist das Beispiel für das Jahr 2015.

- 621 Es ist offensichtlich, dass folgende zwei Beziehungen zwischen Plan- und Ist-Werten bestehen:
- Die Ist-Werte sind – wenn vorhanden, was bei einer neu gewonnenen Linie nicht der Fall ist – die Ausgangslage für die Planwerte. Dies wurde beispielsweise in Art. 22 Abs. 2 REVO explizit festgehalten.
 - Die den Bestellern offenzulegenden Ist-Werte können von den Bestellern mit den seinerzeitigen Planwerten der entsprechenden Periode verglichen werden. Dieser Vergleich erlaubt es den Bestellern, die Planungsgenauigkeit einzuschätzen, respektive erlaubt diesen, in Verhandlungen für zukünftige Perioden entsprechenden Druck auf die Preise auszuüben. Ein «Wegverhandeln von Gewinnen» ist systemimmanent und gewollt.

3.2. Konsequenz

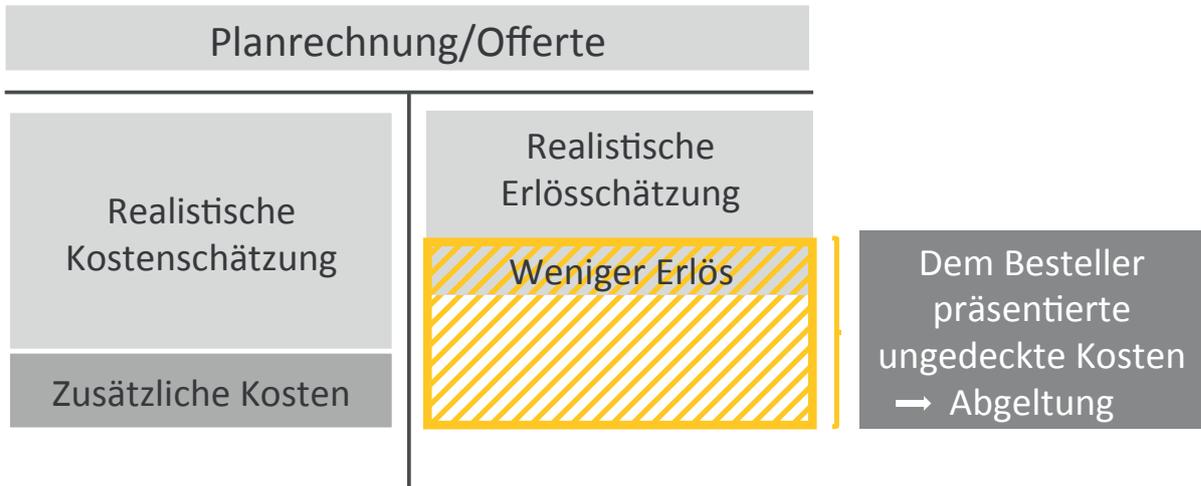
- 622 Folgende Aspekte des oben summarisch beschriebenen Abgeltungssystems sind interessant:
- 623 Die Verteilung der effektiven Kosten auf die verschiedenen Sparten in der Kostenrechnung hat einen direkten Einfluss auf die (potentielle) Höhe der Abgeltungen im regionalen Personenverkehr: Je mehr Kosten der Sparte Regionaler Personenverkehr zugeordnet werden können, desto höher werden die ungedeckten Kosten, die mittels Abgeltungen von den Bestellern finanziert werden.
- 624 Die Abweichungen von Plan- zu Ist-Werten haben einen Einfluss auf die Verhandlungsmacht. Zeigt der Vergleich, dass systematisch Kosten zu hoch und Erlöse zu tief eingeschätzt wurden, d.h. es resultiert ein Erlösüberschuss in den Ist-Werten, werden die Besteller der Leistung diese Planungssystematik in den nächsten Offertverhandlungen vorwegnehmen und entsprechend Druck ausüben. Decken sich hingegen Plan- und Ist-Werte weitgehend oder weichen nur geringfügig voneinander ab, wird die Verhandlungsposition des Leistungserbringers gestärkt. Unterschreiten die effektiven die geplanten Erlöse respektive Überschreiten die effektiven die geplanten Kosten, steigt die Verhandlungsmacht des konzessionierten Transportunternehmens.

B. Vorgehen von PostAuto

1. Grundprinzip

- 625 PostAuto hat in den Planrechnungen (auf Basis Linie) verdeckt Gewinne eingebaut. Die Ist-Rechnungen, in denen diese eingebauten Gewinne dann ersichtlich geworden wären, wurden dahingehend manipuliert, dass die Gewinne für die Besteller nicht sichtbar waren.

626 An einem schematischen Beispiel wird das Vorgehen verdeutlicht:



Grafik 5: Planrechnung/Offerte

627 Realistische Kostenschätzungen (z.B. 70) wurden um zusätzliche Kosten (z.B. 5) erhöht. Diese zusätzlichen Kosten wurden in den internen Anweisungen zur Offertenerstellung als «Risiken»²⁶² betitelt. Realistische Erlösschätzungen (z.B. 30) wurden gekürzt (z.B. 3). Diese Anpassungen von Erlösen wurden in den internen Anweisungen zur Offertenerstellung als «Chancen»²⁶³ betitelt. Den Bestellern wurden die erhöhten, respektiven gekürzten Zahlen präsentiert. Im hier geschilderten Beispiel hätte der Besteller Kosten von 75 und eine Erlösschätzung von 27 offeriert erhalten. Unter der Annahme, dass diese Offerte so akzeptiert worden wäre, hätte der Besteller die ungedeckten Kosten von 48 abgegolten.

628 Vorausgesetzt, dass die realistischen Kosten- und Erlösschätzungen dann auch wirklich eingetroffen wären, hätte sich in der effektiven Ist-Rechnung das folgende Bild präsentiert:



Grafik 6: Effektive Ist-Rechnung

262 Tab Offertweisung 2014_2015, Excel Zeilen 638–704, diverse Risiko und Chancen Kategorien. «Gemäss Bedürfnissen der Regionen in Abstimmung mit den Finanzziele».

263 Tab Offertweisung 2014_2015, Excel Zeilen 638–704, diverse Risiko und Chancen Kategorien. «Gemäss Bedürfnissen der Regionen in Abstimmung mit den Finanzziele».

- 629 Effektiven Kosten von 70 stehen hier effektive Erlöse von 30 gegenüber. Die effektiven ungedeckten Kosten belaufen sich damit auf 40. Der Besteller hat aber basierend auf den Planrechnungen Abgeltungen von 48 geleistet. Die Differenz von 8 ist der von PostAuto realisierte Gewinn und entspricht den verdeckt eingebauten Gewinnanteilen in der Offerte.
- 630 Die effektive Ist-Kostenrechnung wurde den Bestellern nicht gezeigt. Es wurde eine «externe» Ist-Kostenrechnung erstellt, die sich stark an den ursprünglichen Planrechnungen orientierte, sich aber (bewusst) nicht vollständig mit der seinerzeitigen Planrechnung deckte. Eine Deckungsgleichheit wäre offensichtlich unrealistisch und damit auffällig gewesen. In diesem Beispiel wären (näherungsweise) die in der Realität nicht angefallenen zusätzlichen Kosten (5) sowie die Erlöskürzung (3) eingebucht und den Bestellern als Ist-Kosten präsentiert worden.

2. Periode 15

- 631 Die «externe» Ist-Kostenrechnung musste sauber von der «internen» effektiven Ist-Kostenrechnung getrennt werden können, andernfalls wäre das Unternehmen nicht führbar gewesen. Führung setzt Kenntnis der effektiven Kosten voraus. Dies wurde in PostAuto buchungstechnisch mittels der sog. «Periode 15» sichergestellt.
- 632 Die Kostenrechnung von PostAuto umfasste 15 Perioden.
- Die Perioden 1 bis 12 entsprechen den Kalendermonaten. Die Geschäftsvorfälle während des Geschäftsjahres wurden entsprechend ihres zeitlichen Anfalls in den Perioden 1–12 erfasst. Es ist davon auszugehen, dass in diesen Perioden keine Manipulationen vorgenommen wurden.
 - In der Periode 13 wurden in der Kostenrechnung nur Korrekturen der Periodenden 1–12 erfasst.
 - In der Periode 14 wurden ausserordentliche Kosten und Erträge erfasst.
 - Die Periode 15 war reserviert für die Erstellung der «externen» Ist-Kostenrechnung, die für die Besteller und Aufsichtsbehörden bestimmt war.

Die unten aufgeführte Tabelle aus einer internen Richtlinie zur Verwendung der Buchungsperioden 13/14/15²⁶⁴ aus dem Jahr 2008 fasst dies zusammen. Eine Regelung war nötig, weil *«die Verwendung der Buchungsperioden 13, 14 und 15 [...] in FIBU und Kostenrechnung je nach Region unterschiedlich gehandhabt [sind]. Mit der vorliegenden Richtlinie erreichen wir ein gemeinsames Verständnis für die Funktionen der Buchungsperioden.»*²⁶⁵

264 Richtlinie: Verwendung der Buchungsperioden 13/14/15 vom 30. Juni 2008, S. 2.

265 Richtlinie: Verwendung der Buchungsperioden 13/14/15 vom 30. Juni 2008, S. 1.

Vorgaben für die Verwendung der Perioden 13, 14 und 15 in SAP

	Periode 1-12	Periode 13	Periode 14	Periode 15
Finanzbuchhaltung	IFRS «normale» Buchungen	Buchungen, die im Rahmen der Revision nach dem provisorischen Jahresabschluss nötig werden. → Buchungen nur mit «Bewilligung» KPMG (gemäss Summary of Audit Differences) Beispiele: Die KPMG entdeckt nicht gebuchte Transportschädigungen. keine Buchungen	keine Buchungen	keine Buchungen
	«normale» Buchungen	«normale» Buchungen	keine Buchungen	REVO-Gewinnverwendung (EBG-Reserve etc.) → nur Bilanzbuchungen, kein Einfluss auf ER
Kostenrechnung	REVO «normale» Buchungen + Buchungen, in den Korrektur-Kostenarten O-HA (mit den Bestellern abgesprochene, nicht werteflusskonforme Buchungen zwischen Linien; z.B. KoA 901/499 Korrektur Fahrzeugleistungen)	Korrekturen, welche erst nach Abschluss der CO 1-12 festgestellt wurden	Ausserordentliche Kosten/Erträge: Für eine Buchung müssen folgende drei Punkte erfüllt sein: - Einmalig - periodenfremd - mehr als CHF 200000 → Buchung nur mit Bewilligung PAGF Beispiele: Auflösung von ungerechtfertigten Rückstellungen aus Vorjahren (z.B. Fz-Brand Triengen 2002, So/MLZ-Rückstellung Wallis) Nachzahlung NaSo 2001-2006: wird dem PAGF-Rest-Auftrag belastet und in Periode 14 auf die Regionen verteilt. Vorgehen Buchung: Normale Buchung in der Region (z.B. im Juli) Periodengerechte CO-Umbuchung auf einen PAGF-Rest-Auftrag (Juli), evtl. direkte Kontierung auf PAGF-Rest-Auftrag Rückbuchung in die Region in Periode 14	Korrekturen an der Spartenrechnung welche nicht mit O-HA abbildbar sind.

Messung der Zielvereinbarung (MICS)
Internes CO-Controlling Region / SGF
Reporting an den Konzern
Reporting ans BAV
Wichtig: auch in den Perioden 13, 14 und 15 ist ein vollständiger CO-Abschluss durchzuführen.

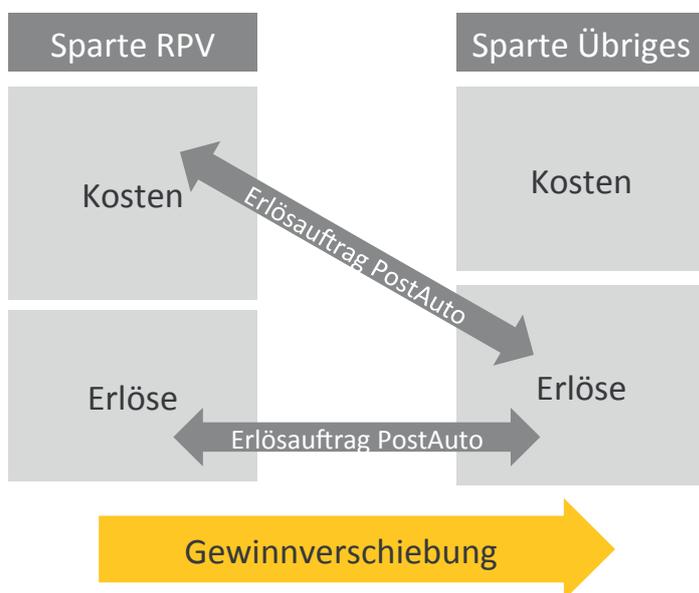
Periode 1-12
 Periode 1-13
 Periode 1-14 (ohne Periode 15; welche die Spartenrechnung /SGF-Abbildung verändert)
 Periode 1-15

Tabelle 2: Vorgaben für die Verwendung der Perioden 13, 14 und 15 in SAP

- 633 Durch Auswahl der Anzahl anzuzeigenden Perioden konnte jede gewünschte Ansicht generiert werden. Durch Auswahl der Perioden 1 bis 12 wurden die effektiven Ist-Zahlen angezeigt, die für die Führung und Steuerung der Unternehmung notwendig waren. Wurden die Perioden 1 bis 15 ausgewählt, wurden die «externen» Ist-Zahlen, die sich an den Planwerten orientierten, angezeigt. Diese Zahlen wurden den Bestellern und der Aufsichtsbehörde im Rahmen der Rechnungsprüfung mitgeteilt. Beispielsweise zeigt die dem BAV eingereichte «Kosten – Leistungsrechnung IST BAV» für das Geschäftsjahr 2015 den Hinweis «Periode von 1 bis 15»²⁶⁶.
- 634 Das Arbeiten mit mehr als 12 Perioden in einer Kostenrechnung oder auch in einer Finanzbuchhaltung ist in der Praxis absolut üblich, weil dadurch sehr viel Transparenz geschaffen werden kann. Nicht üblich ist jedoch das Führen einer «internen» und «externen» Sicht auf die Ist-Kosten.

3. Umbuchungen: Vorgehen

- 635 In der Buchungsperiode 15 wurden in der Sparte Regionaler Personenverkehr zusätzliche Kosten hinzugebucht, respektive effektive Erlöse weggebucht. Mehr Kosten oder weniger Erlöse im Regionalen Personenverkehr reduzierten den Ertragsüberschuss im Regionalen Personenverkehr. «Diese festgestellten Umbuchungen weisen für den Zeitraum von 2007 bis 2015 für jedes Jahr mehrheitlich die Sparte [...] Alles Übrige als Gegenkonto mit dem Auftrag 10999999 (<Auftrag 10999999>, <Ergebnisauftrag PostAuto>) auf.»²⁶⁷ Dieser «Ergebnisauftrag PostAuto» führt zu Erlös in der Sparte «Übriges». Damit führten zusätzliche Kosten in der Sparte «RPV» zu einem Erlös in der Sparte «Übriges». Im Endeffekt wurde Gewinn der Sparte «RPV» in die Sparte «Übriges» verschoben.



Grafik 7: Wirkung Erlösauftrag PostAuto

- 636 Die Nutzung der Periode 15 war nicht auf die Sparte «RPV» beschränkt. Auch in den Sparten Auftragsverkehr, Ausflugsverkehr und Ortsverkehr finden sich Buchungen in der Periode

²⁶⁶ Kosten- Leistungsrechnung Ist BAV Geschäftsjahr 2015.

²⁶⁷ EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

15 der Sparte «Übriges». Für den Zürcher Verkehrsverbund (ZVV), der buchhalterisch in der Sparte Auftragsverkehr abgewickelt wurde, bestand eine Sonderlösung. Auch diese Sonderlösung bediente sich der Periode 15.

- 637 Es kam aber nicht nur zu Gewinnverschiebungen in die Sparte «Übriges», sondern auch zu gegenteiligen Bewegungen. Der Ortsverkehr der Region Tessin wurde in den Jahren 2007 bis 2015 über die Periode 15 mit CHF 2'345'466²⁶⁸ begünstigt. Beispielsweise wurden dem Orts- und Auftragsverkehr im Jahr 2007 mittels 5 Buchungen zusätzliche Erlöse gutgeschrieben und in der Sparte «RPV» über 63 Linien durch insgesamt 630 Buchungen Erlöse reduziert.²⁶⁹ Wenn es für diese Buchungen keine stichhaltigen Begründungen gibt, was wir nicht nachprüfen konnten, so wurde wirtschaftlich gesehen der Ortsverkehr der Region Tessin über den Regionalen Personenverkehr subventioniert.
- 638 Die Buchungen erfolgten sowohl direkt auf die einzelnen Linienrechnungen als auch indirekt, indem zusätzliche Kosten auf eine Kostenstelle gebucht und diese zusätzlichen Kosten anschliessend durch Umlage der Kostenstellen automatisch den verschiedenen Linien der Region belastet wurden. Die indirekte Belastung erklärt die hohe Anzahl von relevanten Buchungszeilen (200'000), die EY festgestellt hat.²⁷⁰
- 639 Die Buchungstexte auf den Buchungsbelegen sind unterschiedlich. Für das Jahr 2015 finden sich Texte wie:
- «Selon séance Kaa, Gra, Dao du 26.02.2014, les ajustements sur les lignes TRV suivantes sont nécessaires afin d'atteindre un résultat cible commanditaire de 386 kCHF soit un ajustement total de 584 kCHF (résultat interne: 970.4 kCHF)»²⁷¹
 - «Colonna 15/decisione GL_PA»²⁷²
 - «Korrektur Erlöse Spartenrechnung Region Bern 2015»²⁷³
 - «Korrektur Spartenrechnung Region Nordschweiz 2015», «Diesel KM»²⁷⁴
 - «Einmaliger Pneuabzug»²⁷⁵
 - «Personalkosten»²⁷⁶
- 640 EY wurden «für die Kostenumbuchungen [...] keine Belege vorgelegt, welche tatsächliche Betriebskosten und entsprechende Periode 15-Umbuchungen rechtfertigen hätten können. Es kann daher aktuell davon ausgegangen werden, dass keine betriebswirtschaftliche Begründung für die vorgenommenen Buchungen vorgelegen hat. Auch die in SAP hinterlegten Buchungstexte für Periode 15 Buchungen scheinen nicht mit tatsächlich zusätzlich angefallenen Betriebskosten (bzw. -erlösen) überein zu stimmen, insbesondere auch weil die Buchungen mehrheitlich gegen den Auftrag «10999999 – Ergebnisauftrag PostAuto» in der Sparte Alles Übrige

268 EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

269 EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

270 EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

271 Tab 4.1 CO-Beleg (Kosten), Zelle G11.

272 Tab Region, Zelle F11.

273 Tab BUBE Erlöse, Zelle F11.

274 Tab Hauptsitz Anteil Kosten, Zellen F11 und I29.

275 Tab Hauptsitz Anteil Kosten, Zeilen 122 bis 130.

276 Tab BUBE Kosten, Zeilen 23 bis 143.

vorgenommen wurden.²⁷⁷ Selbst wenn es sich um effektive Kosten gehandelt hätte, würde sich die Frage stellen, weshalb sie nicht im ordentlichen Lauf der Dinge in den Perioden 1–12 verbucht worden sind. Ein illustratives Beispiel ist die Korrektur von Kosten mit der Begründung «Mehrkosten Garage Triengen».²⁷⁸

641 Die Buchungstexte sowie verschiedene E-Mails lassen denn auch eindeutig darauf schliessen, dass die Buchungen rein fiktiv sind und nicht auf der Basis von effektiven Kosten vorgenommen wurden. Verschiedene Mitarbeiter in den Regionen hinterfragten die Buchungspraxis:

«Trotzdem erscheinen uns die Buchungen und Annahmen seit Jahren sehr abenteuerlich, [...] jedes Jahr werden wir vertröstet, dass dies künftig nicht mehr nötig sei.»²⁷⁹ «Mit einem ausgewiesenen Ergebnis von plus/minus Null (oder eben minus 0,15 Promille) ist unsere Argumentationskette gegenüber den Bestellern konsistent. Wir können nicht laufend jammern und dann einen Gewinn ausweisen. Dieser Aspekt ist wesentlich und dient der Vertrauensbildung im KAM [KAM = Key Account Management] [...]. Wir verschlechtern unser Ergebnis 2015 um 1,045 Mio und haben – wenn wir ehrlich sind – keine revisionstauglichen Begründungen dazu.»²⁸⁰

4. Umbuchungen: Beginn und Ausmass

642 Es ist davon auszugehen, dass die Manipulationen schon weit vor dem Jahr 2007 angeordnet wurden. In einer Weisung zu «Offerten 2000/2001; Kommunikation Ergebnis 98 und Vorgehen Offerteingabe», gezeichnet von Daniel Landolf, wird unter dem Titel «Ergebnis 1998»²⁸¹ ausgeführt:

«Folgendes ist für die Bekanntgabe der Ist-Zahlen 1998 im Rahmen der Offerten 2000/2001 einzuhalten:

- Erstellen des SAP-Reportes 6000, Auftragsgruppe Pnn10, Regionaler öffentl. Verkehr, Kostenartengruppe OFFERT, der Periode 1–14.
- Analysieren des Ergebnisauftrages. RöV-Leistungen sind auf die Linien umzulegen. Das Umbuchen ist in der Periode 15 bis zum 20.4.1999 vorzunehmen.
- Das dem BAV und den Kantonen zu kommunizierende Resultat: SAP-Report 6000, Auftragsgruppe Pnn10, Regionaler öffentl. Verkehr, Kostenartengruppe OFFERT, Periode 1–15. Es sind keine anderen Zahlen weiterzugeben.
- PAD 3 ist eine Kopie der eingereichten Offerten und des SAP-Reportes der Periode 1–15 zukommen zulassen.»

643 Aus zeitlichen Gründen war es im Rahmen der vorliegenden Untersuchung nicht möglich, diesen Sachverhalt in den Buchungen nachzuprüfen.

644 In einem Antrag an die Geschäftsleitung PostAuto aus dem Jahr 2007²⁸² wird ebenfalls ausgeführt, dass «Resultat-Kosmetik» in den vergangenen Jahren betrieben wurde und diese Resultat-

277 EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

278 Tab Hauptsitz Zeile 28.

279 E-Mail PERSON 031 an [Name] vom 18. Februar 2015.

280 E-Mail von PERSON 077 an [Name] vom 17. Februar 2016.

281 Weisung Offerten 2000/2001 vom 8. April 1999, S 1.

282 Antrag an die Geschäftsleitung PostAuto: Offertprozess: Anpassung des Prozesses betreffend Management- und Serviceleistungen PAG, S. 2.

tat-Kosmetik durch das Benchmarking der Besteller aufgedeckt zu werden droht. Weiter wird festgehalten:

«Zudem verletzt das vorgängig beschriebene Vorgehen in der IST-Rechnung das in der REVO vorgeschriebene Prinzip der Vollkostenrechnung.»

645 In den Jahren 2007 bis 2015 wurden insgesamt CHF 90'874'739 netto an Gewinn von der Sparte «RPV» in andere Sparten, mehrheitlich Sparte «Übriges», umgebucht. Die Verteilung auf die verschiedenen Regionen war höchst unterschiedlich, wie die folgende Tabelle aus dem EY Bericht²⁸³ zeigt:

RPV Periode 15-Umbuchungen netto der Jahre 2007 bis 2015

Region	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total
Aarau	-	-	-	1'500'548	1'454'852	1'844'508	1'241'598	2'662'508	1'863'911	10'567'926
Balsthal	43'662	-	-	182'924	136'782	161'976	90'017	266'174	279'841	1'161'376
Basel	406'721	-	-	524'270	439'466	882'516	309'278	1'496'671	1'197'948	5'256'871
Bern	5'596	-	-	405'971	848'738	2'109'673	1'822'246	1'534'684	1'461'642	8'188'550
Brig	-	-	-	-	-	479'570	172'376	967'126	464'007	2'083'079
Delémont	-	-	-	19	115'454	469'000	600'001	474'004	357'000	2'015'478
Frauenfeld	-	-	330'000	-	-70'001	190'000	160'000	383'277	100'000	1'093'276
Graubünden	3'145'999	1'397'825	2'647'904	2'705'711	4'411'979	5'043'425	4'634'150	3'101'768	3'262'153	30'350'914
Interlaken	-410	-	-	33	325'852	603'659	426'356	333'532	403'662	2'092'684
Sion	-	-	-	-	1	1'127'952	877'617	682'516	120'005	2'808'091
St. Gallen	-	-	600'176	975'000	641'999	450'000	1'099'990	1'768'089	940'000	6'475'254
Tessin	798'318	786'760	788'471	1'116'554	1'812'324	2'839'254	1'996'691	1'523'145	2'148'381	13'809'898
Uznach	-	-	-	-	250'000	195'000	300'100	100'060	65'000	910'159
Yverdon	-	-	-	-18	-10	1'830'000	780'001	-314'997	-357'001	1'937'975
Zentral-schweiz	-	-	-	-	-2	610'093	525'533	757'124	364'037	2'256'786
Hauptsitz	-	-	-	-	-	-133'580	-	-	-	-133'580
Total	4'399'887	2'184'585	4'366'551	7'411'013	10'367'434	18'703'045	15'035'957	15'735'681	12'670'586	90'874'739

Tabelle 3: Regionen der RPV Verbuchungen, Bericht EY

5. Systematisches Vorgehen

646 Das beschriebene Vorgehen konnte nur mit Systematik längerfristig betrieben werden, insbesondere, wenn man sich die Grösse von PostAuto vor Augen hält. Gemäss Leistungsbericht 2015²⁸⁴ umfasste das Fahrplanangebot von PostAuto insgesamt 877 Linien, wovon der weit- aus überwiegende Teil in der Schweiz betrieben wurde.

647 Die Systematik muss dabei mehrere Aspekte umfassen:

- Zielvorgaben für die in die Offerten einzubauenden Gewinne,
- Regeln zum Erstellen der Planrechnungen/Offerten,
- Einbindung in den jährlichen Ablauf.

283 EY Bericht: PostAuto Schweiz AG, Auswertung Periode 15-Umbuchungen 2007-2015 vom 29. Mai 2018.

284 PostAuto Leistungsbericht 2015 (vom Internet). Überblick vor 1. Seite.

- 648 Auf ebenfalls naheliegende erforderliche Abläufe – z.B. wie wird ein realistisches Budget erstellt, das für die Steuerung der Unternehmung verwendet werden kann und daher keine «falschen» Zahlen zeigen darf – wird nicht näher eingegangen.

6. Zielvorgaben für Gewinne

- 649 Die Vorgabe von Zielen an die Regionen war PostAuto intern einem GL Beschluss unterstellt und wurde einem ausgewählten Kreis von Personen zugänglich gemacht²⁸⁵. *«Gemäss GL-Beschluss vom 28. August 2007²⁸⁶ müssen sowohl die Offertweisung, das Management-Haupttableau als auch die EBIT-Vorgaben durch die GL PA genehmigt werden.»²⁸⁷* Die entsprechende Weisung – beispielhaft für den Offertprozess 2012²⁸⁸ – enthält nicht nur EBIT-Vorgaben²⁸⁹, sondern empfiehlt auch den Einsatz der «Risiko-Kostenarten» (vgl. Rz. 627):
- *«Gemäss RKV dürfen in den Offerten 2012 keine Abschreibungen unter Null mehr eingerechnet werden (2011: ca. 1.7 Mio. CHF). PERSON 040 empfiehlt jedoch den Regionen, die damit wegfallenden Kosten soweit als möglich unter der Risiko-Kostenart «Abschreibungen» wieder einzurechnen, um das heutige Abgeltungsniveau zu halten. Eine detaillierte Begründung wird mit den Textbausteinen nachgeliefert.»*
 - *Gemäss Schreiben des BAV vom 03. Januar 2011 darf in den Offerten auch keine Eigenkapitalverzinsung mehr eingerechnet werden (2011: ca. 1.8 Mio. CHF). Auch hier empfiehlt PERSON 040 den Regionen, die damit wegfallenden Kosten soweit als möglich unter der Risiko-Kostenart «Zinsen» wieder einzurechnen, um das heutige Abgeltungsniveau zu halten. Eine detaillierte Begründung wird mit den Textbausteinen nachgeliefert.»²⁹⁰*

7. Offertverfahren

- 650 Exemplarisch für die Offerten der Fahrplanperiode 2012/2013 startete der Prozess im November 2010 mit dem Ausarbeiten der von PostAuto zentral den Regionen vorgegebenen Vorgaben für die Offerten. Diese Vorgaben wurden innerhalb der Finanzabteilung PostAuto erarbeitet²⁹¹ und mit dem PERSON 069 diskutiert²⁹² und später an die Regionen verteilt.
- 651 Die Erstellung von Offerten mit verdeckten Gewinnbestandteilen bedingt zuerst einen Planungsprozess basierend auf realistischen Zahlen. Diese realistischen Zahlen – beste Schätzungen – sind Basis für das Budget der Unternehmung. Sie waren damit auch Basis für die Zielvereinbarung mit dem Konzern und mit den jeweiligen Mitarbeitenden (vgl. Rz. 632). Erst in einem zweiten Schritt konnten die zuvor realistischen Planzahlen um die verdeckten Gewinnbestandteile ergänzt werden.

285 E-Mail von [Name] mit der Offertweisung 2012.

286 Protokoll der Geschäftsleitungssitzung vom 28. August 2007, S. 2 Traktandum 5.

287 Offertprozess 2012: Freigabe Offertweisung, Management – Haupttableau und EBIT Vorgaben, S. 2.

288 Offertprozess 2012: Freigabe Offertweisung, Management – Haupttableau und EBIT Vorgaben.

289 Offertprozess 2012: Freigabe Offertweisung, Management – Haupttableau und EBIT Vorgaben, S. 3. Die entsprechenden Vorgaben finden sich in der Beilage Berechnung EBIT Vorgaben für 2012 und EBIT Ziele 2012-2014, Tab Vorgaben EBIT 2012-2014 zum E-Mail PERSON 063 vom 8. November 2010.

290 Offertprozess 2012: Freigabe Offertweisung, Management- Haupttableau und EBIT-Vorgaben, S. 2.

291 E-Mail [Name] an [Name] zu Offertvorgaben 2012/2013.

292 Meeting Einladung [Name] an PERSON 069 zur Besprechung Offertvorgaben.

- 652 In diesem zweiten Schritt wurden die oben in Rz. 627 referenzierten «Risiken» und «Chancen» eingepflegt, d.h. es wurden die gewünschten Ertragsüberschüsse definiert und entsprechende Kostenerhöhungen oder Erlösminderungen in die externen Planrechnungen eingestellt. Die «Risiken» und «Chancen» wurden in separaten Konten erfasst, für die eine eigene Kontenklasse 90 bestand.²⁹³ Wo und wie man diese «Risiken» und «Chancen» berücksichtigte, war den Regionen überlassen: «*Gemäss Bedürfnissen der Regionen in Abstimmung mit den Finanzziele*»²⁹⁴.
- 653 Bevor eine Offerte den Bestellern übermittelt wurde, durchlief sie ein internes Plausibilisierungsverfahren mit einem finalen Entscheid²⁹⁵ des Leiters Markt Schweiz. Dieses umfassende, offensichtlich standardisierte Verfahren²⁹⁶ – gestützt auf ein Beispiel vom 28. April 2015 für das Tessin für die Fahrplanperiode 2016/2017²⁹⁷ – umfasste unter anderem Prüfungsschritte²⁹⁸ zur Einhaltung der EBIT-Vorgaben, der finanziellen Vorgaben der Besteller und der Entwicklung der Offerten im Zeitablauf.
- 654 Im zitierten Beispiel für das Tessin wurde festgestellt, dass «*die EBIT-Vorgabe für die Region Tessin [...] CHF 0.287 Mio. [beträgt]. Mit einem ausgewiesenen EBIT von CHF 0.243 Mio wird die EBIT-Vorgabe um 0.044 Mio. nicht eingehalten.*»²⁹⁹ Die in die Offerte eingerechnete EBIT Marge von CHF 243'070 wird über eine Kontrollrechnung «Abgeltungssteuerung»³⁰⁰ nachgewiesen. Dazu werden die internen Kosten (Version 094, Costing³⁰¹) mit der externen Offerte (Version 090, Pricing³⁰²) verglichen. Der eingerechnete EBIT (Zelle E36)³⁰³ lässt sich dem Excel Spreadsheet entnehmen. Wie in Rz. 627 beschrieben, wurden die sog. «Risiken»- und «Chancen»-Konten für den versteckten Einbau des gewünschten EBITs in die Offerte genutzt.
- 655 Die «Risiken»- und «Chancen»-Konten wurden aber nicht nur für das verdeckte Erfassen von EBIT genutzt, sondern auch für das Umbuchen von Kosten innerhalb der verschiedenen Kostenkategorien. «*1.420 Mio wurden von den Betriebs- und Managementleistungen auf die Produktionskosten verschoben, um eine bessere Darstellung der Kostenstruktur in der Offerte gegenüber dem Kanton zu ermöglichen. Für dieses Vorgehen wurden die Risikokosten im Pricing benutzt.*»³⁰⁴
- 656 Die finanziellen Vorgaben des Kantons Tessin und die Verhandlungstaktik waren ebenfalls Gegenstand der Überprüfung. «*Die Vorgabe des kantonalen Bestellers sieht eine Kostensenkung auf den Linien ausserhalb von Ziel- und Leistungsvereinbarungen von -1.0% resp. -0.460 Mio. basierend auf dem Abgeltungsbetrag Offerte 2016 vor. Aus verhandlungstaktischen Grün-*

293 Tab Offertweisung 2011, Zeile 266 bis 279.

294 Tab Offertweisung 2011, Zeile 266.

295 E-Mail vom 23. April 2015 von PERSON 069 mit Freigabe Offerte 2016/2017 für die Region Tessin.

296 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Wallis, ist identisch aufgebaut wie das zitierte Beispiel Tessin.

297 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Tessin.

298 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Tessin, S. 5.

299 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Tessin, S. 6.

300 Spreadsheet Abgeltungssteuerung Kanton Tessin Jahr 2017.

301 Spreadsheet Abgeltungssteuerung Kanton Wallis/Waadt Jahr 2017: Als Spaltenüberschrift der Spalte Version 094 wird «Costing» geführt. Dies ergibt sich aber auch schon sachlogisch.

302 Spreadsheet Abgeltungssteuerung Kanton Wallis/Waadt Jahr 2017: Als Spaltenüberschrift der Spalte Version 090 wird «Pricing» geführt. Dies ergibt sich aber auch schon sachlogisch.

303 Spreadsheet Abgeltungssteuerung Kanton Tessin Jahr 2017, Zelle E36.

304 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Tessin, S. 6.

den wurde jedoch nur eine Kostensenkung von 0.162 Mio. gewährt.»³⁰⁵ Auch diese offerierte Senkung der Abgeltung ist auf der Kontrollrechnung in Zelle D35³⁰⁶ transparent ersichtlich.

- 657 Schliesslich wurde eine Plausibilisierung der den Bestellern ultimativ vorliegenden Informationen vorgenommen. Das entsprechende Spreadsheet³⁰⁷ zeigt für den Zeitraum das (falsche) IST 2014 Periode 1–15, den Plan V 030 2015, den Plan V 090 2016 und den Plan V 090 2017 mit verschiedenen Berechnungen der Abweichungen.
- 658 Die erste Offerte (Offerte V10) wurde den Bestellern übermittelt. Normalerweise haben die Besteller vor Einreichung der Offerte ihre Erwartungen an diejenige formuliert. Der Offertprozess läuft grundsätzlich kantonale ab und kann je nach Kanton beträchtlich differieren bezüglich Detaillierungsgrad der Verhandlungen (einzelne Linien oder global), bezüglich Härte der Verhandlungen, Teilnehmerkreis an den Verhandlungen etc. Der ersten Verhandlungsrunde folgte häufig eine überarbeitete zweite Offerte (V20), wenn nicht gar eine dritte Offerte.
- 659 Die finale Offerte wurde in einer Angebotsvereinbarung festgehalten und anschliessend wurden die Gelder gemäss Zahlungsplan vom Besteller bezahlt.

8. Manipulation der Ist-Zahlen als Teil des Jahresplanes

- 660 Die Manipulation der Ist-Zahlen, d.h. das Erstellen einer «externen», nicht den effektiven Kosten entsprechenden Ist-Kostenrechnung für die Besteller war Teil der Planung für den Jahresabschluss Controlling. Beispielhaft sei das Jahr 2015 erwähnt,³⁰⁸ für welches die Terminplanung wie folgt aussah:

CO-Abschluss 2015 Hauptsitz	PA-F11	14.01.2016
CO-Abschluss 2015 Regionen 1–12	PA-F11	15.01.2016
Qualitätssicherung Linienrechnung	PA-F22	29.01.2016
Abschluss Revision KPMG	PA-F1	29.01.2016
aktualisierter CO-Abschluss 2015 (1–12)	PA-F11	01.02.2016
Versand Übersicht Spartenergebnisse inkl. Auftrag an L PA-CH	PA-F21	05.02.2016
Briefing FüU an PA-F22 Meeting	PA-F21	17.02.2016
RL machen Vorschlag	RL	24.02.2016
Genehmigung durch L PA-CH	L PA-CH	02.03.2016
Verbuchung der Periode 15	PA-F11	04.03.2016
Versand Vernehmlassung an GL	PA-F21	11.03.2016
Genehmigung der Buchung	GL PA	22.03.2016
Allfälliger Korrekturbedarf vollzogen	PA-F11	24.03.2016
Definitiver CO-Abschluss 2015 1–15	PA-F11	29.03.2016
Abgabe RKV-Abschluss ans BAV	PA-F22	30.04.2016

Tabelle 4: Jahresplan Erstellung CO Abschluss 2015

305 Plausibilisierungsbericht Bestellverfahren 2016/2017 Region Tessin, S. 7.

306 Spreadsheet Abgeltungssteuerung Kanton Tessin Jahr 2017, Zelle D35.

307 Vergleich Ist/Plan basierend auf Periode 1-15 für den Kanton Tessin.

308 Terminplan Jahresabschluss CO 2015.

- 661 Nach der Prüfung der Jahresrechnung durch KPMG wurden die Regionenleiter aufgefordert – mit Unterstützung ihrer Führungsunterstützung – Anpassungen in der Betriebsbuchhaltung an den Perioden 1–12 (d.h. die Buchungen der Periode 15) vorzuschlagen. Die Umbuchungsbeträge wurden formell durch die Geschäftsleitung PostAuto anlässlich einer Geschäftsleitungs-sitzung³⁰⁹ genehmigt. Anschliessend wurde dem BAV auf der Basis der Perioden 1–15 rapportiert.
- 662 Die FUNKTION wurden via E-Mail über ihre Aufgaben informiert.³¹⁰ Mit dem E-Mail erhielten sie unter anderem auch eine Vorlage des zu verwendenden Buchungsbeleges.

C. Buchhalterische Einbettung innerhalb des Post Konzerns

1. Vorbemerkungen

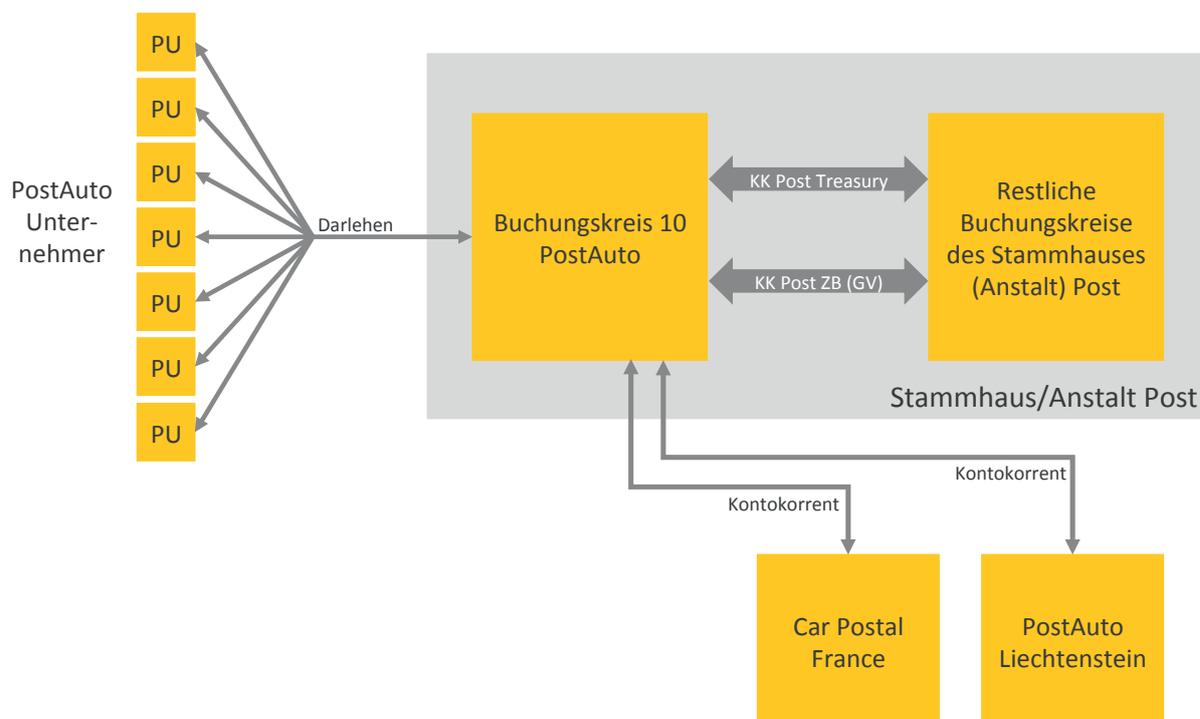
- 663 Die Umbuchungspraxis von PostAuto ist im Kontext der «*buchhalterischen Einbindung*» von PostAuto im Post Konzern zu analysieren. «*Buchhalterische Einbindung*» heisst in diesem Fall, welche Buchhaltungen (d.h. Buchungskreise) wurden wann innerhalb des Post Konzerns für die schweizerischen Aktivitäten der Sparte Personenverkehr geführt.
- 664 Die Tätigkeit einer juristischen Person wird häufig in einer einzigen Finanzbuchhaltung (= ein Buchungskreis) abgebildet. Diese Buchhaltung bildet die Basis für die gesetzlich vorgeschriebene Jahresrechnung. Es ist aber ohne weiteres möglich, die Tätigkeit einer juristischen Person in mehreren Buchungskreisen/Finanzbuchhaltungen zu erfassen, die je nur Teilaspekte der Tätigkeit abbilden. Werden mehrere Buchungskreise angelegt, müssen diese für die gesetzlich vorgeschriebene Jahresrechnung der Gesellschaft konsolidiert werden. Die Entscheidung zur Schaffung verschiedener Buchungskreise ist ein unternehmensindividueller Entscheid. Für eine juristische Person werden häufig mehrere Buchungskreise angelegt, wenn stark verschiedene Tätigkeiten innerhalb einer juristischen Person ausgeführt werden und über die verschiedenen Tätigkeiten Transparenz geschaffen werden soll. Wenn eine Pflicht zur Segmentberichterstattung auf Stufe Konzern besteht – wie im Falle von Post, die seit 2002 eine Konzernrechnung gemäss IFRS präsentiert – sind verschiedene Buchungskreise Standard.
- 665 Im Falle der schweizerischen Aktivitäten der Sparte Personenverkehr müssen drei Zeitperioden unterschieden werden:
- **Vor dem 1. Juli 2006:** Der Personenverkehr (d.h. PostAuto) ist Teil des Stammhauses. Das gesamte Geschäft wird im Buchungskreis 10 abgebildet.
 - **Vom 1. Juli 2006 bis zum 31. Dezember 2011:** PostAuto wird aus dem Stammhaus ausgegliedert. Das operative Geschäft Personenverkehr wird nun innerhalb der PostAuto im Buchungskreis 57 verbucht. Da die Ausgliederung nicht komplett ist, werden im Buchungskreis 10 innerhalb des Stammhauses weiterhin Management Fees, Lizenzgebühren sowie die Fahrzeugfinanzierung der PostAuto Unternehmer verbucht.
 - **Vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2015:** Der Buchungskreis 10 des Stammhauses wird auf die PostAuto übertragen. Es wird nur noch der Buchungskreis 57 geführt.

309 GL Sitzung vom 21. März 2016; Spartenrechnung 2015.

310 Instruktionsemail zur Spartenrechnung 2015.

2. Vor dem 1. Juli 2006

666 Die Situation vor dem 1. Juli 2006 präsentierte sich wie folgt:



Grafik 8: Situation vor 1. Juli 2006

667 Die schweizerischen Aktivitäten des Segments Personenverkehr werden als Buchungskreis 10 PostAuto (separate Accounting Unit) innerhalb der juristischen Person Anstalt Post (Stammhaus) geführt. Zusammen mit den ausländischen Tochtergesellschaften CarPostal France SAS und Postauto Liechtenstein Anstalt bildet der Buchungskreis 10 das Segment «*Markt für öffentlichen Personenverkehr*», das in der Konzernrechnung nach IAS/IFRS ausgewiesen wird. Im Konzernabschluss ist pro Segment unter anderem das Betriebsergebnis offenzulegen.

668 Der Buchungskreis 10 ist mit zwei Kontokorrenten (KK) mit dem übrigen Stammmhaus verbunden:

- Kontokorrent Post Treasury (Kto-Nr. 226000): Dieses KK wird für Geldbewegungen gebraucht, wenn PostAuto Geld von Treasury bezieht oder Geld an Treasury überweist. Das Kontokorrent funktioniert analog einem Bankkonto. PostAuto wickelt jedoch nicht den gesamten Geldverkehr über dieses Konto ab, sondern hält auch eigene Bankkonten und Barbestände.
- Kontokorrent Post ZB (GV) (Kto-Nr. 226001): Dieses Konto entspricht faktisch dem Eigenkapital des Buchungskreises 10, d.h. dem Eigenkapital, das durch die Aktivität PostAuto über die Jahre erwirtschaftet wurde. Wurde im Buchungskreis 10 ein Gewinn erzielt, erhöht sich dieses KK gegenüber dem übrigen Stammmhaus («Schuld»). Im Stammmhaus wurde eine entsprechende «Forderung» mit Gegenposition Eigenkapital Stammmhaus eingebucht.

669 Im Buchungskreis 10 wurden die gesamten Aktivitäten von PostAuto abgebildet. Dies umfasste nicht nur die operativen Tätigkeiten, sondern auch die Beziehungen zu den Tochtergesellschaften und den Postauto Unternehmern.

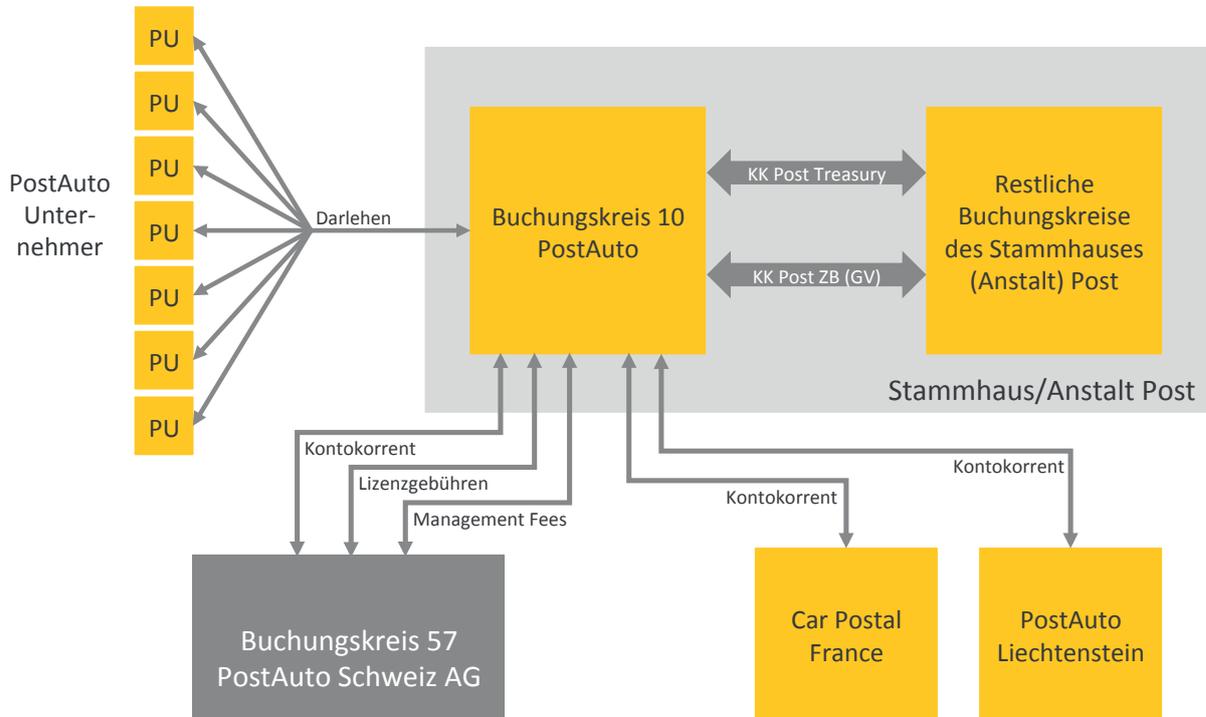
- 670 Zu den ausländischen Tochtergesellschaften CarPostal France SAS und Postauto Liechtenstein Anstalt bestanden Kontokorrent-Beziehungen, über welche die Geldtransfers von und in die jeweiligen Länder abliefen. Die Beteiligungsbuchwerte waren ebenfalls im Buchungskreis 10 bilanziert.
- 671 Ebenfalls wurden die Darlehen an die Postauto Unternehmer im Buchungskreis 10 geführt. Zur Finanzierung dieser Darlehen an die Postauto Unternehmer erhielt der Buchungskreis 10 selber ein langfristiges Darlehen aus dem übrigen Stammhaus (in der Grafik nicht eingezeichnet). Innerhalb des Buchungskreises 10 wurde auch die Zinsmarge aus dieser Finanzierung vereinbart. PostAuto verrechnete den Postauto Unternehmern einen höheren Zinssatz als sie auf dem langfristigen Darlehen selber zahlen musste. Die höheren Zinszahlungen der Postauto Unternehmer flossen über die höheren Entschädigungen an die Postauto Unternehmer in die Kosten des Regionalen Personenverkehrs und in die Berechnung der ungedeckten Kosten des Regionalen Personenverkehrs.
- 672 Der Buchungskreis 10 war die Basis für die Kostenrechnung. Die «externen» IST Zahlen zuhanden der Besteller (Periode 15) wurden hier verbucht.

3. Vom 1. Juli 2006 bis zum 31. Dezember 2011

3.1. Ausgliederung PostAuto

- 673 Am 1. Juli 2006 wurde der operative Betrieb PostAuto aus dem Stammhaus ausgelagert und in die am 23. Februar 2005 gegründete PostAuto AG Schweiz eingebracht. Dabei wurde aber nicht einfach der gesamte Buchungskreis 10 eingebracht. Es wurde nur ein Teil des Buchungskreises 10 – nämlich die operative Tätigkeit – in die PostAuto transferiert. Mit dem Transfer wurden auch alle Bankkonten und Kassenbestände in die PostAuto transferiert. Die oben beschriebenen Beziehungen zwischen Buchungskreis 10 und übrigem Stammhaus, sowie zu den ausländischen Gesellschaften und den Postauto Unternehmern blieben unverändert im Buchungskreis 10 und damit im Stammhaus. PostAuto wurde genau wie CarPostal France SAS und Postauto Liechtenstein Anstalt mit einem Kontokorrent an den Buchungskreis 10 angebunden. Die Beteiligung an PostAuto wurde ebenfalls in Buchungskreis 10 verbucht.
- 674 Nach dieser Ausgliederung werden die inländischen Aktivitäten des Konzernsegments Personenverkehr nun in zwei Buchungskreisen geführt: Buchungskreis 10 und neu Buchungskreis 57 für PostAuto.
- 675 Neu ist aber, dass ab dem 1. Juli 2006 der PostAuto (Buchungskreis 57) aus dem Stammhaus (Buchungskreis 10) heraus Management Fees und Lizenzgebühren verrechnet werden.

676 Die Situation präsentiert sich wie folgt:



Grafik 9: Situation vom 1. Juli 2006 bis 31. Dezember 2011

3.2. Management Fees und Lizenzgebühren

3.2.1 Überblick

677 Die Belastung von Lizenzgebühren und Management Fees führte in der Finanzbuchhaltung der PostAuto zu Aufwand. Dieser Aufwand schlug sich nieder in Kosten in der Kostenrechnung.

678 Verrechnet wurden folgende Beträge:

		2006	2007	2008	2009	2010	2011
Lizenzgebühren		5'360'000	10'740'000	11'075'000	11'522'000	12'042'000	12'680'000
Management Fees		3'591'078	7'182'155	9'022'706	8'137'487	14'311'800	17'742'925
	davon in Offerte RPV	3'591'078	7'182'155	6'000'000	7'000'000	7'070'000	6'500'000

Tabelle 5: Lizenzgebühren und Management Fees PostAuto für die Jahre 2006–2011³¹¹

311 Lizenzgebühren und Management Fees gemäss Saldobilanzen IFRS Buchungskreis 57. Betrag Offerte RPV für die Jahre 2008–2011 gemäss Unterlagen GL Beschlüsse zu den Offertweisungen. Jahre 2006 und 2007: Annahme KC.

3.2.2 Management Fees

- 679 Die Belastung von Management Fees hatte einen Vertrag zwischen PostAuto und Post vom November 2006³¹² zur Basis. Auffällig ist der massive Anstieg der Management Fees ab 2010, insbesondere weil der vorgängig erwähnte Vertrag vom November 2006 in Ziffer 4.1 festhält, dass die Post «ihre aus den Managementaufgaben entstehenden effektiven Kosten als Basis für die Verrechnungen ihrer Leistungen» ermittelt. Als Gründe für den Anstieg werden genannt, dass PostAuto schneller wächst als der Restkonzern (und damit einen grösseren Anteil an den Kosten tragen muss) und dass die Kosten in der Zentrale ansteigen.³¹³
- 680 Gemäss den Beschlüssen der Geschäftsleitung PostAuto zu den Offertweisungen wurden nicht alle in Rechnung gestellten Management Fees auch effektiv in den Offerten für die Besteller berücksichtigt, d.h. es wurden nicht alle Management Fees auf die Besteller überwält. Als Grund wurde dazu angegeben, dass «es [...] in den Regionen schwer sein [dürfte], Argumente für eine weitere massive Erhöhung der Managementleistungen zu finden.»³¹⁴
- 681 Der massive Anstieg der Management Fees blieb auch dem BAV nicht verborgen, wurde doch auch von Seiten des BAV die Berücksichtigung der Management Fees in den Offerten (d.h. in der Sparte «RPV») gedeckelt.³¹⁵ Das BAV hat im Rahmen der jährlichen Berichterstattung zur subventionsrechtlichen Prüfung entsprechende Nachweise der Verrechnung von Management Fees eingefordert. Beispielhaft für das Jahr 2009 bestätigt PostAuto, dass CHF 6.6 Mio. den Regionen (d.h. den Linien) belastet wurden und der Rest im Hauptsitz absorbiert wurde.³¹⁶ Das BAV hat die Management Fees als «nicht transparent» bezeichnet und führte aus, dass «nicht nachgewiesen werden [kann], wie sich die Managementkosten des Konzerns zusammensetzen und wie diese auf alle betroffenen Konzernbereiche zugeschrieben werden.»³¹⁷ Diese Schlüsselung der Kosten wurde aber in Ziffer 4.2 des erwähnten Vertrags zur Bezahlung von Management Fees explizit erwähnt. «Für die durch die Konzerngesellschaft nur anteilmässig zu tragenden Kosten wird ein durch die Post festgelegtes Schlüsselungsverfahren angewendet.» Selbst die Post hat die Management Fees als «Pauschalverrechnungen»³¹⁸ bezeichnet.
- 682 Obwohl sich das BAV im oben zitierten Revisionsbericht vertieft mit den Management Fees beschäftigt hat, hat der verantwortliche Revisor die Systematik der beiden Buchungskreise (10 und 57) nicht durchschaut. Er führt in seinem Bericht aus: «PAG [d.h. PostAuto Schweiz AG] erstellt einen Einzelabschluss auf Basis der Buchungskreise 10 und 57 nach den Vorgaben des Obligationenrechts (OR). Die Revisionsgesellschaft KPMG hat den OR-Abschluss 2010 von PAG am 4. Februar 2011 geprüft.»³¹⁹ Korrekt ist, dass der Einzelabschluss von PostAuto einzig auf dem Buchungskreis 57 beruhte.

312 Vertrag Management Fees vom November 2006 (Vertrag Management Fees).

313 Antrag an GL PAG: Offertprozess 2010; Freigabe Offertweisung, Management- Haupttableau und DB3-Vorgaben, S. 3.

314 Offertprozess 2011: Freigabe Offertweisung, Management- Haupttableau und EBIT Vorgaben, S. 3.

315 Prüfbericht über die subventionsrechtliche Prüfung der PostAuto- Management Fees und PostAuto Unternehmen-Fahrzeuge vom 3. Februar 2012, S. 6.

316 Brief PostAuto Schweiz AG ans BAV: Nachweis der Management Fees der Schweizerischen Post / PostAuto per 31. Dezember 2009.

317 Prüfbericht über die subventionsrechtliche Prüfung der PostAuto- Management Fees und PostAuto Unternehmen-Fahrzeuge vom 3. Februar 2012, S. 6.

318 Aktennotiz: Übertragung Stammhausteil PostAuto, S. 4.

319 Prüfbericht über die subventionsrechtliche Prüfung der PostAuto- Management Fees und PostAuto Unternehmen-Fahrzeuge vom 3. Februar 2012, S. 4.

3.2.3 Lizenzgebühren

- 683 Die Verrechnung von Lizenzgebühren beruht auf einem Vertrag³²⁰ zwischen Post und PostAuto vom September 2006. Geschuldet ist gemäss Ziffer 5 eine Lizenzgebühr von 2% des Nettoumsatzes für die Benutzung verschiedener Marken des Bereichs PostAuto. Nettoumsatz umfasst dabei sowohl die Umsätze am Markt als auch die Abgeltungen von Bund und Kantonen. Beispielsweise wurden für das Jahr 2011³²¹ CHF 12'680'000 Lizenzgebühren in Rechnung gestellt, was 2% auf CHF 634'000'000 entspricht.
- 684 Die Höhe der Lizenzgebühr lässt sich betriebswirtschaftlich nicht rechtfertigen. Aus der Nutzung der Marke «PostAuto» kann der PostAuto in einem regulierten Markt wie dem konzessionierten Personenverkehr kein Nutzen entstehen, da sich die Abgeltungen von Bund und Kantonen nach den ungedeckten Kosten richten und der gesamte Abgeltungsprozess darauf ausgerichtet ist, Effizienzgewinne aus den konzessionierten Transportunternehmen zugunsten der Allgemeinheit abzuschöpfen. PostAuto verdient im regulierten Markt gleich viel (oder wenig) ungeachtet der Tatsache, ob die eingesetzten Fahrzeuge nun unter PostAuto firmieren oder nicht. Ohne zusätzlichen Nutzen für PostAuto entfällt für diese aber die Rechtfertigung überhaupt eine Lizenzgebühr zu bezahlen. Eine Lizenzgebühr für die Benutzung der Markenrechte könnte man sich allenfalls für Tätigkeiten ausserhalb des konzessionierten Personenverkehrs vorstellen, wie beispielsweise dem Verkauf von Spielzeug mit dem Logo PostAuto oder falls PostAuto Erträge aus dem Gewähren von Unterlizenzen vereinnahmt hätte. KC hat keine Hinweise darauf, dass dies der Fall war. Hypothetisch könnte PostAuto auch wirtschaftlich gezwungen gewesen sein, die Nutzung der Marken durch Dritte zu verhindern. Dies ist aber in einem Konzernverhältnis kein stichhaltiges Argument.
- 685 Neben der grundsätzlichen Fragwürdigkeit der Verrechnung von Lizenzgebühren wurden diese in der Kostenrechnung auch falsch verbucht. Obwohl ein Grossteil des Nettoumsatzes, der der Berechnung der Lizenzgebühren zugrunde lag, der Sparte «RPV» zuzuordnen ist, wurden der Sparte «RPV» in der Spartenrechnung keine Lizenzgebühren belastet. Die Lizenzgebühren wurden der Sparte «Übriges» belastet. Die Verteilung der Lizenzgebühren in der Kostenrechnung widerspricht damit ihrer Berechnungsgrundlage. Dass die Lizenzgebühren der Sparte «Übriges» belastet wurden, wurde dem BAV kommuniziert.³²²
- 686 Es stellt sich die Frage, wieso ein derartiges Vorgehen gewählt wurde. Es gibt mehrere Effekte, die hier zu beachten sind.

3.3. Abschöpfung von Gewinnen

- 687 Eine naheliegende Erklärung ist, dass durch Management Fees und Lizenzgebühren die von PostAuto im operativen Geschäft (so gut wie ausschliesslich im Regionalen Personenverkehr) erwirtschafteten Gewinne in den Konzern abgeführt werden konnten, ohne dass PostAuto eine Dividendenausschüttung vornehmen musste (verdeckte Gewinnausschüttung). Die Belastungen von Management Fees und Lizenzgebühren führten in der PostAuto zu einem beträchtlichen Aufwand. Auf der «Empfängerseite» – dem Buchungskreis 10 des Stammhauses – stand dem Ertrag aus vereinnahmten Management Fees und Lizenzgebühren kein Aufwand gegenüber, da im Buchungskreis 10 keine operativen Aufwände anfielen und auch kein solcher Auf-

320 Vertrag Markenlizenz vom September 2006.

321 Rechnung vom 31. Dezember 2011.

322 Aktennotiz Meeting BAV – PAG vom 11. Juli 2007, S. 3.

wand aus dem übrigen Stammhaus an den Buchungskreis 10 verrechnet wurde. Der Buchungskreis 10 machte daher einen hohen Gewinn, der zu einer jährlichen Steigerung der «Schuld» gegenüber dem restlichen Stammhaus führte (siehe Rz. 668 für Erklärung).

688 In einem Aussprachepapier Gewinnsicherung PostAuto vom 13. Februar 2013 wird dies wie folgt umschrieben: «Eine Gewinnabführung an den Konzern mittels (übermässiger) Management- und Licence-Fees dürfte seitens der Besteller nicht länger akzeptiert werden und somit allein zur nachhaltigen Gewinnsicherung ein untaugliches Mittel darstellen. Überleitungen zwischen den einzelnen Rechnungen bzw. die Abgrenzungen zwischen Finanz- und Betriebsbuchhaltung lassen sich bereits heute kaum mehr plausibel und aus Optik Besteller nachvollziehbar begründen.»³²³

689 Die hohen Gewinne im Buchungskreis 10 des Stammhauses und die tiefen Gewinne in PostAuto sind deutlich (Hervorhebung in blau) in den jährlichen Bestätigungen, die KPMG zu Händen des BAV ausstellen musste, zu sehen. Diese Bestätigungen lagen dem BAV im Rahmen der jährlichen subventionsrechtlichen Prüfung vor.

Überleitung REVO- zu IFRS-Ergebnis per 31. Dezember 2007		
		2007
Jahresergebnis REVO PostAuto Schweiz AG	CHF	2'985'771.76
Abschreibungen < 0	CHF	5'012'064.25
Differenz Abschreibungen IFRS – REVO	CHF	1'929'856.10
Mehrerlös IFRS bei Anlagenabgängen	CHF	1'143'562.02
Jahresergebnis IFRS PostAuto Schweiz AG	CHF	11'071'254.13
Jahresergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto (Stammhaus)	CHF	20'834'255.36
Jahresergebnis Tochtergesellschaften Ausland	CHF	319'771.00
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	CHF	20'463.00
Jahresergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	32'245'743.49
Finanzerfolg Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	-2'023'167.00
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	CHF	-20'463.00
Ertragssteuern Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	1'586'243.00
Betriebsergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto*	CHF	31'788'356.49
*(siehe Geschäftsbericht 2007 Die Schweizerische Post)		

Tabelle 6: Überleitung REVO- zu IFRS Ergebnis per 31. Dezember 2007 gemäss Bestätigung KPMG

690 PostAuto musste die vom Stammhaus, respektive vom Buchungskreis 10 belasteten Management Fees und Lizenzgebühren bezahlen. Konkret ging der Geldfluss an Post Treasury, da im Buchungskreis 10 keine Bankkonten mehr bilanziert waren. Eine Zahlung von PostAuto für Management Fees und Lizenzgebühren führte daher im Buchungskreis 10 zu einer entsprechend höheren Forderung des Buchungskreises 10 gegenüber Treasury (vgl. Rz. 668 für nähere Erklärungen).

323 Aussprachepapier und Vorgehensvorschlag Gewinnsicherung der PostAuto vom 13. Februar 2013, S. 2.

691 Mit den Management Fees und Lizenzgebühren wurden damit der PostAuto, die den konzessionierten Personenverkehr betrieb, Gewinne und Gelder entzogen und effektiv ins Stammhaus transferiert.

692 Dass PostAuto vom Stammhaus Management Fees und Lizenzgebühren belastet wurden, war in der Konzernrechnung nicht ersichtlich. Buchungskreis 10 und Buchungskreis 57 bildeten zusammen mit den anderen Beteiligungen von PostAuto das ausweispflichtige Segment Personenverkehr. Damit hat sich der Aufwand in der PostAuto mit dem Ertrag im Buchungskreis 10 innerhalb des Segments neutralisiert.

3.4. Weitere Gründe

693 Mit dem Abschöpfen der Gewinne über Management Fees und Lizenzgebühren einher geht die Tatsache, dass damit der Gewinn von PostAuto in der Jahresrechnung klein gehalten werden konnte. Damit waren mehrere Vorteile verbunden:

694 Dem BAV wurden jährlich umfangreiche Unterlagen für die subventionsrechtliche Prüfung eingereicht. Diese bezogen sich – Beispiel Jahr 2009³²⁴ – auf die PostAuto. Zahlen des Stammhauses – Buchungskreis 10 – erschienen nur in den oben erwähnten geprüften Überleitungsrechnungen (vgl. Rz. 689). Eine Spartenrechnung für Buchungskreis 10 wurde dem BAV nicht eingereicht.

695 Es ist klar, dass eine gesetzliche Jahresrechnung der PostAuto für das Jahr 2009 mit einem Gewinn von CHF 1'407'641 weniger Fragen von Seiten des BAV provoziert als eine Jahresrechnung, die nicht durch Management Fees und Lizenzgebühren belastet gewesen wäre. Wären in diesem Jahr keine Management Fees und Lizenzgebühren verrechnet worden, wäre der Gewinn um etwa CHF 26 Mio. höher gewesen.

696 Ein weiterer Nebeneffekt in diesem Zusammenhang sind die steuerlichen Auswirkungen, jedenfalls werden diese von PostAuto genannt.³²⁵ Ob dem so ist oder ob es sich um ein Scheinargument handelt, lässt sich ohne vertiefte Analyse nicht klären. Sowohl die PostAuto als auch Post waren steuerlich privilegiert. Die Post wurde erst ab dem 1. Januar 2013 mit der Umwandlung von einer öffentlich-rechtlichen Anstalt in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft integral steuerpflichtig.³²⁶

697 Neben den Effekten auf die gesetzliche Jahresrechnung von PostAuto ist der Einfluss auf die Spartenrechnung von PostAuto beachtenswert. Insbesondere die Verbuchung von Lizenzgebühren in der Sparte «Übriges» hat dazu geführt, dass die Sparte «Übriges» in der Spartenrechnung grosse Verluste zeigte. Es war daher leichter möglich, unentdeckt Gewinne in die Sparte «Übriges» zu verschieben. Die verschobenen Gewinne führten grundsätzlich nur zu einem kleineren Verlust in der Sparte «Übriges» (vgl. dazu auch Rz. 711).

324 Brief PostAuto Schweiz AG an das BAV zur Genehmigung Jahresrechnung 2009, S. 1.

325 Antrag an GL PAG: Offertprozess 2010; Freigabe Offertweisung, Management- Haupttableau und DB3-Vorgaben, S. 3.

326 Finanzbericht 2012, S. 82.

3.5. Geldflüsse zu CarPostal France SAS

698 Bis zum 31. Dezember 2011 flossen verschiedentlich Gelder aus dem Stammhaus (Buchungskreis 10) nach Frankreich und auch nach Liechtenstein zu den jeweiligen Tochtergesellschaften. Nach Frankreich flossen vom 30. Juni 2006 bis 31. Dezember 2011 netto CHF 53'600'874 (ohne Kapitaltransaktionen) wie aus der nachfolgenden summarischen Darstellung der Entwicklung des Kontokorrents CarPostal France SAS entnommen werden kann.

	CHF
Saldo 30. Juni 2006	4'629'377.25
Zahlungen an CarPostal France	73'017'331.20
Rückzahlungen von CarPostal France	-19'416'457.20
Fremdwährungsverluste	-13'365'701.22
Forderungsverzichte	-23'275'476.18
Kontokorrent Zinsen	4'985'109.86
Management Fees	128'236.00
Kapitaltransaktionen	4'235'430.00
Saldo 31. Dezember 2011	30'937'849.71

Tabelle 7: Entwicklung Kontokorrentsaldo CarPostal France SAS vom 30. Juni 2006 bis 31. Dezember 2011

Im Falle Liechtenstein legt die Entwicklung des Kontokorrents gemäss den Saldobilanzen 2006 – 2011 nahe, dass ungefähr CHF 17 Mio. nach Liechtenstein flossen.

- 699 Diese Geldflüsse führten zu einer Reduktion der Forderung Treasury, d.h. das Guthaben des Buchungskreises 10 gegenüber Stammhaus Treasury nahm ab und im Gegenzug entstand eine Forderung des Buchungskreises 10 gegenüber den Tochtergesellschaften in Frankreich und Liechtenstein.
- 700 Diese Forderungen gegenüber den Tochtergesellschaften sowie die jeweiligen Buchwerte der Beteiligungen wurden bis zum 31. Dezember 2011 im Buchungskreis 10 so gut wie vollständig wertberichtigt. Der Aufwand aus der Verbuchung der Wertberichtigung hat den Gewinn des Buchungskreises 10 entsprechend geschmälert und somit auch die «Schuld» des Buchungskreises 10 gegenüber dem übrigen Stammhaus.
- 701 Bis auf die per 1. Januar 2012 an PostAuto übertragenen Bestände (vgl. nachfolgend Rz. 704 ff.) wurden daher alle wirtschaftlichen Folgen der Geldflüsse nach Frankreich und Liechtenstein bis zum 31. Dezember 2011 vollumfänglich vom Stammhaus getragen.
- 702 Die Geldflüsse von PostAuto an das Stammhaus aus dem Abschöpfen von Gewinnen über verdeckte Gewinnausschüttungen von CHF 72 Mio. in den Jahren 2007 bis 2011 (vgl. Rz 723) decken sich weitgehend mit den Geldflüssen nach Frankreich (CHF 54 Mio.) und Liechtenstein (CHF 17 Mio.).

4. Ab 1. Januar 2012

4.1. Auflösung Buchungskreis 10

703 Am 1. Januar 2012 wurde der Buchungskreis 10 aufgelöst. Einige Vermögenswerte wurden an die PostAuto übertragen und die übrigen Aktiven und Passiven des Buchungskreises 10 wurden offensichtlich auf andere Buchungskreise des Stammhauses transferiert. Da letzteres im aktuellen Zusammenhang nicht weiter von Belang ist, verzichten wir auf entsprechende Ausführungen.

704 Rückwirkend auf den 1. Januar 2012 wurden an die PostAuto gemäss Vermögensübertragungsvertrag und Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 25. Juni 2012³²⁷ folgende Aktiven übertragen:

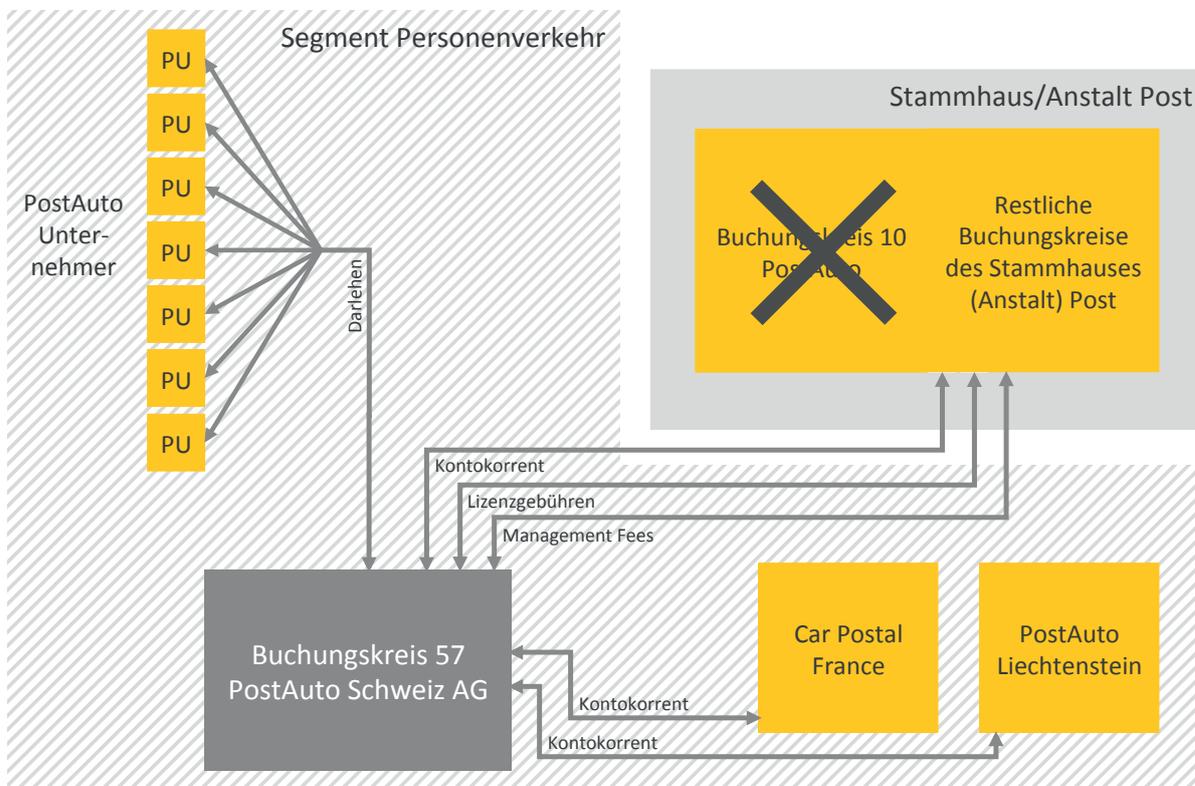
Forderungen	
Postauto Liechtenstein Anstalt	14'096'117
./. Wertberichtigung	-14'096'117
CarPostal France SAS	30'937'850
./. Wertberichtigung	-29'846'087
Darlehen und Forderungen	
Postauto Unternehmer	215'357'885
Beteiligungen	
PostAuto Liechtenstein Anstalt	30'000
Société des Auto-transports du Pied du Jura Vaudois S.A.P.J.V	-
Sensetalbahn AG	1'193'077
CarPostal France SAS	-
	217'672'725

705 Als Gegenleistung erhielt Post Aktien der PostAuto, ein Teil wurde in die Reserven eingelegt und der Rest als Darlehen stehengelassen.

Aktienkapital	47'000'000
Reserven	
Reserve Art. 36 PBG	17'613'791
Agio	631'643
Darlehen	152'427'291
	217'672'725

³²⁷ Vermögensübertragungsvertrag und Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 25. Juni 2012.

706 Nach der Vermögensübertragung präsentierte sich die Situation wie folgt:



Grafik 10: Situation nach dem 1. Januar 2012

707 Die Konsequenzen der Vermögensübertragung sind weitreichender als auf den ersten Blick angenommen.

4.2. Ausweis Segment Personenverkehr in der Konzernrechnung

708 Anders als früher (vgl. Rz. 692) wurde neu der Ertrag aus Management Fees und Lizenzgebühren in einem Buchungskreis ausserhalb des Segments Personenverkehr vereinnahmt. Damit entfiel die automatische Elimination von Aufwand aus Management Fees und Lizenzgebühren durch den entsprechenden Ertrag aus denselben innerhalb des Segmentes Personenverkehr. Im Segment Personenverkehr blieb nur noch der Aufwand. Das Segmentergebnis fiel buchstäblich zusammen und die Verrechnung von Management Fees und Lizenzgebühren wurde in der Konzernrechnung für jedermann sichtbar.

709 Die Post wies im Konzernabschluss 2012 ein Betriebsergebnis von CHF 6 Mio. für das Segment Personenverkehr aus.³²⁸ Das Betriebsergebnis des Vorjahres war mit CHF 33 Mio.³²⁹ deutlich höher. Im Finanzbericht (Lagebericht) wurde dieser Effekt wie folgt kommentiert: «Die erstmalige Abführung der Management- und Lizenzgebühren an das Stammhaus Post beeinflusste das Betriebsergebnis erheblich. Daraus resultierte ein um 27 Millionen Franken tieferes Betriebsergebnis als im Vorjahr.»³³⁰ Im darauffolgenden Jahr wurde der Ausweis der Segmen-

³²⁸ Finanzbericht 2012, S. 74.

³²⁹ Finanzbericht 2012, S. 75.

³³⁰ Finanzbericht 2012, S. 32.

tergebnisse geändert. Neu wurden das Ergebnis vor Management Fees, Lizenzgebühren und Nettokostenausgleich präsentiert.³³¹

4.3. Sparte «Übriges»

- 710 Ab dem Jahr 2012 nahmen die belasteten Management Fees und insbesondere die belasteten Lizenzgebühren ab. Der Grund für die Abnahme der Lizenzgebühren liess sich aus zeitlichen Gründen nicht finden respektive erläutern.

		2012	2013	2014	2015
Lizenzgebühren		13'311'000	169'660	163'345	5'694
Management Fees		17'630'227	8'660'000	10'400'000	9'200'000
	davon in Offerte RPV	6'650'000	6'750'000	7'500'000	7'500'000

Tabelle 8: Lizenzgebühren und Management Fees PostAuto für die Jahre 2012–2015³³²

- 711 Mit der Abnahme der Lizenzgebühren und Management Fees konnten in der Spartenrechnung immer weniger Kosten in die Sparte «Übriges» gebucht werden. Daher wurde in der Spartenrechnung die Gewinnverschiebung vom Regionalen Personenverkehr in die Sparte «Übriges» immer deutlicher sichtbar. Das Resultat der Sparte «Übriges» entwickelte sich gemäss den dem BAV eingereichten Spartenrechnungen wie folgt (buchhalterisch gesehen sind positive (schwarze) Beträge Kosten und negative (rote) Beträge Erlöse):

Sparte Übriges	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Total Vollkosten	36'350'651	37'117'275	39'552'311	45'866'705	52'293'364	47'478'841	38'685'938	32'980'968	23'634'558
Total Erlöse	-23'597'948	-27'045'907	-26'936'385	-28'767'214	-37'858'162	-50'421'661	-52'495'813	-53'034'105	-52'353'529
Abgeltungen	-839'856	-557'050	-753'774	-1'522'455	1'074'962	-1'923'501	-138'406	-114'865	-733'620
Ergebnis nach Abgeltungen	11'912'847	9'514'318	11'862'152	15'577'036	15'510'164	-4'866'321	-13'948'281	-20'168'002	-29'452'591

Tabelle 9: Entwicklung Ergebnisse Sparte «Übriges» von 2007 bis 2015³³³

- 712 Bis zum Jahr 2011 zeigte die Sparte «Übriges» ein negatives Ergebnis. Ab dem Jahr 2012 war das Ergebnis positiv. Die Margen der Sparte «Übriges» zeigten über die Jahre eine fabelhafte Entwicklung und stiegen von 10% im Jahr 2012 auf 56% im Jahr 2015. Die Sparte «Übriges» war mit Abstand das profitabelste Geschäft von PostAuto.

4.4. Finanzierung Postauto Unternehmer

- 713 Mit dem Übertrag der Darlehen an die Postauto Unternehmer vom Stammhaus an die PostAuto vereinnahmte nun die PostAuto auch die Zinsmarge (vgl. Rz. 671) auf diesem Geschäft. Die Zinsmarge wurde im Prüfbericht des BAV vom 23. September 2015³³⁴ (vgl. dazu Rz. 1081) als zu hoch kritisiert.

331 Finanzbericht 2013, S. 70.

332 Lizenzgebühren und Management Fees gemäss Saldobilanzen IFRS Buchungskreis 57. Betrag Offerte RPV für die Jahre 2012–2015 gemäss Unterlagen GL Beschlüsse zu den Offertweisungen.

333 Gemäss dem BAV eingereichter Spartenrechnung Ist Periode 1–15 (SAP Auszüge).

334 Prüfbericht Revision BAV: PostAuto Schweiz AG: Finanzierungskosten Fahrzeuge, S. 3.

4.5. Geldflüsse zu CarPostal France SAS

- 714 Wie oben ausgeführt (Rz. 704) wurde am 1. Januar 2012 eine Forderung gegenüber CarPostal France SAS von CHF 30'937'850 mit einer dazugehörigen Wertberichtigung von CHF 29'846'087 an PostAuto übertragen. Ab diesem Datum trug PostAuto die wirtschaftlichen Folgen der Finanzierung von CarPostal France SAS (vgl. dazu auch Rz. 701).
- 715 Die Forderungen gegenüber CarPostal France SAS sind laufend gestiegen und nahmen vom 1. Januar 2012 bis zum 31. Dezember 2015 um insgesamt CHF 25 Mio. zu.

	31.12.2015	31.12.2014	31.12.2013	31.12.2012	01.01.2012
Kontokorrentkonto CarPostal France	39'287'167.95	33'212'155.74	33'472'027.59	33'446'647.35	30'937'849.71
Darlehen CarPostal France	16'427'146.25	21'031'500.00	16'109'000.00	10'000'000.00	0.00
Brutto Forderung	55'714'314.20	54'243'655.74	49'581'027.59	43'446'647.35	30'937'849.71
Wertberichtigung	-28'619'586.00	-28'619'586.00	-28'619'586.00	-29'846'086.00	-29'846'086.00
Netto Forderung	27'094'728.20	25'624'069.74	20'961'441.59	13'600'561.35	1'091'763.71

Tabelle 10: Entwicklung Forderungen PostAuto gegenüber CarPostal France SAS von 2012 bis 2015³³⁵

- 716 Diese Gelder stammen aus dem operativen Geschäft der PostAuto, weil weder die Entwicklung der Kassen- und Bankbestände, noch die Finanzierung gegenüber dem Konzern, den Postauto Unternehmern und gegenüber Postauto Liechtenstein Anstalt etwas anderes nahelegen.

D. Auswirkungen auf die Jahresrechnung und Konzernrechnung

1. Fragestellung

- 717 Für die Jahre 2007 bis 2015 stehen in Bezug auf die handelsrechtliche Jahresrechnung von PostAuto und in Bezug auf die Konzernrechnung der Gruppe zwei Fragen im Raum:
- Welche Folgen ergeben sich aus der verdeckten Gewinnausschüttung?
 - Besteht im Zusammenhang mit den Buchungen in der Periode 15 eine Pflicht zur Bildung von Rückstellungen?

2. Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung

- 718 Verdeckte Gewinnausschüttungen sind geldwerte Leistungen, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern direkt oder indirekt zukommen lässt, unbeteiligten Dritten unter gleichen Umständen aber nicht erbringen würde. Handelsrechtlich ist aus Sicht des Unternehmens zu beurteilen, ob der Gewinnausweis und die Gewinnverwendung gesetzes- und statutenkonform erfolgen. Offensichtliche und wesentliche Gewinnausschüttungen, welche nicht als Gewinnverwendung offen ausgewiesen werden, können gegen das Gesetz (Art. 675 Abs. 2 OR) verstossen, da Dividenden nur aus dem Bilanzgewinn und aus hierfür gebildeten Reserven ausgerichtet werden dürfen.³³⁶ Im Gesetz besteht in Art. 678 OR eine Rückerstattungspflicht. Die Voraussetzungen für die Rückerstattung sind kumulativ:

³³⁵ Gemäss Saldobilanzen Obligationenrecht Buchungskreis 57 und 10 für die Jahre 2011 bis 2015.

³³⁶ HWP, S. 250.

- das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss offensichtlich und wesentlich sein;
 - die Bösgläubigkeit des Empfängers muss gegeben sein, was in der Regel zu vermuten ist, wenn das Missverhältnis offensichtlich ist;
 - die Rückerstattungspflicht darf nicht verjährt sein.³³⁷
- 719 Die Beurteilung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt, ist eine Ermessensfrage. Eine Jahresrechnung kann nicht allein deswegen als nicht ordnungsgemäss qualifiziert werden, weil der Aufwand höher ausgewiesen ist, als dies aus betriebswirtschaftlicher Sicht gerechtfertigt wäre. Ein Geschäftsvorfall darf nicht anders verbucht werden, als er sich ereignet. Bedingung ist jedoch stets, dass die Verbuchung auf einem gültigen Rechtsgeschäft zwischen der Gesellschaft und der nahestehenden Person basiert.³³⁸ Insbesondere für die Beurteilung, ob die Leistung der Gegenleistung entspricht, besteht ein erheblicher Ermessensspielraum.³³⁹
- 720 Wie ab Rz. 679 dargelegt wurde, bestehen verschiedene stichhaltige Gründe, wieso ein Teil der Management Fees und der Lizenzgebühren den Charakter einer verdeckten Gewinnausschüttung haben. Dafür spricht nicht zuletzt die Tatsache, dass PostAuto dies selber so sieht (Rz. 688).
- 721 Die Steigerung der Management Fees von CHF 7 Mio. im Jahr 2007 auf über CHF 17 Mio. im Jahr 2012 mit einer anschliessenden Abnahme auf CHF 8 – 10 Mio. in den Jahren 2013 bis 2015 entbehrt zumindest für die Jahre mit der grössten Steigerung (2010 bis 2012) jeglicher Logik. In diesen drei Jahren waren die an PostAuto verrechneten Management Fees mehr als doppelt so hoch, als die Management Fees, die den Bestellern in den Offerten verrechnet wurden.
- 722 Wie in Rz. 684 dargelegt, fehlt für die Verrechnung von Lizenzgebühren an PostAuto eine nachvollziehbare betriebswirtschaftliche Begründung. Zudem wurden die Lizenzgebühren in der Kostenrechnung nur der Sparte «Übriges» zugewiesen, obwohl die Lizenzgebühren vor allem auf den Umsätzen des Regionalen Personenverkehrs berechnet wurden. Dass die Verbuchung nicht der Berechnung folgte, ist ein starkes Indiz dafür, dass die Lizenzgebühren primär dem verdeckten Ausschütten von Gewinnen dienten. Dafür spricht auch, dass sie im Jahr 2013 faktisch eingestellt, respektive nur noch für die Aktivitäten ausserhalb des Regionalen Personenverkehrs erhoben wurden.

337 HWP, S. 252.

338 HWP, S. 251.

339 HWP, S. 252.

723 In der nachfolgenden Tabelle werden diese Überlegungen in Zahlen gefasst.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Gezahlte Management Fees	7'182'155	9'022'706	8'137'487	14'311'800	17'742'925	17'630'227	8'660'000	10'400'000	9'199'999
./.. RPV Offerte	-7'182'155	-6'000'000	-7'000'000	-7'070'000	-6'500'000	-6'650'000	-6'750'000	-7'500'000	-7'500'000
= potentiell verdeckte Gewinnausschüttung	0	3'022'706	1'137'487	7'241'800	11'242'925	10'980'227	1'910'000	2'900'000	1'699'999
«offensichtlich und wesentlich»				7'000'000	11'000'000	11'000'000			
Gezahlte Lizenzgebühren	10'740'000	11'075'000	11'522'000	12'042'000	12'680'000	13'311'000	169'660	163'345	5'694
./.. Pauschale oder effektiv	-200'000	-200'000	-200'000	-200'000	-200'000	-200'000	-169'660	-163'345	-5'694
= potentiell verdeckte Gewinnausschüttung	10'540'000	10'875'000	11'322'000	11'842'000	12'480'000	13'111'000	0	0	0
«offensichtlich und wesentlich»	10'000'000	10'000'000	11'000'000	11'000'000	12'000'000	13'000'000			
Total verdeckte Gewinnausschüttung	10'000'000	10'000'000	11'000'000	18'000'000	23'000'000	24'000'000	0	0	0

Tabelle 11: Verdeckte Gewinnausschüttungen PostAuto für die Jahre 2007 bis 2015³⁴⁰

- 724 Management Fees, die sich an die Besteller verrechnen lassen, können sachlogisch nicht eine verdeckte Gewinnausschüttung sein. Für die Jahre 2010 bis 2012 lässt sich nicht argumentieren, dass die zusätzlich verrechneten Management Fees nicht «*offensichtlich und wesentlich*» waren. Sie sind daher als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten.
- 725 In Bezug auf die Lizenzgebühren lässt sich sagen, dass sich Lizenzgebühren ausserhalb der RPV Aktivitäten ohne weiteres rechtfertigen lassen. In der Berechnung wurde diesem Aspekt mit einem pauschalen, respektive für die Jahre 2013 bis 2015 mit einem kompletten Abzug Rechnung getragen.
- 726 In den Jahren 2007 bis 2012 wurden aus PostAuto verdeckte Gewinnausschüttungen an das Stammhaus Post von jährlich CHF 10 Mio. bis CHF 24 Mio. getätigt. In der Summe belaufen sich diese verdeckten Gewinnausschüttungen auf CHF 96 Mio.

3. Rückstellungen

- 727 Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in zukünftigen Geschäftsjahren erwarten lassen. Sie sind begrifflich von den Eventualverbindlichkeiten zu trennen. Eventualverbindlichkeiten sind «rechtliche oder tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann» (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR). Rückstellungen sind unter Beachtung des Vorsichtsprinzips (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR) zu bilanzieren, d.h. dass ein Ereignis bei Eintretens-

³⁴⁰ Zahlen aus Saldobilanzen IFRS des Buchungskreises 57. Betrag Offerte RPV für die Jahre 2008 – 2015 gemäss Unterlagen GL Beschlüsse zu den Offertweisungen. Jahr 2007: Annahme KC Eigene Berechnungen.

wahrscheinlichkeit von unter 50% nicht einfach als unwahrscheinlich qualifiziert und auf die Bildung einer Rückstellung verzichtet werden kann.³⁴¹

- 728 Die aktuellen Artikel im zweiunddreissigsten Titel «*Kaufmännische Buchführung und Rechnungslegung*» des Obligationenrechts fassen die schon lange herrschende Lehre zusammen.
- 729 Rückstellungen sind daher grundsätzlich auch zu bilden, wenn das vergangene Ereignis eine rechtswidrige Tat ist. Aus einer handelsrechtlichen Sicht ist spätestens dann eine Rückstellung für die Folgen einer rechtswidrigen Tat zu erfassen, wenn a) diese Tat als solche erkannt wurde, respektive das bilanzierende Unternehmen um die Rechtswidrigkeit und die damit verbundenen potentiellen Folgen (Rückerstattung) weiss und b) ein Mittelabfluss nicht mehr unwahrscheinlich ist. Letzteres ist gleichzusetzen mit dem Entdeckungsrisiko.³⁴²
- 730 Es liegt in der Natur der Sache, dass derartige Rückstellungen in der Praxis bei einer fortgesetzten Rechtswidrigkeit kaum gebildet werden, würde dies doch einem Schuldeingeständnis gleichkommen.
- 731 PostAuto konnte angesichts der jahrelangen Praxis der (unentdeckten) Buchungen in der Periode 15 grundsätzlich davon ausgehen, dass dieses Verhalten unentdeckt bleiben würde und sich die Bildung einer Rückstellung erübrigt. Diese Einschätzung musste spätestens im Jahr 2013 revidiert werden, da das Entdeckungsrisiko massiv anstieg, wie PostAuto selber festgehalten hat (vgl. Rz. 588). Das Entdeckungsrisiko ist anschliessend in den Jahren 2014 und 2015 mit Sicherheit nicht gesunken.
- 732 In der folgenden Darstellung wird für die Jahre 2007 bis 2015 der maximale Rückstellungsbedarf dargestellt. Dabei werden pro Jahr die Umbuchungen der Periode 15 berücksichtigt und diese anschliessend mit 5% (gemäss Art. 40 SuG) aufgezinnt. Diese Berechnung impliziert, dass umgebuchte Beträge im Verhältnis 1:1 zu erhöhten Abgeltungen führen – was fraglich ist – und dass von einer Entdeckungswahrscheinlichkeit von 100% ausgegangen werden muss. Für das Jahr 2013 ergibt sich aus dieser Berechnung eine Rückstellung von knapp CHF 70 Mio., die dann auf über CHF 104 Mio. im Jahr 2015 ansteigt.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Umbuchung 2007	4'399'887	4'619'881	4'850'875	5'093'419	5'348'090	5'615'495	5'896'269	6'191'083	6'500'637
Umbuchung 2008		2'184'585	2'293'814	2'408'505	2'528'930	2'655'377	2'788'146	2'927'553	3'073'930
Umbuchung 2009			4'366'551	4'584'879	4'814'122	5'054'829	5'307'570	5'572'949	5'851'596
Umbuchung 2010				7'411'013	7'781'564	8'170'642	8'579'174	9'008'133	9'458'539
Umbuchung 2011					10'367'434	10'885'806	11'430'096	12'001'601	12'601'681
Umbuchung 2012						18'703'045	19'638'197	20'620'107	21'651'112
Umbuchung 2013							15'035'957	15'787'755	16'577'143
Umbuchung 2014								15'735'681	16'522'465
Umbuchung 2015									12'670'586
maximale Rückstellung	4'399'887	6'804'466	11'511'241	19'497'816	30'840'140	51'085'193	68'675'409	87'844'861	104'907'690
Veränderung zum Vorjahr		2'404'579	4'706'774	7'986'575	11'342'325	20'245'052	17'590'217	19'169'451	17'062'829

Tabelle 12: Berechnung maximale Rückstellung für Rückerstattungen aus Periode 15 Buchungen³⁴³

341 HWP, S. 216

342 Vergleiche dazu auch BGE 122 IV 25, Erw. 4.

343 Basis Verbuchungen gemäss Rz. 645/Eigene Berechnungen.

- 733 Auf das Eruiere der Umbuchungen vor 2007 wurde verzichtet, obwohl natürlich im Jahr 2013 im Hinblick auf die Verjährungsfrist die Umbuchungen der letzten 10 Jahre zu berücksichtigen wären.

4. Auswirkungen auf die Jahresrechnung der PostAuto

- 734 Die beiden oben beschriebenen Effekte – verdeckte Gewinnausschüttung und Rückstellung für Rückerstattung – haben massive Effekte auf das Eigenkapital und das Jahresergebnis in der Jahresrechnung der PostAuto. Vereinfacht dargestellt (ohne Berechnung von Steuereffekten) ergibt sich das folgende Bild für das Jahresergebnis.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ausgewiesenes Jahresergebnis	17'793'746	5'032'861	-1'407'641	-2'676'990	2'650'791	9'180'352	20'189'876	28'911'605	34'592'428
+ Verdeckte Gewinnausschüt- tung (Rz 723)	10'000'000	10'000'000	11'000'000	18'000'000	23'000'000	24'000'000			
- Veränderung Rückstellung Rückerstattung							-68'675'409	-19'169'451	-17'062'829
= effektives Jahresergebnis	27'793'746	15'032'861	9'592'359	15'323'010	25'650'791	33'180'352	-48'485'533	9'742'154	17'529'599

Tabelle 13: Auswirkungen auf das Jahresergebnis PostAuto für die Jahre 2007 – 2015³⁴⁴

- 735 In den Jahren 2007 bis 2012 wies PostAuto wesentlich zu tiefe Ergebnisse, in den Jahren 2013 bis 2015 wesentlich zu hohe Ergebnisse aus. Im Jahr 2013 hätte PostAuto mit dem erstmaligen Verbuchen der Rückstellung für die Rückerstattung einen Verlust ausweisen müssen.

- 736 Auch das Eigenkapital war falsch ausgewiesen, wobei sich die Fehler ab dem Jahr 2013 zu einem grossen Teil kompensiert haben.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Ausgewiesenes Eigenkapital	44'651'118	49'683'979	48'276'338	45'599'348	48'250'139	122'675'925	142'865'802	171'777'408	206'369'836
+ Verdeckte Gewinnausschüt- tung laufendes Jahr (Rz. 723)	10'000'000	10'000'000	11'000'000	18'000'000	23'000'000	24'000'000			
+ Verdeckte Gewinnausschüt- tung Vorjahre		10'000'000	20'000'000	31'000'000	49'000'000	72'000'000	96'000'000	96'000'000	96'000'000
- Rückstellung Rückerstattung							-68'675'409	-87'844'861	-104'907'690
= effektives Eigenkapital	54'651'118	69'683'979	79'276'338	94'599'348	120'250'139	218'675'925	170'190'393	179'932'547	197'462'146

Tabelle 14: Auswirkungen auf das Eigenkapital PostAuto für die Jahre 2007–2015³⁴⁵

344 Ausgewiesener Jahresgewinn gemäss geprüften Jahresrechnungen PostAuto Schweiz AG für die Jahre 2007 – 2015.

345 Ausgewiesenes Eigenkapital gemäss geprüften Jahresrechnungen PostAuto Schweiz AG für die Jahre 2007 – 2015.

737 Die Jahresrechnung der PostAuto war in den Jahren 2007 bis 2015 in wesentlichem Ausmasse falsch dargestellt.

5. Auswirkungen auf die Konzernrechnung

738 Auf die Konzernrechnung als Ganzes haben die verdeckten Gewinnausschüttungen keinen Einfluss, weil Gewinne von einem Teil des Konzerns in den anderen verschoben werden. Nur die Rückstellung für die Rückerstattung schlägt auf die Konzernrechnung durch.

	2013	2014	2015
Ausgewiesener Konzerngewinn vor Steuern	1'169'000'000	774'000'000	841'000'000
- Veränderung Rückstellung Rückerstattung	-68'675'409	-19'169'451	-17'062'829
= effektiver Konzerngewinn	1'100'324'591	754'830'549	823'937'171
	-5.9%	-2.5%	-2.0%

Tabelle 15: Einschätzung Wesentlichkeit für die Konzernrechnung³⁴⁶

739 In der Abschlussprüfung sind 5% des Gewinns vor Steuern eine gängige Grösse für die Bestimmung der Wesentlichkeit. Im Jahr 2013 übersteigt der Fehler aus der fehlenden Rückstellung für Rückerstattungen diese Schwelle. Da die Berechnung der Rückstellung in Rz. 732 ein Worst Case Szenario unterstellt, ist der Schluss nicht zwingend, dass im Jahr 2013 die Konzernrechnung falsch dargestellt war. Ob sich diese Einschätzung mit allenfalls anderen durch die Revisionsstelle festgestellten, unkorrigierten Fehlern ändern würde, muss mangels Kenntnis der Datenlage offen bleiben.

740 Auf die Untersuchung der möglichen Auswirkungen auf das Eigenkapital – dieses beläuft sich auf mehrere CHF Mia. – wird wegen offensichtlicher Unwesentlichkeit verzichtet. Ebenso wird darauf verzichtet, den Einfluss auf den Ausweis des Ergebnisses des Segments Personenverkehr näher zu beleuchten, da sich das Segmentergebnis über die Art und Weise, wie und wo eine Rückstellung verbucht wird, relativ einfach steuern lässt.

E. Regionen

741-768 [Aus Gründen des Persönlichkeitsrechts gelöscht]

³⁴⁶ Ausgewiesener Konzerngewinn vor Steuern gemäss geprüften Konzernrechnungen der Jahre 2013 bis 2015.

VII. Gesamtverwaltungsrat Post

A. Rechte und Pflichten des Gesamtverwaltungsrates

1. Pflicht zur Verhinderung von Gesetzesverstössen

769 Die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, welche mit der Geschäftsführung betraut sind, müssen ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren (Art. 717 Abs. 1 OR). Die Treuepflicht bindet den Verwaltungsrat in seinem gesamten Handeln an das Gesellschaftsinteresse.³⁴⁷ Unterlässt es der Verwaltungsrat, Delikte, die dem Gesellschaftsinteresse schaden, zu verhindern, so ist von einer Verletzung der Treuepflicht³⁴⁸ bzw. der Sorgfaltspflicht³⁴⁹ auszugehen.³⁵⁰

770 Dieser Grundsatz gilt auch, wenn die Eingehung von Compliance Risiken zum kurzfristigen Nutzen der Gesellschaft und seiner Investoren erfolgt, beispielsweise bei der Bestechung ausländischer Amtsträger oder der Annahme un versteuerter Vermögenswerte. In solchen Fällen ist nicht das kurzfristige Interesse der Gesellschaft massgebend, sondern das langfristige Gesellschaftsinteresse an einer nachhaltig guten Reputation, bzw. einem nachhaltig hohen Unternehmenswert.³⁵¹ In diesem Sinne gibt es auch «*keine nützliche Rechtsverletzung*», wenn der Gesetzesverstoss im Interesse der Gesellschaft vorgenommen wird und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung im Vergleich zum voraussichtlichen Vorteil vernachlässigbar ist. Die Einhaltung des Rechts ist dem Gesellschaftsinteresse vorgeordnet, das Allgemeininteresse an der Einhaltung des Rechts geht dem Gesellschaftsinteresse vor.³⁵²

2. Business Judgement Rule

771 Gemäss der in den USA entwickelten Business Judgement Rule handelt ein Geschäftsführer nur dann sorgfaltswdrig, wenn er bei einer Entscheidung in einem Interessenskonflikt stand, nicht angemessen und nicht ausreichend informiert war oder bei ihm die Überzeugung fehlte, im besten Interesse der Gesellschaft zu handeln. Die Business Judgement Rule kommt nach US-amerikanischem Recht nicht zur Anwendung, wenn der Geschäftsentscheid gesetzeswidrig ist. Damit übereinstimmend stellt nach schweizerischem Recht die Verletzung zwingender Rechtsvorschriften im Rahmen von Art. 754 OR eine selbstständige haftungsbegründende Pflichtverletzung dar, gehört es doch zur Sorgfaltspflicht der Organe, dafür zu sorgen, dass die Gesellschaft keine Gesetze missachtet, insbesondere nicht die auf ihre Unternehmenstätigkeit anwendbaren spezialgesetzlichen und öffentlichrechtlichen Bestimmungen. Das bringt Art. 716a Abs. 1 Ziff. 5 OR zum Ausdruck.³⁵³

772 Der Massstab für eine zurückhaltende Überprüfung von Geschäftsentscheiden unter Sorgfaltsaspekten kommt im Fall einer Missachtung zwingender Rechtsvorschriften grundsätzlich

347 FREYMOND/VOGT, S. 182; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

348 FREYMOND/VOGT, S. 200; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

349 BUFF, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

350 SETHE/ANDREOTTI, S. 96 f.; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

351 SETHE/ANDREOTTI, S. 98; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

352 NAPOKOJ, S. 359 f. mit weiteren Hinweisen; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

353 VOGT/BÄNZIGER, S. 618 ff.; siehe hierzu auch das Urteil 1B_41/2011 des Bundesgerichts vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1, wonach der Verwaltungsrat «für einen allgemeinen Respekt vor der Rechtsordnung zu sorgen» hat; siehe zum Gesagten sodann BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 563 ff.; BSK-WATTER/ROTH PELLANDA, Art. 716a OR N 24; WEBER, S. 115 ff.

nicht zur Anwendung. Denn die Anwendung solcher Vorschriften ist eine Rechtspflicht der Gesellschaftsorgane, nicht eine Frage der Ausübung von Geschäftsführungsermessen.³⁵⁴

- 773 Dies gesagt, machen sich Verwaltungsratsmitglieder bzw. Geschäftsführungsorgane namentlich verantwortlich, wenn sie die Vorschriften über Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 OR) oder über die Buchführung und Rechnungslegung nicht einhalten.

3. Pflichten im Bereich Compliance

- 774 Aus dem Zusammenwirken der aktienrechtlichen Bestimmungen ergeben sich die Pflichten des Verwaltungsrates im Bereich des Compliance Managementsystems. Weitergehende Rechte und Pflichten können sich aus den zwischen den Mitgliedern des Verwaltungsrates und der Gesellschaft abgeschlossenen Verträgen ergeben. Anhaltspunkte zur Zuständigkeit des Verwaltungsrates finden sich zudem im Swiss Code.³⁵⁵ Dem Verwaltungsrat ist aber ein gewisser Ermessensspielraum bei der konkreten Ausgestaltung des Compliance Managementsystems einzuräumen.

4. Organisation des Compliance Management Systems

4.1. Festlegung der Organisation

- 775 Aus der Organisationsverantwortung des Verwaltungsrates ergibt sich, dass der Verwaltungsrat die Compliance Organisation in den «wesentlichen Grundzügen» festlegen muss.³⁵⁶ Die Pflicht des Verwaltungsrates zur Einrichtung einer zweckmässigen Organisation des Betriebs und damit einer Compliance Organisation ergibt sich indirekt aus der Geschäftsherrenhaftung nach Art. 55 OR.
- 776 Die Organisationsverantwortung des Verwaltungsrates spricht auch Ziffer 20 Swiss Code an, wonach der Verwaltungsrat Massnahmen zur Einhaltung der anwendbaren Normen (Compliance) treffen muss. Die Organisationspflicht betrifft einerseits die Organisation des Verwaltungsrates selbst und andererseits die Organisation im Unternehmen. Ebenso ist der Verwaltungsrat für die Implementierung eines angemessenen IKS und eines zweckmässigen Risikomanagementsystems verantwortlich.³⁵⁷
- 777 Bei der Umsetzung der Compliance Organisation im Geschäftsalltag kommt dem Verwaltungsrat, soweit die Aufgaben und Pflichten nicht durch gesetzliche Pflichten spezifiziert werden, eine sehr weitgehende Gestaltungsfreiheit zu.³⁵⁸ Auch wenn ein Compliance Managementsystem nicht schablonenhaft eingeführt werden kann, haben sich in der Praxis doch Compliance Strukturen entwickelt, die sich allgemein bewährt haben. Vorliegend wird davon ausgegangen, dass ein vollständig eingeführtes Compliance Managementsystem folgende Grundelemente aufweisen sollte:³⁵⁹

- Risikobeurteilung;

354 VOGT/BÄNZIGER, S. 618 ff.

355 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

356 Grundzüge Compliance SwissHoldings/economiesuisse, S. 6; WYSS, S. 37; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 82 ff.

357 FREYMOND/VOGT, S. 188; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 89.

358 JAISLI, S. 226; SETHE/ANDREOTTI, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 89.

359 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 816.

- Kultur;
- Strategie und Ziele;
- Organisation und Struktur (sog. Aufbauorganisation);
- Prozesse (sog. Ablauforganisation);
- Information und Kommunikation;
- Überwachung und Verbesserung; und
- Anreize sowie Sanktionen.

778 Die nähere Festlegung der Organisation des Compliance Managementsystems im Unternehmen in ihren Einzelheiten kann der Verwaltungsrat in einem Organisationsreglement an die Geschäftsleitung delegieren.³⁶⁰ Die Pflicht zur Einhaltung von gesetzlichen, regulatorischen und internen Vorschriften (Compliance) stellt zusammen mit dem Risikomanagement eine eigentliche Führungsaufgabe der Geschäftsleitung dar.³⁶¹ Es ist zentral, dass der Verwaltungsrat die Zuständigkeiten und Verantwortlichkeiten genau umschreibt. Dabei ist insbesondere die Verantwortlichkeit im Verhältnis des Verwaltungsrates zur Geschäftsleitung klar abzugrenzen.³⁶²

4.2. Organisation innerhalb des Verwaltungsrates

779 Der Verwaltungsrat sollte das Thema Compliance auch innerhalb des Verwaltungsrates organisieren. In grösseren Unternehmen hat sich die Bildung von Ausschüssen etabliert, wobei in der Regel drei Ausschüsse gebildet werden (Nominations-, Entschädigungs- und Prüfungsausschuss). Innerhalb des Verwaltungsrates kann Compliance als ein Teil der Überwachungsaufgabe beispielsweise dem Prüfungsausschuss (*Audit Committee*) oder gar einem Compliance Ausschuss zugeordnet werden.³⁶³

4.3. Organisation in einem Konzern

780 In einem Konzern stellt sich für den Verwaltungsrat der Konzernobergesellschaft im Wesentlichen die Frage, welche Compliance Aufgaben zentralisiert werden und welche Aufgaben dezentral in den einzelnen Konzerngesellschaften erledigt werden sollen. Diese Thematik ist u.a. auch mit der Frage des Konzernleitungsrechts bzw. der Konzernleitungspflicht und mit der Frage der Konzernhaftung verknüpft. Da im schweizerischen Recht kein systematisch kodifiziertes Konzernrecht besteht³⁶⁴ und auch die Rechtsprechung einzelfallbezogen ist, sind viele Fragen in der Lehre und Praxis umstritten.³⁶⁵

781 Den Verwaltungsrat der Konzernobergesellschaft trifft eine Konzernleitungspflicht.³⁶⁶ In den Schranken seiner Pflicht zur sorgfältigen Organisation ist der Verwaltungsrat der Konzernobergesellschaft frei, ob und welche Aufgaben er der Konzernobergesellschaft zuordnet und wel-

360 BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 1533a; SETHE/ANDREOTTI, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 91.

361 SETHE/ANDREOTTI, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 90.

362 SETHE/ANDREOTTI, S. 104 f.; RAPOLD, S. 103 f.; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 90.

363 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 92; HOFSTETTER, S. 12; WOHLMANN/BÜHR, S. 563; KURER, S. 117; SETHE/ANDREOTTI, S. 105.

364 Urteil BGer 4A_127/2012 vom 30. Oktober 2012, Erw. 8.3.

365 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 95.

366 FORSTMOSER, § 8 N 131 mit weiteren Hinweisen; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 96.

che er bei den Tochtergesellschaften belässt.³⁶⁷ Er kann demnach die Konzernobergesellschaft beispielsweise als reine Finanzholding oder als Strategieholding konzipieren oder die Tochtergesellschaften vollständig integrieren.³⁶⁸

5. Pflicht zur Einhaltung von Vorschriften

5.1. Mitarbeiter

- 782 Im Unternehmensalltag beginnt die Pflicht zur Einhaltung von gesetzlichen, regulatorischen und internen Vorschriften beim einzelnen Mitarbeiter. Jeder Mitarbeiter ist in seinem Verantwortungs- und Einflussbereich für die Regeleinhaltung in erster Linie selbst verantwortlich.³⁶⁹
- 783 Im Unterschied zum Verwaltungsrat und zur Geschäftsleitung kommt den gewöhnlichen Mitarbeitern jedoch keine abschliessende Aufsichts- und Beurteilungskompetenz zu. Sie müssen sich bei beobachteten Verstössen an die zuständige Abteilung (z.B. eine Compliance Abteilung) wenden.³⁷⁰

5.2. Linienverantwortung

- 784 Die Umsetzung der Compliance Massnahmen im Unternehmensalltag gehört schwergewichtig zur Linienverantwortung der Geschäftsleitung bzw. jedes einzelnen Linienvorgesetzten.³⁷¹ Die Hauptlast der unmittelbaren Umsetzung der Vorgaben trägt somit das obere und das mittlere Kader.³⁷² Dies wird auch vom Prinzip gefordert, wonach diejenige Person die Risiken zu tragen hat, welche vom Nutzen einer risikobehafteten Tätigkeit profitiert. Neben den Aktionären, welche mit ihrem Kapitaleinsatz für fremde Fehler einzustehen haben, sind dies die Führungspersonen, die in der Regel bei gleichzeitig erhöhter Verantwortung eine höhere Entlohnung erhalten.³⁷³

6. Überwachung

6.1. Oberaufsicht des Verwaltungsrates

- 785 Bei der Oberaufsicht des Verwaltungsrates stehen zwei organisatorische Elemente im Vordergrund.³⁷⁴ In erster Linie sollen angemessene Strukturen und Instrumente eine angemessene Überwachung sowie die Berichterstattung über die Ergebnisse dieser Überwachung an den Verwaltungsrat sicherstellen. Andererseits muss der Verwaltungsrat gewisse Kontrollaufgaben vornehmen, wobei seine Kontrollen zwingend die ihm direkt unterstellte Hierarchiestufe (Geschäftsleitung) erfassen müssen.³⁷⁵

367 FORSTMOSER, § 8 N 133; BÖCKLI, Aktienrecht, § 11 N 275 ff. unterscheidet demgegenüber zwischen einem «Einordnungskonzept» bei Tochtergesellschaften die zu 100% oder fast 100% im Eigentum der Obergesellschaft stehen und einem «Aushandlungskonzept» bei Gesellschaften mit ins Gewicht fallenden Minderheitsaktionären.

368 FORSTMOSER, § 8 N 133 ff.; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 96.

369 SETHE/ANDREOTTI, S. 110 wonach daraus noch keine Garantienstellung entsteht.

370 Grundzüge Compliance SwissHoldings/economiesuisse, S. 10.

371 BUFF, S. 26 ff.; SETHE/ANDREOTTI, S. 109 f.

372 ROTH, Kompetenz und Verantwortung, S. 65 ff. LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 105.

373 SETHE/ANDREOTTI, S. 103.

374 FORSTMOSER, § 8 N 63.

375 FORSTMOSER, § 8 N 64; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 106.

- 786 Die normative Beaufsichtigung, d.h. namentlich die Überwachung hinsichtlich der Befolgung der Gesetze, stellt einen Teil der Oberaufsicht dar.³⁷⁶ Zur Oberaufsicht gehört, dass der Verwaltungsrat sich darüber vergewissert, ob die Geschäftsleitung sich an die massgebenden Normen hält. Der Verwaltungsrat hat für einen allgemeinen Respekt vor der Rechtsordnung zu sorgen.³⁷⁷
- 787 Zur Oberaufsicht gehört stets ein Minimum an persönlicher Begleitung der geschäftsführenden Personen.³⁷⁸ Allerdings ist der Verwaltungsrat nicht verpflichtet, die Geschäftsleitung laufend zu beaufsichtigen und ständig zu kontrollieren.³⁷⁹ Der nicht geschäftsführende Verwaltungsrat ist nach herrschender Rechtsprechung nicht verpflichtet, jedes einzelne Geschäft der mit der Geschäftsführung und Vertretung Beauftragten zu überwachen, sondern darf sich auf die Überprüfung der Tätigkeit der Geschäftsleitung und des Geschäftsgangs beschränken.³⁸⁰ Dazu gehört, dass er sich laufend über den Geschäftsgang informiert, Rapporte verlangt, sie sorgfältig studiert, nötigenfalls ergänzende Auskünfte einzieht und Irrtümer abzuklären versucht.³⁸¹
- 788 Aufgrund des sog. Vertrauensgrundsatzes darf sich der Verwaltungsrat grundsätzlich darauf verlassen, dass die Geschäftsleitung die Rechtsnormen und Verhaltensrichtlinien einhält, sofern nicht besondere Umstände das Gegenteil erkennen lassen.³⁸² Die Oberaufsicht setzt jedoch eine kritische Haltung des Verwaltungsrates voraus,³⁸³ welche ein Gleichgewicht zwischen unstatthafter Vertrauensseligkeit und ständigem *Legal Compliance Audit* finden muss.³⁸⁴ Dem Verwaltungsrat obliegt es, auf die Einhaltung von gesetzlichen, regulatorischen und internen Vorschriften hinzuwirken und die Augen im Hinblick auf mögliche Rechtsverletzungen offenzuhalten.³⁸⁵ Diesbezüglich kann der Verwaltungsrat beispielsweise festlegen, dass der *Chief Compliance Officer* bzw. die für Compliance zuständige Person ihm, bzw. dem *Audit Committee* rapportiert. Dadurch kann er sicherstellen, dass ihm von schwierigen Compliance Fällen berichtet wird.³⁸⁶
- 789 Das Aktienrecht regelt die konkrete Handhabung der Oberaufsicht und die Zuständigkeit innerhalb des Verwaltungsrates nicht. Der Swiss Code hält fest, dass der Verwaltungsrat mindestens einmal jährlich darüber Rechenschaft geben muss, ob die für ihn und das Unternehmen anwendbaren Compliance Grundsätze hinreichend bekannt sind und ihnen dauernd nachgelebt wird (Ziffer 20 Swiss Code Punkt 2). Weiter soll sich gemäss Swiss Code der Prüfungsausschuss ein Bild vom Stand der Einhaltung der Normen in der Gesellschaft machen (Ziffer 24 Swiss Code Punkt 2).³⁸⁷

376 Urteil BGer 1B_41/2011 vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1.

377 Urteil BGer 1B_41/2011 vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1 mit Hinweis auf BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 378 ff.; BSK OR II-WATTER/ROTH PELLANDA, Art. 716a N 23 ff.

378 Urteil BGer 1B_41/2011 vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1.

379 BUFF, S. 106; FREYMOND/VOGT, S. 189; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 108.

380 Urteil BGer 1B_41/2011 vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1; BGE 114 V 223, Erw. 4a.

381 Urteil BGer 1B_41/2011 vom 24. März 2011, Erw. 2.3.1; BGE 114 V 223, Erw. 4a wonach die *cura in custodiendo* das Kernstück der nicht delegierbaren Sorgfaltspflichten bildet.

382 BGE 120 IV 300; SETHE/ANDREOTTI, S. 114.

383 FORSTMOSER, § 8 N 79.

384 BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 379.

385 BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 379; FREYMOND/VOGT, S. 189.

386 HOFSTETTER, S. 12; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 109.

387 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 110.

6.2. Pflicht des Verwaltungsrates zum Einschreiten

- 790 Jedes Verwaltungsratsmitglied muss auf erkannte Misstände (namentlich im Bereich der finanziellen Führung; beim Feststellen von Fehlleistungen unterstellter Geschäftsleitungsmitglieder) hinweisen und auf angemessene Massnahmen beharren.³⁸⁸ Entsteht aus den Informationen beim Verwaltungsrat der Verdacht falscher oder unsorgfältiger Ausübung der delegierten Geschäftsführung, ist er verpflichtet, sogleich die erforderlichen Abklärungen zu treffen und eine genaue und strenge Kontrolle hinsichtlich der Beobachtung gesetzlicher Vorschriften auszuüben.³⁸⁹ Unter Umständen muss er eine unternehmensinterne Untersuchung anordnen.
- 791 Der Verwaltungsrat hat einzuschreiten, wenn sich ein konkreter Verdacht ergibt, dass anwendbare Normen verletzt worden sind.³⁹⁰ Dies ergibt sich u.a. aus der aktienrechtlichen Sorgfaltpflicht.³⁹¹
- 792 Der Verwaltungsrat muss fehlerhaftes Verhalten sanktionieren, will er sich im Rahmen der Aufarbeitung des Organisations- und Überwachungsdefizits nicht selber einem Haftungsrisiko aussetzen.³⁹² Der Verwaltungsrat kann im Einzelfall verpflichtet sein, mittels Verantwortlichkeitsklage gegen pflichtwidrig handelnde Organmitglieder vorzugehen.³⁹³
- 793 Unter Umständen hat der Verwaltungsrat bei Verdacht, dass im Unternehmen eine strafrechtlich relevante Handlung stattgefunden hat, Strafanzeige zu erstatten. Dem Dilemma, dass der Verwaltungsrat sich aus der Organhaftung selber oder das Unternehmen über Art. 102 StGB einem Haftungsrisiko aussetzt, muss der Verwaltungsrat im Einzelfall Rechnung tragen.³⁹⁴ Für das betroffene Unternehmen besteht allerdings grundsätzlich keine Pflicht zu einer Strafanzeige. Im Rahmen der Untersuchungs- und allfälliger Gerichtsverfahren läuft das Unternehmen Gefahr, in negative Schlagzeilen zu geraten.³⁹⁵ In der Praxis wird deshalb üblicherweise auf die Erstattung einer Strafanzeige gegen den fehlbaren Mitarbeiter verzichtet.³⁹⁶ Der Verwaltungsrat darf aber nicht ohne sachlichen Grund auf eine Sanktionierung verzichten, möchte er die Compliance Kultur nicht zu einem toten Buchstaben erklären.³⁹⁷

6.3. Pflicht, aus den Verstössen die richtigen Schlussfolgerungen zu ziehen

- 794 Der Verwaltungsrat muss nach festgestellten und sanktionierten Verstössen die richtigen Schlussfolgerungen aus den Verstössen ziehen. Aus der Oberaufsicht ergibt sich auch die Pflicht, die Compliance Organisation laufend den veränderten Geschäftsprozessen und Geschäftsfeldern anzupassen, sie regelmässig auf ihre Wirksamkeit hin zu überprüfen und dabei festgestellte Fehler auszumerzen.³⁹⁸

388 MÜLLER/LIPP/PLÜSS, 284.

389 BGE 114 V 224, Erw. 4a mit Hinweisen; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 111.

390 BUFF, S. 108.

391 FREYMOND/VOGT, S. 186 mit weiteren Hinweisen betreffend Insiderdelikten; BUFF, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 112.

392 Grundzüge Compliance SwissHoldings/economiesuisse, S. 7; SETHE/ANDREOTTI, S. 114.

393 SETHE/ANDREOTTI, S. 115; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 113.

394 SETHE/ANDREOTTI, S. 115; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 113.

395 SETHE/ANDREOTTI, S. 115; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 113.

396 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 113; TEWLIN, S. 76.

397 SETHE/ANDREOTTI, S. 115; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 113.

398 Grundzüge Compliance SwissHoldings/economiesuisse, S. 7, S. 14; SETHE/ANDREOTTI, S. 115.

6.4. Interne Revision

- 795 Der Verwaltungsrat kann für die Prüfungs- und Überwachungsaufgaben eine Interne Revision einrichten.³⁹⁹
- 796 Die Interne Revision ist dem Verwaltungsrat oder einem Ausschuss des Verwaltungsrates direkt unterstellt. Die Interne Revision arbeitet unabhängig von den täglichen Geschäftsprozessen. Sie unterstützt und verbessert die Tätigkeit der anderen Überwachungseinheiten.⁴⁰⁰ Im Rahmen des Compliance Managementsystems prüft die Interne Revision, ob die Aufgaben der Compliance Verantwortlichen richtig und vollständig wahrgenommen werden (*Control of Controls*).⁴⁰¹ Neben der Prüfungsfunktion hat die Interne Revision auch eine beratende Funktion.⁴⁰² Die Interne Revision braucht auf der einen Seite eine organisatorische Einbindung, die stark durch den Verwaltungsrat, die Unternehmensleitung und den Prüfungsausschuss (*Audit Committee*) unterstützt wird, und auf der anderen Seite genügend personelle, methodische und fachliche Ressourcen.⁴⁰³

B. Erste summarische Beurteilung der Organisation

- 797–829 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Kenntnis des Gesamtverwaltungsrates

- 830–834 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

399 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 115.

400 NAPOKOJ, N 46.

401 ROTH, Corporate Governance, Rz. 216; NAPOKOJ, N 46.

402 LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 116.

403 ZK-EBERLE/LENGAUER, Vor Art. 727 – 731a OR N 70.

VIII. Präsident des Verwaltungsrates

A. Rechte und Pflichten des Präsidenten des Verwaltungsrates

1. Organisationsreglement Post 2011

- 835 Für den für die Prüfung Ortsbus massgebenden Zeitraum vom 14. Mai 2013 (Antrittsvisite) bis zum 24. September 2013 (Sitzung Verwaltungsrat) war das Organisationsreglement Post 2011 anwendbar.
- 836 Gemäss Organisationsreglement 2011 leitet der Präsident des Verwaltungsrates die Sitzungen des Verwaltungsrates und nimmt alle Rechtshandlungen vor, die von Gesetzes wegen oder aufgrund dieses Reglements den Kompetenzen des Verwaltungsrates entsprechen. Im Falle der Verhinderung des Präsidenten übernimmt ein Vizepräsident dessen Aufgaben und Befugnisse.⁴⁰⁴
- 837 Der Verwaltungsratspräsident ist gemäss Organisationsreglement 2011 zuständig für Angelegenheiten der Unternehmung:⁴⁰⁵
- die Überwachung der Geschäftstätigkeit der Unternehmung (Ziffer 1);
 - die Pflege der guten Beziehungen mit den Oberbehörden (Eigner) und den wichtigsten Ansprechgruppen in Wirtschaft und Politik auf eidgenössischer, kantonaler und kommunaler Ebene (Ziffer 2);
 - die Regelung von allfälligen Konflikten, die sich aus den Konzernweisungen des Verwaltungsrates an die Vertreter der Post in den Konzerngesellschaften einerseits und gesetzlichen Anforderungen bzw. vertraglichen Vereinbarungen mit Partnern andererseits ergeben (Ziffer 3);
 - die Information und Kommunikation gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates. In Abstimmung mit der nach Ziffer 2.5.1/10 verabschiedeten Kommunikationspolitik sowie in Beachtung des «One-Voice-Prinzips» regelt der Verwaltungsrat die Zuständigkeiten des Präsidenten und des Konzernleiters bezüglich Information und Kommunikation in einer eigenen Weisung (Ziffer 4).
- 838 Der Verwaltungsratspräsident ist gemäss Organisationsreglement 2011 zuständig für Angelegenheiten des Verwaltungsrates:⁴⁰⁶
- die Vertretung des Verwaltungsrates bei externen und internen Anlässen (Ziffer 1);
 - der Entscheid über die Verwendung der dem Verwaltungsrat zustehenden und budgetierten Mittel für Abklärungen und Beratungen (Ziffer 2);
 - die Sicherstellung des reglementarischen Rechts der Verwaltungsräte bezüglich Einsicht in die Dokumente sowie Auskunft über Tätigkeiten der Unternehmung und ihrer Konzerngesellschaften (Ziffer 3).

404 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.1.

405 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.2.1.

406 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.2.2.

- 839 Der Verwaltungsratspräsident ist gemäss Organisationsreglement 2011 zuständig für Angelegenheiten des Sekretariates des Verwaltungsrates und der Internen Revision:⁴⁰⁷
- die Führung und Überwachung der dem Präsidenten untergeordneten Stellen (Ziffer 1);
 - den Einsatz der Internen Revision (Ziffer 2).
- 840 Der Verwaltungsratspräsident ist gemäss Organisationsreglement 2011 zuständig für Angelegenheiten betreffend Konzernleitung:⁴⁰⁸
- die Oberaufsicht der Konzernleitung, insbesondere im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Reglemente und Weisungen, soweit diese Aufgabe nicht ausdrücklich oder von Fall zu Fall einem anderen Organ als dem Verwaltungsrat zugeordnet ist oder vom Verwaltungsrat selber wahrgenommen wird (Ziffer 1);
 - die Vorschläge für die Wahl der Mitglieder der Konzernleitung (Ziffer 2);
 - das Führen eines jährlichen Beurteilungsgesprächs mit dem Konzernleiter (Ziffer 3);
 - den permanenten, engen und vertrauensvollen Informationsaustausch mit dem Konzernleiter über alle wichtigen Fragen der Unternehmung. Der Präsident und der Konzernleiter arbeiten eng zusammen, koordinieren ihre Tätigkeiten mindestens zweimal pro Monat und behandeln an diesen Treffen alle Fragen, die von gegenseitigem Interesse sind (Ziffer 3).

2. Verwaltungspräsident als Garant der Information

- 841 Der Präsident des Verwaltungsrates ist für die Einberufung der Verwaltungsratssitzungen zuständig.⁴⁰⁹ Der Präsident stellt die Traktandenliste für die Sitzung auf.⁴¹⁰ Unterlagen zu den Traktanden sollten in der Regel zehn Tage vor der Sitzung per Post versandt werden.⁴¹¹
- 842 Der Präsident ist nicht nur für die formellen Obliegenheiten (Traktandenliste, Unterzeichnung der Protokolle) verantwortlich, sondern auch für materielle Belange.⁴¹² Gemäss Ziffer 15 Swiss Code sorgt der Präsident des Verwaltungsrates im Zusammenwirken mit der Geschäftsführung für eine rechtzeitige Information über alle für die Willensbildung und die Überwachung erheblichen Aspekte der Gesellschaft.

B. Kenntnis der früheren Präsidenten des Verwaltungsrates

- 843–844 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Erste summarische Beurteilung

- 845–865 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

407 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.2.3.

408 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.2.4.

409 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 2.1.2.

410 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 2.1.3.

411 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 2.1.3.

412 MÜLLER/LIPP/PLÜSS, S. 76.

IX. Audit Committee

A. Vorbemerkungen

- 866 Gestützt auf Art. 716a Abs. 2 OR ist der Verwaltungsrat befugt, dauernd Ausschüsse oder ad hoc-Arbeitsgruppen aus seiner Mitte zu bilden und diesen die Vorbereitung und die Ausführung seiner Beschlüsse oder die Überwachung der Geschäfte zuzuweisen. Diesfalls hat der Verwaltungsrat für eine angemessene Berichterstattung an das Gesamtgremium zu sorgen (Art. 716a Abs. 2 Satz 2 OR).
- 867 Es ist unbestritten, dass der Verwaltungsrat einer grösseren Gesellschaft seine Aufgaben nur mit einer Arbeitsteilung zweckmässig zu bewältigen vermag. Eine Arbeitsteilung ist auch im Bereich der unentziehbaren und unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrates gemäss Art. 716a Abs. 1 OR unerlässlich, wobei die Arbeitsteilung im Bereich des Aufgabenkatalogs von Art. 716a Abs. 1 OR stets ohne Delegation der Entscheidungskompetenz stattfindet.⁴¹³
- 868 Der Verwaltungsrat ist unter Vorbehalt von Art. 716 Abs. 1 OR in der Lage, bestimmte Gegenstände einem Ausschuss zum endgültigen Entscheid zu übertragen. Es liegt dann eine echte Delegation vor, und die Verantwortung des Gesamtverwaltungsrats schränkt gemäss Art. 754 Abs. 2 OR auf die *cura in eligendo, instruendo et custodiendo* ein.⁴¹⁴
- 869 Von der Delegation ist die blosser Aufgabenzuweisung an Ausschüsse insbesondere im Bereich der unübertragbaren Kernaufgaben des Verwaltungsrates nach Art. 716a OR zu unterscheiden. Die meisten Aufgaben, die der Verwaltungsrat einem seiner Ausschüsse zuweist, beschränken sich auf die Vorbereitung von Entscheiden und die Überwachung ihrer Ausführung. Die letzte Entscheidung und die Gesamtverantwortung verbleiben entsprechend beim Verwaltungsrat.
- 870 Im Bereich der blossen Aufgabenzuweisung an Ausschüsse im Bereich des unentziehbaren Aufgabenkatalogs nach Art. 716a OR findet Art. 754 Abs. 2 OR keine (direkte) Anwendung, weshalb keine automatische Einschränkung der Haftung auf die «drei curae» (siehe dazu Rz. 868) stattfindet.⁴¹⁵ Zu einer Haftungsbeschränkung für die übrigen Verwaltungsratsmitglieder führt eine Aufgabenzuweisung grundsätzlich nicht.⁴¹⁶
- 871 Die Lehre ist geteilter Meinung, ob Art. 754 Abs. 2 OR im Falle der befugten Aufgabenzuweisung analog Anwendung finden soll oder ob der Gesamtverwaltungsrat bzw. sämtliche Verwaltungsratsmitglieder uneingeschränkt vergleichbar mit der Haftung nach Art. 101 OR haften sollen.
- 872 Jedenfalls dürfen Fehler in der Entscheidungsvorbereitung dann den nicht beteiligten Verwaltungsratsmitgliedern nicht entgegengehalten werden, wenn sie diese Fehler nicht erkennen konnten. Das nicht im Ausschuss vertretene Verwaltungsratsmitglied kann dann nicht zur Verantwortung gezogen werden, wenn ein Auftrag an einen Ausschuss unter Beachtung der drei *curae* erfolgte und die Fehler nicht erkennbar waren, wobei vom nicht im Ausschuss vertretenen Verwaltungsrats-Mitglied erwartet werden darf, dass es die zentralen Grundannahmen hinfragt. Erhält dieses Mitglied aber beispielsweise auf eine Rückfrage die Antwort, man hätte

413 BÖCKLI, Aktienrecht, §13 N 405b mit weiteren Hinweisen.

414 BÖCKLI, Aktienrecht, §13 N 424.

415 BÖCKLI, Aktienrecht, §18 N 130a.

416 WATTER, S. 188.

diese Annahmen sorgfältig verifiziert, darf es sich auf diese Auskunft verlassen.⁴¹⁷ Dies muss umso mehr gelten, wenn ein einzelnes Verwaltungsratsmitglied nachweislich dem Gesamtgremium absichtlich Informationen unterdrückt.

873 Der Swiss Code empfiehlt in Ziffer 22 ff. die Bildung eines Audit Committee, eines Entschädigungsausschusses und eines Nominierungsausschusses.

B. Rechte und Pflichten

1. Grundlagen

874 Ein Audit Committee hat als Ausschuss des Verwaltungsrates nach Art. 716a Abs. 2 OR die drei folgenden Aufgaben zu erfüllen:

- Überwachung der externen Revision, namentlich ihrer Wirksamkeit und ihrer Unabhängigkeit;
- Überwachung des internen Kontrollsystems (IKS), insbesondere die kritische Begleitung der Internen Revision, der Risikobehandlung und der Compliance sowie die eigenständige Auswertung der Internen Revisionsberichte;
- Durcharbeitung und Hinterfragung des Jahresabschlusses.⁴¹⁸

875 Gemäss Ziffer 24 der Swiss Code bildet sich das Audit Committee ein eigenständiges Urteil über die externe und Interne Revision, das interne Kontrollsystem und den Jahresabschluss.

876 Der grösste Teil der Arbeit des Audit Committee besteht in den folgenden drei Aufgaben:

- in der sorgfältigen Durchsicht des vom Unternehmungsleiter und seinem Finanzdirektor erstellten Rechenwerks;
- im Stellen gezielter Fragen zum besseren Verständnis der Zusammenhänge und zur Beurteilung der Qualität sowohl der Rechnungslegung als auch der Prüfungsarbeit;
- aus der abschliessenden Beurteilung der Antworten im Hinblick auf deren intellektuellen Schlüssigkeit und Glaubwürdigkeit sowie auf die Bedeutung.⁴¹⁹

877 Es ist festzuhalten, dass die Mittel und die Methodik des Audit Committee «*beschränkte Tragweite*»⁴²⁰ haben. Das Audit Committee stellt weder selber den Jahresabschluss auf, noch nimmt es einen «*Super Audit*» vor.⁴²¹ Das Audit Committee ist insbesondere ausser Stande, selbst eine Bestätigung abzugeben, dass der Jahresabschluss mit den anwendbaren Rechnungslegungsregeln übereinstimmt.

417 WATTER, S. 189.

418 BÖCKLI, Audit Committee, Rz. 7.

419 BÖCKLI, Audit Committee, Rz. 10.

420 BÖCKLI, Audit Committee, Rz. 10.

421 BÖCKLI, Audit Committee, Rz. 10 mit weiteren Hinweisen.

2. Reglement des VRA A&R 2012

- 878 Gestützt auf Ziffer 3.1 des Organisationsreglements Post 2011 (siehe dazu Rz. 231) wurde das Reglement des VRA A&R («Reglement VRA A&R») erlassen. Im Zeitpunkt der Prüfung Ortsbus durch die Interne Revision war die Version 02.03, Ausgabedatum 25. September 2012 (Reglement des VRA A&R 2012), anwendbar.
- 879 Gemäss Ziffer 1 des Reglements des VRA A&R 2012 widmet sich der VRA A&R insbesondere den folgenden Themenbereichen:
- Ausgestaltung des Rechnungswesens und der finanziellen Berichterstattung;
 - Ausgestaltung der strategischen Planung und Überwachung der Zielerreichung;
 - Risikomanagement, Compliance (mit Ausnahme der Anlage- und Risikopolitik, der operativen Risiken und der Compliance PostFinance, welche im VRA PF behandelt werden) und Informatik;
 - Interne und externe Revision.
- 880 Weiter hält Ziffer 1 des Reglements des VRA A&R 2012 fest, dass der VRA A&R den Verwaltungsrat als oberstes Unternehmensleitungs- und Aufsichtsorgan der Post in den vorgenannten Aufgabengebieten (siehe dazu Rz. 879) wirkungsvoll unterstützen soll. Der VRA A&R soll eng mit dem Verwaltungsrat, mit dem Management und mit der Internen und Externen Revision zusammenarbeiten.
- 881 Dem Ausschuss sollen Personen angehören, die von Interessensbindungen frei sind sowie über das erforderliche Know-how und über ausreichende Erfahrung im Finanz- und Compliance Bereich verfügen («*financial literacy*»).
- 882 Gemäss Ziffer 4.2 Reglement des VRA A&R 2012 leitet der Vorsitzende die Sitzungen des Ausschusses. Zudem nehmen der Konzernleiter Post und der Leiter Finanzen als ständige Teilnehmer ohne Stimmrecht an den Sitzungen des Ausschusses teil.
- 883 Nach Ziffer 3 des Reglements des VRA A&R 2012 ist der Vorsitzende für die Arbeitsorganisation und Einberufung des Ausschusses sowie die periodische Berichterstattung an den Verwaltungsrat verantwortlich. Ziffer 4.4 besagt zudem, dass der Vorsitzende des Ausschusses dem Verwaltungsrat periodisch Bericht erstattet und Empfehlungen unterbreitet. Weiter legt Ziffer 4.4 fest, dass über die Sitzungen des Ausschusses ein Protokoll geführt wird, das die Anträge und die Beschlüsse dokumentiert.

3. VRA ARC

- 884 Gestützt auf Ziffer 3.1.1 des Organisationsreglement Post 2013 hat der Verwaltungsrat das Reglement VRA ARC «*Die Schweizerische Post AG*» erlassen (Reglement VRA ARC 2013).⁴²²
- 885 Ziffer 2 des Reglements VRA ARC 2013 äussert sich zu den Verantwortlichkeiten des VRA ARC. Der VRA ARC unterstützt den Verwaltungsrat als oberstes Unternehmensleitungs- und Aufsichtsorgan der Post in den ihm zugewiesenen Aufgabengebieten wirkungsvoll. Er arbeitet eng mit dem Verwaltungsrat, dem Management und der internen und externen Revision zusammen.

422 Ausgabedatum der V1 ist der 16. Dezember 2013, Inkrafttreten 1. Januar 2014.

886 Der VRA ARC widmet sich insbesondere den folgenden Themenbereichen:

- Ausgestaltung des Rechnungswesens und der finanziellen Berichterstattung;
- Ausgestaltung der strategischen Finanzplanung und Überwachung der Zielerreichung;
- Risikomanagement;
- Eckwerte für eine Compliance Struktur, die der strukturierten Überprüfung der Einhaltung der internen und externen Gesetzes- und Ethikvorgaben dient;
- interne und externe Revision.

C. Kenntnisse der Mitglieder

887–889 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

D. Vorsitzender des Ausschusses Audit & Risk

890–897 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

E. Erste summarische Beurteilung

898–906 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

X. Interne Revision Post

A. Rechte und Pflichten

1. Rechtsgrundlagen

1.1. Organisationsreglement 2011

907 Gemäss Organisationsreglement 2011 Ziffer 4.4. verfügt der Verwaltungsrat über eine Interne Revision, welche ihn von den Überwachungsaufgaben entlastet. Die Interne Revision arbeitet gemäss dem vom Verwaltungsrat erlassenen Reglement und ist dem Präsidenten des Verwaltungsrates unterstellt, welcher ihr gegenüber ausschliesslich weisungsbefugt ist.⁴²³

908 Für den für die Prüfung Ortsbus massgebenden Zeitraum vom 14. Mai 2013 (Antrittsvisite) bis zum 17. September 2013 (Sitzung VRA ARC) war das Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011 anwendbar.

1.2. Internationale Standards

909 Anwendbar war sodann der Internationale Standard für die berufliche Praxis der Internen Revision 2013. Gemäss Ziffer 2420 müssen Revisionsberichte richtig, objektiv, klar, prägnant, konstruktiv und vollständig sein und zeitnah erstellt werden. Vollständige Berichte lassen keinerlei für die Berichtsempfänger wichtigen Informationen aus und enthalten alle wesentlichen Informationen und Feststellungen zur Erläuterung der Empfehlungen und Schlussfolgerungen.

2. Aufgaben

910 Die Interne Revision überprüft, ob die vom Verwaltungsrat vorgegebene Strategie eingehalten wird. Zu diesem Zweck prüft und bewertet sie die Prozesse, die eine ordnungsgemässe Geschäftsführung und Rechnungslegung, eine wirksame und effiziente Geschäftstätigkeit und die Einhaltung von Gesetzen und Richtlinien sicherstellen.

3. Unterstellung

3.1. Organisationsreglement Post 2011

911 Gemäss Ziffer 4.4. des Organisationsreglements Post 2011 war die Interne Revision dem Präsidenten des Verwaltungsrates unterstellt.

3.2. Organisationsreglement Post 2013

912 Gemäss Ziffer 8 des Organisationsreglements Post 2013 ist die Konzernrevision funktional dem Verwaltungsrat unterstellt, wobei die fachliche Führung durch den Vorsitzenden des VRA ARC und die personelle Führung durch den Verwaltungsratspräsidenten erfolgt.

3.3. Reglement der Internen Revision

913 Gemäss Ziffer 1.3 des Reglements der Internen Revision vom 1. Dezember 2011 ist die Interne Revision dem Verwaltungsrat unterstellt, um eine grösstmögliche Unabhängigkeit zu gewährleisten. Damit wick das Reglement von Ziffer 4.4. des Organisationsreglements Post 2011 und

423 Organisationsreglement Post 2011, Ziffer 4.4.

früheren Reglementen der Internen Revision ab, welche die Interne Revision dem Präsidenten des Verwaltungsrats unterstellten.⁴²⁴

914 Die laufende Geschäftstätigkeit und Zusammenarbeit mit dem VRA A&R werden mit dem Sekretariat des Verwaltungsrates abgestimmt.⁴²⁵

915 Die Interne Revision kommuniziert mit dem Verwaltungsrat und dem VRA A&R nach Bedarf.⁴²⁶

4. Berichtswesen

916 Ziffer 6.1. des Reglements der Internen Revision vom 1. Dezember 2011 verlangt, dass die Berichterstattung transparent und stufengerecht erfolgt.

917 Quartalsweise werden die Berichte im VRA A&R besprochen.⁴²⁷

918 Bei schwerwiegenden Vorkommnissen orientiert die Interne Revision unverzüglich den Präsidenten des Verwaltungsrates, den Vorsitzenden des VRA A&R sowie den Konzernleiter.⁴²⁸

919 Stellt die Interne Revision Mängel von grundsätzlicher oder erheblicher finanzieller Bedeutung fest, ist unverzüglich die Eidgenössische Finanzkontrolle zu informieren.⁴²⁹

920 Bei Bedarf erfolgt eine mündliche Berichterstattung an die Konzernleitung, um die schriftlichen Revisionsberichte zu erläutern und zu ergänzen.⁴³⁰

5. Adressat und Verantwortlichkeiten

921 Adressat des Management Summary und der Detailfeststellungen sind die geprüften Organisationseinheiten, deren vorgesetzte Stelle sowie allfällig weitere betroffene Stellen.⁴³¹

922 Innerhalb eines Jahres erfolgt eine risikogewichtete Nachprüfung der vereinbarten Massnahmen. Der VRA A&R wird über die Ergebnisse der Nachprüfungen vierteljährlich informiert. Er entscheidet bei Bedarf über weitergehende Massnahmen.⁴³²

B. Kenntnis durch die Prüfung Ortsbus

923-932 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Erste summarische Beurteilung

933-941 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

424 Reglement der Internen Revision vom 2. November 2009, Ziffer 1.3.; Reglement der internen Revision vom 1. September 2003, Ziffer 1.2.

425 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 1.3.

426 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 1.3.

427 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 6.1.

428 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 6.1.

429 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 6.1.

430 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 6.1.

431 Reglement der Internen Revision vom 1. Dezember 2011, Ziffer 6.2.

432 Ziffer 6.2. des Reglements der Internen Revision vom 1. Dezember 2011.

XI. Gesamtkonzernleitung Post

A. Rechte und Pflichten

1. Grundlagen

- 942 Im Schweizer Recht besteht keine Kodifikation des Konzernrechts. Es sind – soweit möglich und passend – grundsätzlich die hergebrachten Normen des Gesellschaftsrechts, insbesondere des Aktienrechts, heranzuziehen und anwendbar. Vieles ist im Übrigen der Praxis überlassen.⁴³³
- 943 Sodann ist die Regelung der Geschäftsführung im Gesetz bloss fragmentarisch. Eine umfassende Ordnung fehlt (vgl. Art. 716b, Art. 717 Abs. 1 und Art. 754 OR).⁴³⁴ Die Geschäftsführung obliegt nach gesetzlicher Konzeption grundsätzlich dem Verwaltungsrat (Art. 716 Abs. 2 OR). Nach Art. 716b Abs. 1 OR können die Statuten den Verwaltungsrat jedoch ermächtigen, die Geschäftsführung nach Massgabe eines Organisationsreglements ganz oder zum Teil an einzelne Mitglieder oder Dritte (als «*Geschäftsführung*», «*Geschäftsleitung*» oder eben «*Konzernleitung*» bezeichnet) zu übertragen. Das Organisationsreglement ordnet die Geschäftsführung, bestimmt die hierfür erforderlichen Stellen und umschreibt deren Aufgaben (Art. 716b Abs. 2 OR).
- 944 Die Pflichten der Konzernleitung und ihrer Mitglieder ergeben sich in diesem Fall somit grundsätzlich aus dem Organisationsreglement, den spezifischen gesetzlichen Bestimmungen über die Geschäftsführung und der (auch analogen) Anwendung der Gesetzesnormen über den Verwaltungsrat.

2. Einhaltung der Rechtsordnung als Sorgfaltspflicht

- 945 Die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, welche mit der Geschäftsführung betraut sind, müssen ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren (Art. 717 Abs. 1 OR). Zur Sorgfaltspflicht gehört auch die Einhaltung der Rechtsordnung (siehe dazu Rz. 1045). Die Umsetzung der Compliance Massnahmen im Unternehmensalltag gehört nach herrschender Lehre schwergewichtig zur Linienverantwortung der Geschäftsleitung bzw. jedes einzelnen Linienvorgesetzten. Dies wurde auch in der Weisung Compliance Programm der Post vom 7. April 2004 so festgehalten (siehe dazu Rz. 782 ff.).

3. Festlegung der Organisation

- 946 Die Festlegung der Organisation des Compliance Managementsystems im Unternehmen in ihren Einzelheiten kann der Verwaltungsrat in einem Organisationsreglement an die Geschäftsleitung delegieren.⁴³⁵
- 947 Die Pflicht zur Einhaltung von gesetzlichen, regulatorischen und internen Vorschriften (Compliance) stellt zusammen mit dem Risikomanagement eine eigentliche Führungsaufgabe der Geschäftsleitung dar.⁴³⁶

433 VON DER CRONE, § 15 N 1.

434 KRNETA, N 1698.

435 BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 N 1533a; SETHE/ANDREOTTI, S. 109; LENGAUER/RUCKSTUHL, Rz. 91.

436 SETHE/ANDREOTTI, S. 109.

4. Anwendbare Reglemente und Weisungen

- 948 Bis zum 26. Juni 2013 war die Post als öffentlich-rechtliche Anstalt organisiert. Folgende Reglemente waren anwendbar:
- Bis zum 30. September 2013 war das Organisationsreglement Post (Ausgabedatum 1. November 2011, Organisationsreglement Post 2011) anwendbar.
 - Gestützt auf Ziffer 4.3. des Organisationsreglements Post 2006 wurde das Reglement der Konzernleitung Post vom 18. April 2007 erlassen, welches am 1. Juli 2007 (Reglement Konzernleitung 2007) in Kraft trat.
 - Gestützt auf Ziffer 7 Reglement Konzernleitung 2007 war ergänzend die Geschäfts- und Zuständigkeitsordnung Post (GZO Post 2007) vom 18. April 2007 anwendbar, welche am 1. Juli 2007 in Kraft trat.
- 949 Am 26. Juni 2013 erfolgte die Umwandlung in eine spezialgesetzliche Aktiengesellschaft.
- Am 30. September 2013 trat das Organisationsreglement «Die Schweizerische Post AG» (Organisationsreglement Post 2013) in Kraft.
 - Gestützt auf Ziffer 9.2. des Organisationsreglements Post 2013 wurde die Organisationsweisung inklusive Geschäfts- und Zuständigkeitsordnung (GZO) «Die Schweizerische Post AG» vom 20. Dezember 2013 erlassen, welche am 1. Januar 2014 in Kraft trat (GZO Post 2013). Die GZO 2013 wurde in der Folge mehrmals angepasst (Version V01.02 und V01.03 Inkrafttreten 21. Mai 2014, Version V02.01 Inkrafttreten 1. Juli 2015).

5. Verantwortlichkeiten bis 30. September 2013

5.1. Delegation der Geschäftsführung

- 950 Die Rechte und Pflichten der Konzernleitung waren im Organisationsreglement Post 2011 in Ziffer 5 geregelt. Danach übertrug der Verwaltungsrat im Rahmen der gesetzlichen Bestimmungen und der in diesem Reglement enthaltenen Vorschriften die gesamte Geschäftsführung der Post und des Konzerns an die Konzernleitung. Die Konzernleitung nahm alle Aufgaben wahr, die nicht dem Verwaltungsrat vorbehalten waren.⁴³⁷

5.2. Geschäftsbereiche

- 951 Gemäss Organisationsreglement Post 2011 Ziffer 5.2. waren die Mitglieder der Konzernleitung für die operative Führung des ihnen zugeteilten Bereichs verantwortlich und vertraten die ihnen nachgeordneten Bereiche in der Konzernleitung.
- 952 Gemäss Reglement Konzernleitung 2007 Ziffer 1.1. bestanden folgende Konzernbereiche und Bereiche:
- Geschäftskundenlösungen (Konzernbereich)
 - PostAuto (Konzernbereich)
 - PostFinance (Konzernbereich)
 - PostLogistics (Konzernbereich)

437 Organisationsreglement 2011, Ziffer 5.2.

- PostMail (Konzernbereich)
- Poststellen und Verkauf (Konzernbereich)
- Swiss Post International (Konzernbereich)
- Finanzen (Bereich)
- Personal (Bereich)

5.3. Geschäfte und Beschlussfassungen

953 Das Reglement Konzernleitung 2007 Ziffer 3.3. bis Ziffer 3.5 unterscheidet zwischen folgenden Geschäften:

- Antragsgeschäfte: Verlangte ein Mitglied einen Grundsatz- oder einen Vorentscheid, den Entscheid in einem Sachgeschäft oder den Erlass von einem Vorgabedokument, sind die Regeln für Antragsgeschäfte zu beachten.
- Aussprachegeschäfte: Verlangt ein Mitglied einen Richtungs- oder Vorgehensentscheid, sind die Regeln für Aussprachegeschäfte zu beachten.
- Informationsgeschäft: Will ein Konzernleitungsmitglied über bestimmte Sachverhalte informieren, sind die Regeln für Informationsgeschäfte zu beachten.

954 In Zusammenhang mit den Sitzungen der Konzernleitung kann nach Reglement Konzernleitung 2007 Ziffer 3.2 jedes Mitglied verlangen, dass seine eigenen Geschäfte traktandiert werden. Darüber hinaus kann es Anregungen und Vorschläge von konzernweiter oder bereichsweiter Bedeutung traktandieren lassen.

5.4. Zuständigkeiten

955 Die GZO Post 2007 unterscheidet zwischen Entscheid (E) und Federführung (F). Bei den Zuständigkeiten wird zwischen folgenden Funktionen unterschieden:

- Verwaltungsrat (VR)
- Konzernleitung (KL)
- Konzernleiter (KLe)
- Konzernleitungsmitglied (KLM)

956 Im Zusammenhang mit der Umbuchungspraxis der PostAuto dürften folgende Funktionen zuständig gewesen sein:

- Operative Führung des zugeteilten Bereichs PostAuto (Organisationsreglement Post 2011 Ziffer 5.2.): Zuständiges Konzernleitungsmitglied.
- Vertretung gegenüber Aufsichtsstellen und Regulierungsbehörden (GZO Post 2007 Ziffer I. 5.4.): Entscheid Konzernleiter, Federführung Generalsekretariat.
- Beizug externer Rechtsberatung (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.1): Entscheid Konzernleiter, Federführung Generalsekretariat.
- Vorgabedokumente Compliance, Beschaffungsrecht, Datenschutzrecht, Kartellrecht, Immaterialgüterrecht, Geldwäschereiprävention (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.2): Entscheid Kon-

zernleitung, Federführung Generalsekretariat (sowie Konzerneinkauf beim Beschaffungswesen).

- Vorgabedokument Regulierung (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.4): Entscheid Konzernleitung, Federführung Generalsekretariat.
- Finanzen/Externes Reporting, Geschäftsbericht, Halbjahresbericht, Jahresabschluss Konzern/Stammhaus Post, Verwendung des Bilanzgewinns (GZO Post 2007 Ziffer III. 2.2): Entscheid Verwaltungsrat, Federführung Finanzen.
- Finanzen/Externes Reporting, Berichterstattung Eigner (GZO Post 2007 Ziffer III. 2.2): Entscheid Verwaltungsrat, Federführung Generalsekretariat.
- Finanzen/Externes Reporting, Berichterstattung PostReg (GZO Post 2007 Ziffer III. 2.2): Entscheid Konzernleitung, Federführung Generalsekretariat.

6. Verantwortlichkeiten ab 30. September 2013

6.1. Delegation der Geschäftsführung

957 Der Verwaltungsrat überträgt nach Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 1.5. der Konzernleitung in Beachtung von Art. 8 Abs. 2 POG die operative Führung der Post CH AG, von Post-Auto AG und der Post Immobilien AG sowie der diesen drei Konzerngesellschaften zugewiesenen Gesellschaften und Beteiligungen. Die Konzernleitung besteht aus dem Konzernleiter, den Leitern der Managementbereiche F und P, den Leitern der Bereiche PM, PL, PV, SPS und PA. Als ständige Teilnehmer nehmen an den Sitzungen teil: der Leiter K und der Leiter C.⁴³⁸ Die Konzernleitung ist zuständig für die operative Führung des Konzerns. Die Konzernleitung ist berechtigt, im Rahmen der operativen Führung Zuständigkeiten an einzelne Mitglieder der Konzernleitung (Bereichszuständigkeiten), an die Mitglieder eines KL-Ausschusses (KL-Ausschusszuständigkeiten) und an die Vorsitzenden der Fachausschüsse zu übertragen.⁴³⁹

6.2. Servicefunktionen

958 Neben der Leitung eines Geschäfts- oder Managementbereichs kann einem oder mehreren Konzernleitungsmitglied(ern) die operative Leitung einer Servicefunktion oder auch einer weiteren Querschnittfunktion übertragen werden. Die Konzernleitung kann für die Erfüllung ausgewählter Aufgaben Ausschüsse einsetzen und diesen entsprechende Entscheidungsbefugnisse übertragen.⁴⁴⁰

959 Die Konzernleitung koordiniert zusammen mit dem Geschäftsleiter PostFinance AG in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht die vom Verwaltungsrat bestimmten konzernrelevanten Themen. Der Geschäftsleiter PostFinance AG vertritt in diesen Angelegenheiten die Geschäftsleitung PostFinance AG.⁴⁴¹

960 Die Geschäfte der Konzernleitung werden durch das Sekretariat betreut. Dieses kann zudem die Geschäfte in ausgewählten Ausschüssen der Konzernleitung betreuen.⁴⁴²

438 Organisationsreglement 2013, Ziffer 9.1.

439 Organisationsreglement 2013, Ziffer 11.2.

440 Organisationsreglement 2013, Ziffer 1.5.

441 Organisationsreglement 2013, Ziffer 1.5.

442 Organisationsreglement 2013, Ziffer 1.5.

6.3. Konzerngesellschaften

961 Die Führung der Konzerngesellschaften (anders bei PostFinance AG) und der assoziierten Gesellschaften erfolgt in Beachtung des vorliegenden Reglements sowie der Vorgaben der Konzernleitung direkt über den Verantwortlichen für die jeweilige Gesellschaft. Die Vertreter der Post in den Verwaltungsräten der Konzerngesellschaften sowie den übrigen Gesellschaften nehmen ihre Funktion fiduziarisch wahr. Diese Regelung gilt analog für die von der Post gestellten Vertreter in Organen von Stiftungen.⁴⁴³

6.4. Zuständigkeiten

962 Die GZO Post 2013 unterscheidet zwischen Entscheid (E), Vorbereitung (V) und Information (I). Bei den Zuständigkeiten wird zwischen folgenden Funktionen unterschieden:

- Bundesrat (BR)
- Verwaltungsrat (VR)
- Verwaltungsratsausschuss (VRA)
- Konzernleitung (KL)

963 Im Zusammenhang mit der Umbuchungspraxis der PostAuto dürften folgende Funktionen zuständig gewesen sein:

- Operative Führung des Konzernbereichs PostAuto (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 11.2.): Zuständiges Konzernleitungsmitglied.
- Führung der Konzerngesellschaft PostAuto (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 1.6.): Verantwortliche der jeweiligen Gesellschaft.
- Aufsichtsstellen/Verfahren BAV (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 4.1 Punkt 9.2): Entscheid Konzernleitung.
- Eigner/Berichterstattung zuhanden Eigner (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 4.1 Punkt 1.4): Entscheid Verwaltungsrat, Vorbereitung ARC.
- Eigner/Berichterstattung Geschäftsbericht, Halbjahresbericht, Jahresabschluss Konzern, Verwendung des Bilanzgewinns (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 4.1 Punkt 1.4): Entscheid Bundesrat, Vorbereitung Verwaltungsrat, Vorbereitung VRA.
- Eigner/Berichterstattung Halbjahresbericht (Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 4.1 Punkt 1.4): Entscheid VRA, Vorbereitung Konzernleitung.

B. Kenntnis über die Umbuchung

964-972 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Erste summarische Beurteilung

973-985 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

443 Organisationsreglement 2013, Ziffer 1.5.

XII. Konzernleiter/Konzernleiterin

A. Rechte und Pflichten der Konzernleitung

1. Rechtliche Grundlagen

986 Im Schweizer Recht besteht keine Kodifikation des Konzerns. Entsprechend fehlen auch für einen Konzernleiter Regelungen im schweizerischen Recht (siehe dazu Rz. 942 ff.).

987 Es gibt einen Grundsatzentscheid des Bundesstrafgerichts, den Von-Roll-Entscheid, welcher sich mit der Verantwortlichkeit des Konzernchefs befasst hat. Für das Bundesstrafgericht waren in einem grösseren Unternehmen mehrere Personen für eine genügende Organisation verantwortlich. Diese Pflicht traf aber insbesondere den Konzernchef, der vorliegend in der obersten Leitung auch für den Rechtsdienst verantwortlich war.⁴⁴⁴ Der Von-Roll-Entscheid wird in der Lehre auch ausserhalb des Strafrechts zur Beurteilung der Pflichten der Konzernleiter herangezogen.⁴⁴⁵

2. Organisationsreglement

2.1. Organisationsreglement Post 2011

988 Gemäss Organisationsreglement Post 2011 Ziffer 5.2 sorgte der Konzernleiter für die Durchsetzung der Entscheide des Verwaltungsrates sowie der Entscheide, die er im Rahmen seiner eigenen Kompetenzen trifft.

989 Er ist berechtigt, seine Befugnisse nachgeordneten Stellen zu übertragen.

990 Er vertritt die Konzernleitung gegenüber dem Verwaltungsrat, entscheidet über die der Konzernleitung zum Beschluss oder zur Weiterleitung an den Verwaltungsrat vorgelegten Anträge, nimmt die Auskunfts- und Informationsbegehren des Verwaltungsrates entgegen und koordiniert deren Beantwortung.

991 Er nimmt die Rechtshandlungen vor, die aufgrund dieses Reglements den Zuständigkeiten der Konzernleitung entsprechen.

992 Im Zusammenhang mit der Umbuchungspraxis der PostAuto dürften die jeweiligen Konzernleiter resp. die Konzernleiterin aufgrund folgender Themen zuständig gewesen sein:

- Vertretung gegenüber Aufsichtsstellen und Regulierungsbehörden (GZO Post 2007 Ziffer I. 5.4.): Entscheid Konzernleiter, Federführung Generalsekretariat.
- Beizug externer Rechtsberatung (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.1): Entscheid Konzernleiter, Federführung Generalsekretariat.
- Vorgabedokumente Compliance, Beschaffungsrecht, Datenschutzrecht, Kartellrecht, Immaterialgüterrecht, Geldwäschereiprävention (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.2): Entscheid Konzernleitung, Federführung Generalsekretariat (sowie Konzerneinkauf beim Beschaffungswesen).
- Vorgabedokument Regulierung (GZO Post 2007 Ziffer I. 7.4): Entscheid Konzernleitung, Federführung Generalsekretariat.

444 BGE 122 IV 103 ff.

445 ABEGGLEN, S. 261.

- Finanzen/Externes Reporting, Berichterstattung PostReg (GZO Post 2007 Ziffer III. 2.2):
Entscheid Konzernleitung, Federführung Generalsekretariat.

2.2. Organisationsreglement Post 2013

- 993 Im Organisationsreglement Post 2013 wurde bei den Entscheidungsbefugnissen in Ziffer 4.2. nicht mehr zwischen Konzernleitung (KL), Konzernleiter (KLER) und Konzernleitungsmitglied (KLM) unterschieden, sondern nur Aufgaben der Konzernleitung als Gremium zugewiesen.
- 994 Der Konzernleiter war nach Organisationsreglement Post 2013 Ziffer 9.2. für die Leitung, Vorbereitung und Einberufung der Sitzungen zuständig.

B. Kenntnis über die Umbuchung der früheren Konzernleiter

- 995-1011 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Erste summarische Beurteilung

- 1012-1021 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

XIII. Konzern CFO

A. Rechte und Pflichten der CFO

- 1022 Gemäss Organisationsreglement Post 2011 Ziffer 1.3 war die Post als Konzernobergesellschaft für die Oberleitung und damit u.a. für die finanzielle Führung der Post und ihrer Konzerngesellschaften (Konzern) verantwortlich.
- 1023 Im Zusammenhang mit der Umbuchungspraxis der PostAuto war der Konzern CFO u.a. für Finanzen/Externes Reporting, Geschäftsbericht, Halbjahresbericht, Jahresabschluss Konzern/Stammhaus Post, Verwendung des Bilanzgewinns (GZO Post 2007 Ziffer III. 2.2): Entscheid Verwaltungsrat, Federführung Finanzen zuständig.

B. Würdigung

- 1024–1039 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Erste summarische Beurteilung

- 1040–1044 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

XIV. PostAuto

A. Rechte und Pflichten

1. Einhaltung der Rechtsordnung

1045 Die Mitglieder des Verwaltungsrates sowie Dritte, welche mit der Geschäftsführung betraut sind, müssen ihre Aufgaben mit aller Sorgfalt erfüllen und die Interessen der Gesellschaft in guten Treuen wahren (Art. 717 Abs. 1 OR). Dabei gibt es keine nützliche Rechtsverletzung, wenn der Gesetzesverstoss im Interesse der Gesellschaft vorgenommen wird und die Wahrscheinlichkeit der Entdeckung im Vergleich zum voraussichtlichen Vorteil vernachlässigbar ist. Die Einhaltung des Rechts ist dem Gesellschaftsinteresse vorgeordnet, das Allgemeininteresse an der Einhaltung des Rechts geht dem Gesellschaftsinteresse vor (siehe dazu Rz. 769 ff.).

2. Linienverantwortung

1046 Die Umsetzung der Compliance Massnahmen im Unternehmensalltag gehört schwergewichtig zur Linienverantwortung der Geschäftsleitung bzw. jedes einzelnen Linienvorgesetzten (siehe dazu Rz. 769 ff.).

3. Regelungen über die Entscheidungsfindung

1047 Nach OR Geschäftsführung PostAuto Schweiz 2007, Ziffer 10.8 wird im Zusammenhang mit der Entscheidungsfindung festgehalten, dass die GL-Mitglieder die Mitverantwortung tragen und sich auch konstruktiv bei Geschäften einbringen sollen, in denen sie nicht über vertiefte Kenntnisse verfügen. GL-Entscheide sollen, wenn immer möglich, durch Konsensfindung der GL-Mitglieder zustande kommen. Herrscht über einen Entscheid keinen Konsens, entscheidet der Vorsitzende (51% Stimmanteil).

B. Kenntnis der Geschäftsleitung

1048–1052 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

C. Geschäftsleitung

1053 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

D. CEO PostAuto

1054–1058 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

E. CFO PostAuto

1059–1062 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

XV. Bundesamt für Verkehr (BAV)

A. Zuständigkeit und Aufgaben

- 1063 Die Aufsicht über die Personenbeförderung im öffentlichen Verkehr durch die konzessionierten Transportunternehmen, d.h. unter dem Personenbeförderungsregal des Bundes, obliegt dem BAV.⁴⁴⁶ Neben dieser Aufsichtsfunktion versieht das BAV im System des öffentlichen Verkehrs in der Schweiz verschiedene weitere Rollen. Im vorliegenden Kontext von Bedeutung ist, dass das BAV als Besteller von Verkehrsangeboten im Regionalen Personenverkehr und auch als Eignervertreter für die Bundesanteile der konzessionierten Transportunternehmen auftritt. Diese Kumulation von Zuständigkeiten hat Vorteile (Gesamtsicht, Gesamtsteuerung), aber auch Nachteile (mögliche Interessenkonflikte, «Nähe» zu den konzessionierten Transportunternehmen).⁴⁴⁷
- 1064 Im Bereich des Rechnungswesens fällt dem BAV als Aufsichtsbehörde insbesondere die Aufgabe zu, die Jahresrechnung der konzessionierten Transportunternehmen, die von der öffentlichen Hand Beiträge oder Darlehen erhalten, mit den dazugehörigen Nachweisen zu prüfen und zu genehmigen. Das BAV prüft im Hinblick auf die Genehmigung der Rechnung, ob sie mit den gesetzlichen Vorschriften und den darauf basierenden Vereinbarungen übereinstimmt. Es ist befugt, von den Unternehmen zusätzliche Unterlagen zu verlangen und den Prüfumfang näher zu umschreiben.⁴⁴⁸ Die subventionsrechtliche Rechnungsprüfung ergänzt die Prüfung durch die Revisionsstelle des Unternehmens, welche das Unternehmen unabhängig von seiner Rechtsform nach den Bestimmungen des Obligationenrechts über die Revisionsstelle der Aktiengesellschaften zu bestimmen hat.⁴⁴⁹
- 1065 Zusätzlich zu dieser jährlichen Rechnungsgenehmigung kann das BAV bei den konzessionierten Transportunternehmen vertiefte Prüfungen durchführen und in diesem Rahmen bei Bedarf in die gesamte Geschäftsführung des Unternehmens Einsicht nehmen.⁴⁵⁰
- 1066 Ergeben sich Anstände zur Rechnung oder der Ausweise, kann das BAV zur Durchsetzung der Gesetzeskonformität die nötigen Verfügungen erlassen, gegen welche der Rechtsschutz nach den Bestimmungen über die Bundesverwaltungsrechtspflege besteht.⁴⁵¹

B. Jährliche aufsichtsrechtliche Prüfungen

1. Elemente

- 1067 Die jährliche Berichterstattung zur subventionsrechtlichen Prüfung von PostAuto an das BAV umfasste unter anderem folgende Elemente:
- Saldoliste Bilanz und Erfolgsrechnung der PostAuto gemäss REVO/RKV
 - Jahresrechnung gemäss Obligationenrecht der PostAuto

446 Vgl. Art. 52 PBG. Inhaltlich identisch die Rechtslage vor Inkrafttreten des PBG: vgl. Art. 70 aEBG (2008).

447 Vgl. MARKUS KERN/PETER KÖNIG, Rz. 9.119.

448 Vgl. Art. 37 Abs. 1 und 2 PBG; vgl. Art. 70 Abs. 1 und 2 aEBG (2008)

449 Vgl. Art. 37 Abs. 2 Satz 3 und Art. 39 PBG.

450 Vgl. Art. 37 Abs. 4 PBG; vgl. Art. 70 Abs. 2 aEBG (2008).

451 Vgl. Art. 38 Abs. 1 und Art. 56 Abs. 2 PBG.

- Durch KPMG geprüfte Überleitungsrechnung Jahresergebnis REVO/RKV zu Betriebsergebnis IFRS
- Nachweis Management Fees: Bis zum Jahr 2008 wurde nur die Rechnung des Stammhauses zu den Management Fees eingereicht. Ab 2009 wurde ein Nachweis der Belastung nach Regionen eingereicht.
- Nachweis Lizenzgebühren: Ein Nachweis der Verbuchung der Lizenzgebühren wurde nicht eingereicht.
- Veränderung der Reserve nach Art. 64 EBG/Art. 36 PBG
- Spartenrechnung Plan BAV
- Spartenrechnung Ist BAV, umfassend Periode 1–15 (vgl. dazu Rz. 618)

2. Überblick über die Prüfungen

1068 Das BAV hat in seinen jährlichen Berichten folgende Sachverhalte erwähnt:

Prüfjahr	Berichtsdatum	Unterzeichnende Personen des BAV
2007⁴⁵²	16.09.2008	PERSON 075 und [NAME]
<ul style="list-style-type: none"> - kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 2.75% maximal - kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 4.5% verwendet - PostAuto hat auch für das Jahr 2007 den höheren Zinssatz angewandt - Unter-Null-Abschreibungen sind akzeptiert 		
2008⁴⁵³	22.12.2009	PERSON 075 und [NAME]
Punkte analog Vorjahre: <ul style="list-style-type: none"> - kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 2.93% maximal - kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 4.5% verwendet - Unter-Null-Abschreibungen sind akzeptiert 		
Neue Punkte: <ul style="list-style-type: none"> - die in den Geschäftsjahren 2007/08/09 zu viel verrechneten Kapitalkosten werden den Reserven nach Art. 64 EBG zugewiesen - Reserve 31.12.10 CHF 25'609'659 davon CHF 6'958'541 im Stammhaus 		

452 Bericht «Bilanz und Rechnung 2007 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 16. September 2008.

453 Bericht «Bilanz und Rechnung 2008 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 22. Dezember 2009.

Prüfjahr	Berichtsdatum	Unterzeichnende Personen des BAV
2009 ⁴⁵⁴	21.01.2011	PERSON 075 und [NAME]
Punkte analog Vorjahre: <ul style="list-style-type: none"> – kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 3.25% maximal – kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 4.5% verwendet – zu viel verrechnete Kapitalkosten werden der Reserve nach Art. 36 PBG zugewiesen – PBG Reserve 31.12.09 CHF 29'597'357, davon CHF 6'212'378 im Stammhaus 		
2010 ⁴⁵⁵	04.10.2011	PERSON 075 und [NAME]
Punkte analog Vorjahre: <ul style="list-style-type: none"> – kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 2.25% maximal – kalkulatorischer Zinssatz Eigenkapitalverzinsung 4.5% verwendet – zu viel verrechnete Kapitalkosten CHF 3'432'874 werden der Reserve nach Art. 36 PBG zugewiesen – PBG Reserve 31.12.10 CHF 37'564'896, davon CHF 14'180'916 im Stammhaus 		
2011 ⁴⁵⁶	21.12.2012	PERSON 075, [NAME], [NAME]
<ul style="list-style-type: none"> – Unterlassung Erwähnung Befund subventionsrechtliche Prüfung im Geschäftsbericht 		
2012 ⁴⁵⁷	06.03.2014	PERSON 075 und [NAME]
Punkte analog Vorjahre: <ul style="list-style-type: none"> – Unterlassung Erwähnung Befund subventionsrechtliche Prüfung im Geschäftsbericht – PBG Reserve 31.12.10 CHF 40'997'770, Gewinn 2012 steht PostAuto Schweiz zur freien Verfügung 		
Neuer Punkt: <ul style="list-style-type: none"> – Punkt aus unregelmässiger Prüfung 2011: Künftig auf Markups (Gewinnzuschläge 5%) bei den Management Fees des Konzerns an PostAuto verzichten, da es keine abgeltungsberechtigten Kosten sind. Da diese Empfehlung in der Jahresrechnung 2012 noch nicht umgesetzt war, wurde die Jahresrechnung beanstandet. 		

454 Bericht «Bilanz und Rechnung 2009 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 27. Januar 2011.

455 Bericht «Bilanz und Rechnung 2011 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 21. Dezember 2012.

456 Bericht «Bilanz und Rechnung 2011 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 21. Dezember 2012.

457 Bericht «Bilanz und Rechnung 2012 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 6. März 2014.

Prüfjahr	Berichtsdatum	Unterzeichnende Personen des BAV
2013 ⁴⁵⁸	03.06.2014	PERSON 075 und [NAME]
Keine Punkte		
2014 ⁴⁵⁹	19.05.2015	PERSON 075 und [NAME]
Punkte analog Vorjahre: – Unterlassung Erwähnung Befund subventionsrechtliche Prüfung im Geschäftsbericht		
2015 ⁴⁶⁰	24.05.2016	[NAME]
Punkte analog Vorjahre: – Unterlassung Erwähnung Befund subventionsrechtliche Prüfung im Geschäftsbericht		

Tabelle 16: Übersicht jährliche Prüfberichte BAV für die Jahre 2007 bis 2015

- 1069 Als Sachbearbeiter hat PERSON 075 in den Jahren 2007–2014 vermutlich die subventionsrechtliche Prüfung durchgeführt, da er auf den Schreiben des BAV als Sachbearbeiter aufgeführt wurde. Ob er die Prüfungen schon vorher durchgeführt hat, ist sachverhaltsmässig zurzeit nicht erstellt.

3. Spartenrechnungen IST BAV

3.1. Nicht nachvollziehbare Differenzen

- 1070 Die Spartenrechnung Ist BAV (vgl. Rz. 618) ist ein Report, der direkt aus dem SAP System von PostAuto generiert wird. Die Spartenrechnung zeigt alle Sparten von PostAuto. Daraus folgt, dass das Ergebnis aller Sparten mit dem Jahresergebnis nach REVO/RKV von PostAuto übereinstimmen oder sich andernfalls allfällige Differenzen plausibel erklären lassen müssen. Dieses Jahresergebnis REVO/RKV ist in der von KPMG geprüften Überleitungsrechnung vom Jahresergebnis nach REVO/RKV zum Betriebsergebnis IFRS enthalten. Die Abstimmung der beiden Totale gibt somit eine gewisse Sicherheit, dass die Spartenrechnung und die Jahresrechnung gemäss REVO/RKV korrekt sind (im Sinne einer «Kontrollrechnung»).
- 1071 Diese Kontrollrechnung zeigt für die Jahre 2007 bis 2009 Differenzen, die sich nachvollziehen lassen: Die Differenz zwischen dem Ergebnis aller Sparten zum Jahresergebnis REVO/RKV von PostAuto sind die kalkulatorischen Zinsen auf dem Eigenkapital. Diese werden in der Spartenrechnung als Aufwand belastet (vgl. Rz. 607 für nähere Ausführungen), in der Jahresrechnung nach REVO/RKV erfolgt keine Belastung. Ab dem Jahr 2010 ist dieser Abgleich nicht mehr möglich. Die Differenzen lassen sich nicht mehr erklären. Sie lassen sich auch nicht mit Unter-Null-Abschreibungen begründen, da diese in der Jahresrechnung nach REVO/RKV erfasst wurden.

458 Bericht «Bilanz und Rechnung 2013 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 3. Juni 2014.

459 Bericht «Bilanz und Rechnung 2014 der PostAuto Schweiz AG» des BAV vom 19. Mai 2015.

460 Bericht «Bilanz und Rechnung 2015 der TU» des BAV vom 24. Mai 2016.

Ebenfalls liefert auch eine dem Preisüberwacher eingereichte Überleitung zum Ergebnis Post-Auto⁴⁶¹ für das Jahr 2011 dafür keine Erklärung:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Jahresergebnis REVO/RKV PostAuto Schweiz AG gemäss geprüfter Überleitung	2'985'772	663'792	4'171'978	91'713	2'672'818	6'680'806	56'135'633	17'804'287	24'509'559
Spartenrechnung									
Ergebnis aller Sparten	-2'060'184	-4'464'563	-1'160'241	-11'967'208	-11'870'865	9'611'114	18'448'615	27'377'902	37'154'856
<+ kalkulatorische Zinsen auf dem EK	5'045'956	5'128'355	5'332'219	5'953'494	6'050'871				
<= kalkulatorisches Jahres- ergebnis REVO/RKV	2'985'772	663'792	4'171'978	-6'013'714	-5'819'994	9'611'114	18'448'615	27'377'902	37'154'856
Unerklärbare Differenz zwi- schen geprüfter Überleitung und Spartenrechnung IST BAV	0	0	0	-6'105'427	-8'492'812	2'930'308	-37'687'018	9'573'615	12'645'297

Tabelle 17: Differenzen Jahresergebnis REVO/RKV zu Ergebnis Spartenrechnung 2007–2015⁴⁶²

- 1072 Das BAV hat gemäss derzeitigem Kenntnisstand keine Erklärung für diese massiven Differenzen einverlangt, obwohl es in einem Prüfbericht 2007 folgende Empfehlung abgegeben hatte: «Das anlässlich der Revision in der Zentrale aus dem SAP aufgerufene Reporting über das Jahr 2005 stimmte nicht überein mit der Genehmigungsvorlage des BAV. Die Ursache wird noch analysiert.»⁴⁶³

3.2. Entwicklung der Spartenrechnung über die Zeit

- 1073 Ähnlich wie die durch KPMG geprüften Überleitungsrechnungen des Jahresergebnisses nach REVO/RKV zum Betriebsergebnis IFRS (vgl. Rz. 1151) zeigen auch die Spartenrechnungen Ist BAV Auffälligkeiten im Mehrjahresvergleich. Interessant sind dabei die Sparten «RPV» und «Übriges» (vgl. dazu Rz. 617 ff.).

461 Überleitung Ergebnis PostAuto Schweiz AG.

462 Jahresergebnis REVO/RKV gemäss geprüften Überleitungsrechnungen KPMG, Ergebnis Spartenrechnung aus SAP Auszügen Spartenrechnung BAV Ist Periode 1-15.

463 Bericht des BAV über die subventionsrechtliche Prüfung der Jahresrechnung 2005 beim Geschäftsbericht PostAuto der Schweizerischen Post vom März 2007, S. 7.

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Sparte RPV									
Vollkosten	402'912'354	419'650'181	430'890'037	454'543'613	479'778'293	504'071'540	525'737'104	536'757'948	555'380'588
Erlöse	-135'154'310	-142'531'776	-144'248'913	-149'641'718	-160'132'569	-171'183'464	-180'065'986	-186'899'228	-194'630'047
Abgeltungen	-273'121'629	-278'315'268	-291'520'093	-305'182'396	-320'691'923	-333'117'039	-346'499'873	-352'561'429	-361'908'741
Total Erlöse und Abgeltungen	-408'275'939	-420'847'044	-435'769'006	-454'824'114	-480'824'492	-504'300'503	-526'565'859	-539'460'657	-556'538'788
Spartenergebnis	-5'363'585	-1'196'863	-4'878'969	-280'501	-1'046'199	-228'963	-828'755	-2'702'709	-1'158'200
in% von Total Erlös/ Abgelt.	-1.3%	-0.3%	-1.1%	-0.1%	-0.2%	0.0%	-0.2%	-0.5%	-0.2%
Sparte Übriges									
Vollkosten	36'350'651	37'117'275	39'552'311	45'866'705	52'293'364	47'478'841	38'685'938	32'980'968	23'634'558
Erlöse	-23'597'948	-27'045'907	-26'936'385	-28'767'214	-37'858'162	-50'421'661	-52'495'813	-53'034'105	-52'353'529
Abgeltungen	-839'856	-557'050	-753'774	-1'522'455	1'074'962	-1'923'501	-138'406	-114'865	-733'620
Total Erlöse und Abgeltungen	-24'437'804	-27'602'957	-27'690'159	-30'289'669	-36'783'200	-52'345'162	-52'634'219	-53'148'970	-53'087'149
Spartenergebnis	11'912'847	9'514'318	11'862'152	15'577'036	15'510'164	-4'866'321	-13'948'281	-20'168'002	-29'452'591
in% von Total Erlös/ Abgelt.	48.7%	34.5%	42.8%	51.4%	42.2%	-9.3%	-26.5%	-37.9%	-55.5%
Total alle Sparten									
Vollkosten	553'804'391	575'009'587	594'679'931	633'093'995	667'545'425	693'500'112	705'884'586	705'332'245	713'333'893
Erlöse	-269'000'671	-283'305'323	-292'010'090	-303'450'505	-326'166'679	-357'821'612	-367'965'983	-368'836'915	-376'176'056
Abgeltungen	-282'743'536	-287'239'701	-301'509'600	-317'676'282	-329'507'881	-345'289'614	-356'367'218	-363'873'232	-374'312'692
Total Erlöse und Abgeltungen	-551'744'207	-570'545'024	-593'519'690	-621'126'787	-655'674'560	-703'111'226	-724'333'201	-732'710'147	-750'488'748
Total Ergebnis	2'060'184	4'464'563	1'160'241	11'967'208	11'870'865	-9'611'114	-18'448'615	-27'377'902	-37'154'855
in% von Total Erlös/ Abgelt.	0.4%	0.8%	0.2%	1.9%	1.8%	-1.4%	-2.5%	-3.7%	-5.0%

Tabelle 18: Jährliche Spartenrechnungen BAV Ist Periode 1-15⁴⁶⁴

464 Basierend auf SAP Auszügen Spartenrechnung BAV Ist Periode 1-15.

- 1074 Die Sparte «RPV» zeigte über die Jahre ein betriebswirtschaftlich plausibles Resultat: ein kleiner Gewinn bei einer sehr tiefen Marge. Die Sparte «Übriges» weist bis ins Jahr 2011 relativ hohe Verluste aus, jedoch ab dem Jahr 2012 vergleichsweise hohe, kontinuierlich steigende Gewinne. Auch die Umsatzmargen weisen in der Sparte «Übriges» hohe Werte auf. Aus diesem Bild müsste geschlossen werden, dass die in der Sparte «Übriges» abgebildete Geschäftstätigkeit äusserst lukrativ ist, da sie innerhalb von PostAuto einen signifikanten Teil des gesamten Ergebnisses erzeugt.

C. Vertiefte Prüfungen

- 1075 Ungefähr alle zwei Jahre führte das BAV eine vertiefte subventionsrechtliche Prüfung zu spezifischen Themen bei PostAuto durch.

1. Subventionsrechtliche Prüfung der Jahresrechnung 2005

- 1076 Mit Berichtsdatum vom 29. März 2007⁴⁶⁵ kommentierte das BAV für das Jahr 2005 Themen wie Unter-Null-Abschreibungen, Verzinsung des Eigenkapitals, Rückstellungen sowie Abgrenzungen für Management Fees der Jahre 2003 bis 2005. Es wurden insgesamt sechs Empfehlungen ausgesprochen, darunter auch die Empfehlung, eine Rückstellung für Projekte von CHF 10.5 Mio. aufzulösen und anteilmässig der Reserve nach Art. 64 EBG zuzuweisen.

2. Kosten- und Leistungsrechnung PostAuto

- 1077 Mit Berichtsdatum vom 1. Februar 2010⁴⁶⁶ erstattete das BAV einen Prüfbericht über die Kosten- und Leistungsrechnung der PostAuto. «*Dabei wurde primär geprüft, ob die Linienrechnungen der vom Bund abgeltungsberechtigten Sparte Regionaler Personenverkehr korrekt nach den Vorgaben erstellt wird und es keine Quersubventionierungen mit den Sparten Orts-, Auftrags- und Ausflugsverkehr gibt. Die Revision des BAV hat keine Quersubventionierungen festgestellt. Die Linienrechnungen aller Sparten werden nach den gleichen Grundsätzen und mit den gleichen Hilfsmitteln erstellt.*»⁴⁶⁷ Es wurden insgesamt drei Empfehlungen ausgesprochen.
- 1078 Der vom Prüfer des BAV verfolgte Prüfungsansatz orientierte sich am stichprobenweisen Überprüfen von Linienrechnungen, einzelnen Buchungen, Umlagen und Verrechnungen von Kostenarten etc. Demgegenüber hätte ein umgekehrter Prüfungsansatz – vom Gesamtbild ins Detail – womöglich zu anderen Erkenntnissen geführt. Ausgangspunkt für diese Überlegung sind die durch KPMG geprüfte Überleitungsrechnung 2008 sowie die Spartenrechnung IST BAV 2008⁴⁶⁸. Beide Dokumente stellte PostAuto dem BAV anlässlich der jährlichen Subventionsprüfung zur Verfügung. Die beiden Dokumente sind nachstehend zusammengefasst dargestellt.

465 Bericht des BAV über die subventionsrechtliche Prüfung der Jahresrechnung 2005 beim Geschäftsbericht PostAuto der Schweizerischen Post vom März 2007.

466 Prüfbericht Kosten- und Leistungsrechnung Postauto Schweiz AG vom 1. Februar 2010.

467 Prüfbericht Kosten- und Leistungsrechnung Postauto Schweiz AG vom 1. Februar 2010, S. 3

468 Bericht an den Verwaltungsrat Überleitung Betriebsergebnis IFRS auf Jahresergebnis REVO für das Jahr 2008; Spartenrechnung Ist BAV 2009.

Spartenrechnung IST BAV 2008

	2008					
	RPV	Orts- Verkehr	Auftrags- Verkehr	Ausflugs- Verkehr	Übriges	Total Sparten
Total Vollkosten	419'650'181	22'873'815	90'209'931	5'158'385	37'117'275	575'009'587
Total Erlöse	-142'531'776	-18'627'659	-91'617'214	-3'482'767	-27'045'907	-283'305'323
Abgeltungen	-278'315'268	-4'737'919	-3'044'085	-585'379	-557'050	-287'239'701
Ergebnis nach Abgeltungen	-1'196'863	-491'763	-4'451'368	1'090'239	9'514'318	4'464'563

Tabelle 19: Spartenrechnung IST BAV 2008⁴⁶⁹

Überleitungsrechnung REVO – zu IFRS Ergebnis per 31. Dezember 2008		
		2008
Jahresergebnis REVO PostAuto Schweiz AG	CHF	663'791.89
Abschreibungen < 0	CHF	3'954'696.50
Mehrerlös IFRS bei Anlagenabgängen	CHF	671'131.07
Jahresergebnis IFRS PostAuto Schweiz AG	CHF	5'289'619.46
Jahresergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto (Stammhaus)	CHF	21'013'938.20
Jahresergebnis Tochtergesellschaften Ausland	CHF	396'440.00
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	CHF	59'091.00
Jahresergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	26'759'088.66
Finanzerfolg Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	-338'520.00
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	CHF	-59'091.00
Ertragssteuern Die Schweizerische Post, PostAuto	CHF	158'983.00
Betriebsergebnis IFRS Die Schweizerische Post, PostAuto*	CHF	26'520'460.66
*(siehe Geschäftsbericht 2008 Die Schweizerische Post)		

Tabelle 20: Überleitung REVO zu IFRS Ergebnis 2008⁴⁷⁰

- 1079 Bis auf die Auffälligkeit (vgl. Rz. 1153), dass das Jahresergebnis IFRS betreffend Die Post, PostAuto (Stammhaus) mit CHF 21'013'938.20 fast 80% des Spartenergebnisses (Betriebsergebnis IFRS Post, PostAuto) ausmacht, erscheinen die dargestellten Zahlen durchaus als plausibel und nachvollziehbar.

469 Basierend auf SAP Report Spartenrechnung BAV Ist Periode 1-15. Positive Zahlen sind Verluste.

470 Gemäss geprüfter Überleitung REVO- zu IFRS-Ergebnis.

3. Management Fees und PostAuto Unternehmer-Fahrzeuge

1080 Mit Berichtsdatum vom 3. Februar 2012⁴⁷¹ erstattete das BAV einen Prüfbericht im Rahmen einer subventionsrechtlichen Prüfung der PostAuto in den Bereichen der Management Fees und PostAuto Unternehmer-Fahrzeuge. Der Befund lautete unter anderem:

«Die Management Fees des Konzerns Post sind nicht transparent und nachvollziehbar. Post-Auto Schweiz AG soll deshalb künftig eine Rechnung für die Management Fees verlangen, welche die Zusammensetzung der wesentlichen Kostenkomponenten gemäss Management-Fee-Vertrag enthält und die Gesamtkosten Konzern und Zuschreibung an die Konzernbereiche ausweist. Künftig auf Markups (Gewinnzuschläge) bei den Management Fees des Konzerns an PAG verzichten, da es keine abgeltungsberechtigten Kosten sind.»⁴⁷² (siehe dazu auch Rz. 681 mit weiteren Bemerkungen). Es wurden im Übrigen zwei Empfehlungen abgegeben.

4. Finanzierungskosten Fahrzeuge

1081 Mit Berichtsdatum vom 23. September 2015⁴⁷³ erstattete das BAV einen Prüfbericht über die Finanzierungskosten der Fahrzeuge. Der Befund lautete unter anderem: *«Die in den Offerten berücksichtigten Zinskosten von CHF 7.1 Mio. werden als zu hoch beurteilt. Zu den markt-konformen Zinssätzen der eigenen Finanzierung beim Konzern werden Zuschläge für Verwaltungskosten und Risiken in Höhe von CHF 2.8 Mio. eingerechnet. Diese Zuschläge sind nicht gerechtfertigt, weil damit der Verwaltungsaufwand bei PostAuto doppelt abgegolten wird und der Risikozuschlag als zu hoch beurteilt wird.»⁴⁷⁴ Es wurde eine Empfehlung abgegeben.*

D. Interaktion BAV, Preisüberwacher, PostAuto

1082 Der Preisüberwacher hinterfragte im Jahr 2012 die Gewinne von PostAuto. In der schriftlichen Anfrage⁴⁷⁵ vom 7. Juni 2012 an Daniel Landolf bringt er zum Ausdruck, dass die hohen Differenzen zwischen dem Betriebsergebnis nach IFRS für das Segment PostAuto der Jahre 2010/11 und dem Ergebnis nach RKV nicht zu verstehen sind und drückt sein Erstaunen darüber aus, *«dass ein abgeltungsberechtigter Betrieb des öffentlichen Verkehrs wiederholt derart hohe Gewinne schreibt und unvermindert Abgeltungen von der öffentlichen Hand einkassiert.»⁴⁷⁶*

1083 Der Preisüberwacher hatte in der Folge verschiedentlich Kontakte in dieser Sache zu PostAuto. Die Korrespondenz seitens bzw. namens PostAuto wurde grösstenteils durch [NAME] geführt. PostAuto erstellte zu den Kontakten mit dem Preisüberwacher eine chronologische Auflistung⁴⁷⁷ der Ereignisse sowie kurze Beschreibungen zu den einzelnen Punkten.

471 Prüfbericht über die subventionsrechtliche Prüfung der PostAuto – Management Fees und PostAuto Unternehmer-Fahrzeuge vom 3. Februar 2012.

472 Prüfbericht über die subventionsrechtliche Prüfung der PostAuto – Management Fees und PostAuto Unternehmer-Fahrzeuge vom 3. Februar 2012, S. 3.

473 Prüfbericht Revision BAV vom 23. September 2015.

474 Prüfbericht Revision BAV vom 23. September 2015, S. 3

475 Schreiben Preisüberwacher vom 7. Juni 2012.

476 Schreiben Preisüberwacher vom 7. Juni 2012, S. 1.

477 Chronologische Auflistung PostAuto.

- 1084 Es wurden dem Preisüberwacher am 1. Oktober 2012 per Brief folgende Dokumente zugestellt:⁴⁷⁸
- Durch KPMG geprüfte Überleitungsrechnungen RKV zu IFRS für die Jahre 2010 und 2011.
 - Sämtliche Linienrechnungen der Jahre 2010 und 2011. *«Diese entsprechen sowohl in der Form wie auch vom Inhalt her den Unterlagen wie wir sie dem BAV zur Genehmigung jährlich einreichen.»*⁴⁷⁹
- 1085 Am 22. November 2012 wurden dem Preisüberwacher per E-Mail sodann folgende weitere Unterlagen zugestellt:⁴⁸⁰
- Spartenrechnung PostAuto 2011 (Periode 1–15) inkl. Überleitung von der Spartenrechnung zum Ergebnis nach RKV, sowie
 - Schematische Darstellung des Werteflusses innerhalb PostAuto.
- 1086 Am 10. Dezember 2012 wurde dem Preisüberwacher per E-Mail Folgendes zugestellt⁴⁸¹ (nur ersichtlich aus der chronologischen Auflistung, Dokumente liegen nicht vor):
- Schlüsselung Management- und Lizenzgebühren zulasten der Konzerngesellschaften bzw. -bereiche für den Zeitraum 2010/11.
- 1087 Am 14. Januar 2013 wurden folgende weitere Dokumente dem Preisüberwacher per Brief nachgereicht:⁴⁸²
- Erfolgsrechnungen und Bilanzen 2011 PostAuto nach Obligationenrecht und IFRS.
 - Detaillierte Aufstellung der Erträge der Sparte «Übriges».
- 1088 Zudem beantwortete PostAuto unter anderem die durch den Preisüberwacher gestellten Fragen. Mit E-Mails vom 4. Dezember 2012 und 12. Dezember 2012⁴⁸³ (nur ersichtlich aus der chronologischen Auflistung, Dokumente liegen nicht vor):
- Welche Positionen der Kosten- und Leistungsrechnung unter der Sparte «Übriges» zusammengefasst sind.
 - Welche Leistungen die Sparte «Übriges» erbringt.
 - Wie sich die Erträge in der Sparte «Übriges» schlüsseln.
- 1089 Am 14. Dezember 2012 stellte der Preisüberwacher folgende Rückfrage per E-Mail:⁴⁸⁴
- *«Sie haben <Übrige> damit beschrieben, was für den Besteller nicht relevant ist. Uns würde konkret interessieren, welche Leistungen und Angebote von Postauto das sind.»*
- 1090 Am 6. März 2013 fand eine Besprechung zwischen PostAuto ([NAME], PERSON 040, [NAME], [NAME]) dem BAV ([NAME] [NAME]) und dem Preisüberwacher ([NAME], [NAME], [NAME]) statt. Wie aus einer vorliegenden E-Mail⁴⁸⁵ geschlossen werden kann, wurde das BAV wahrscheinlich direkt durch

478 Schreiben Post an Preisüberwacher vom 1. Oktober 2012.

479 Schreiben Post an Preisüberwacher vom 1. Oktober 2012, S. 3.

480 E-Mail von [NAME] vom 22. November 2012; Kosten-Leistungsrechnung Ist BAV 2011; Überleitung Ergebnis PostAuto Schweiz AG; Schematische Darstellung des Werteflusses innerhalb PostAuto.

481 Chronologische Auflistung PostAuto.

482 Brief Post an Preisüberwacher vom 14. Januar 2013.

483 Chronologische Auflistung PostAuto.

484 E-Mail des Preisüberwachers an PostAuto vom 14. Dezember 2012.

485 E-Mail von [NAME] vom 27. Februar 2013.

den Preisüberwacher zum Meeting eingeladen. In dieser E-Mail wird von Seiten PostAuto die Vermutung geäussert, dass «*das BAV gemeinsam mit PostAuto am Pranger*»⁴⁸⁶ stehe.

- 1091 Gestützt auf die Aktennotiz⁴⁸⁷ und die Präsentation⁴⁸⁸ zu der Besprechung verfolgte diese für den Preisüberwacher das Ziel, «*möglichst abschliessend aufzuzeigen, welche Produkte und Dienstleistungen bei Postauto oder der Post den ausgewiesenen Gewinn generieren*» und sicherzustellen, «*dass (künftig) keine allfällig missbräuchlichen Kostenelemente (mehr) in Kalkulation einfließen*»⁴⁸⁹. In der vom Preisüberwacher präsentierten Analyse des Gewinns des Jahres 2011 fallen zwei, in der aktenkundigen Kopie mit Fragezeichen versehene, Positionen⁴⁹⁰ auf. Es handelte sich dabei um «*Div. Erträge und Nebenerlöse*» von CHF 7.4 Mio. und «*Andere Produktgewinne Übrige*» von CHF 3.1 Mio. Zusammen ergibt dies ein Total von CHF 10.5 Mio. Diese Zahl korreliert auffällig mit dem Betrag, welcher im Jahr 2011 in der Höhe von CHF 10'367'434 in der Periode 15 umgebucht wurde (vgl. Rz. 645).
- 1092 Weiter wies der Preisüberwacher darauf hin, dass «*Post/Postauto [...] nach wie vor hohe Gewinne mit der Finanzierung der Postautos zu nicht marktüblichen Zinsen [macht]. Die zu hohen Finanzierungskosten werden dann 1:1 in Rechnung gestellt.*»⁴⁹¹ (vgl. dazu Rz. 1081).
- 1093 Am 7. März 2013 fand das Quartalsmeeting zwischen PostAuto (PERSON 040, [Name], PERSON 013, PERSON 063) und BAV ([Name], [Name]) statt. Dem Protokoll⁴⁹² ist zu entnehmen, dass PostAuto das BAV über das weitere Vorgehen bezüglich Preisüberwacher laufend informieren wird. In der internen Aktennotiz zum Treffen mit dem BAV vom 7. März 2013⁴⁹³, verfasst von PERSON 063 zuhanden der Geschäftsleitung PostAuto, steht dagegen zu diesem Punkt: «*Am 6.3.13 hat ein Treffen Preisüberwacher, BAV, PA stattgefunden. Für das BAV ist die Angelegenheit erledigt.*»
- 1094 Anschliessend wurden in einer E-Mail am 2. April 2013 (es liegt für die Untersuchung zurzeit nur eine Aktennotiz⁴⁹⁴ vor) sowie in einer E-Mail⁴⁹⁵ vom 29. April 2013 noch offene Fragen des Preisüberwachers beantwortet. Es ging dabei um Darlehen an PostAuto Unternehmer und die damit verbundenen Zinsen, die Eigenkapitalerhöhung der PostAuto, Management Fees sowie Erläuterungen zu Sparte «*Übriges*». In einer E-Mail⁴⁹⁶ vom 7. Mai 2013 wurde sodann eine daraus resultierende Nachfrage zum Thema Eigenkapitalausstattung der PostAuto (Eröffnungsbilanz 2012) beantwortet.
- 1095 Der gemäss Aktenstand letzte Kontakt ist ein Telefongespräch zwischen dem Preisüberwacher und dem Leiter PostAuto vom 14. August 2013. In einer E-Mail⁴⁹⁷ für das Briefing der Konzernleiterin für die Verwaltungsratssitzung vom 24. September 2013 steht dazu folgendes:

486 E-Mail von [NAME] vom 27. Februar 2013, S. 1

487 Aktennotiz zur Sitzung vom 6. März 2013 mit PostAuto und BAV vom 8. Juni 2013.

488 Präsentation Besprechung mit PostAuto und BAV vom 6. März 2013.

489 Präsentation Besprechung mit PostAuto und BAV vom 6. März 2013, S. 1.

490 Präsentation Besprechung mit PostAuto und BAV vom 6. März 2013, S. 4.

491 Präsentation Besprechung mit PostAuto und BAV vom 6. März 2013, S. 5.

492 Protokoll Quartalsmeeting PostAuto und BAV vom 7. März 2013.

493 Aktennotiz vom 8. Juni 2013 zu Sitzung mit PostAuto und BAV vom 6. März 2013.

494 Aktennotiz zu Fragen Preisüberwacher betreffend Darlehen vom 2. April 2013.

495 E-Mail von [NAME] vom 29. April 2013; Übertragung Stammhausteil PostAuto sowie Eigenkapitalausstattung PostAuto Schweiz AG; Übersicht Erlöse PAG Sparte «*Übriges*» der Jahre 2010 und 2011.

496 Chronologische Auflistung PostAuto.

497 E-Mail vom 16. September 2013.

«Anstelle dem durch das GS UVEK angeregte Gespräch zwischen UVEK, PUE und PAG bzgl. Zuständigkeit der PUE bei PostAuto hat am 14.08.2013 ein Telefongespräch zwischen dem Preisüberwacher und dem Leiter PA stattgefunden. Anlässlich des Telefonats wurden folgende Punkte besprochen:

- Zuständigkeit der PUE für Preisbelange von PA: Unterschiedliche Auffassungen
- Preismechanik im regionalen Personenverkehr: Dem Preisüberwacher wird die Preismechanik erläutert. Er anerkennt, dass die Kantone im Rahmen der Bestellverfahren verlangen, dass Mehrerträge aus Preiserhöhungen im öffentlichen Verkehr an die Abgeltungen angerechnet werden. Er anerkennt ebenfalls, dass unter diesen Umständen nicht PostAuto von Preiserhöhungen profitiert, sondern die Kantone»

1096 Was nach dem Telefongespräch in dieser Angelegenheit geschehen ist, kann aus den vorhandenen Dokumenten nicht eruiert werden. In einem Entwurf des Berichtes der PERSON 063 für den Verwaltungsrat vom 25. Februar 2014 steht dazu: «Nach dem Telefongespräch zwischen dem Leiter PAG und dem Preisüberwacher vom 14.08.2013 ist im Dossier nichts mehr vorgefallen. Nachdem in der Sache seit fast fünf Monaten kein Kontakt mehr stattfand, wird das Dossier vorderhand von der Übersicht gestrichen. Sollte die Post erneut in der Sache kontaktiert werden, wird die Berichterstattung wieder aufgenommen.»⁴⁹⁸

1097 Dem Protokoll der Quartalsbesprechung vom 2. April 2014 zwischen BAV ([NAME], PERSON 075, [NAME]) und PostAuto (PERSON 040, PERSON 013, PERSON 063, [NAME], [NAME]) ist zu entnehmen, dass «der Preisüberwacher [...] sich ständig beim BAV mit Fragen zu PA [meldet]. Die letzte Frage betraf das erzielte Ergebnis von PA. PA hat aktuell keinen Kontakt zum Preisüberwacher. Bei weiterführenden Fragen wird PERSON 075 den Preisüberwacher an PA verweisen.»⁴⁹⁹

E. Kenntnis der Buchungspraxis der PostAuto Schweiz AG

1098–1108 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

F. Erste summarische Beurteilung

1109–1115 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

498 C-Briefing Bericht Daniel Landolf im Verwaltungsrat vom 25. Februar 2014, Seite 28.

499 Protokoll Quartalsbesprechung BAV und PostAuto vom 2. April 2014, S. 3.

XVI. KPMG

A. Überblick

- 1116 KPMG prüfte im relevanten Zeitraum die Konzernrechnung des Post Konzerns und ist seit der Gründung der PostAuto deren Revisionsstelle.
- 1117 Neben den gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen erbrachte KPMG auch Dienstleistungen im Auftragsverhältnis. Im hier vorliegenden Kontext sind vor allem die jährliche Prüfung der Überleitungsrechnung vom Jahresergebnis nach REVO/RKV von PostAuto zum Segmentergebnis des Personenverkehrs in der Konzernrechnung sowie die Beratungsleistungen im Rahmen des Projektes IMPRESA von Bedeutung (vgl. hierzu Rz. 1159 für weitere Ausführungen zu IMPRESA).
- 1118 Die nachfolgenden Ausführungen fokussieren sich deshalb auf die Rolle von KPMG als Revisionsstelle der PostAuto sowie auf die im Auftragsverhältnis erbrachten Dienstleistungen.

B. KPMG als Revisionsstelle der PostAuto

1. Prüfung Jahresrechnungen

- 1119 KPMG prüfte für die Jahre 2006 bis 2015 die Jahresrechnung der PostAuto und erstattete über ihre Prüfungen als Revisionsstelle Bericht an die Generalversammlung.
- 1120 Weiter berichtete KPMG ab dem Jahr 2008 im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat über das Ergebnis ihrer Prüfungen. Zuhanden des Konzernprüfers verfasste der Prüfer der PostAuto sog. Highlights Memorandi, die über die Prüfung des IFRS Reporting Packages berichteten.

2. Prüfungsumfang

- 1121 Eine Prüfung der Jahresrechnung umfasst gemäss Gesetz und Prüfungsstandards im Wesentlichen:
- die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben,
 - die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung inkl. Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns,
 - die Bestätigung der Existenz eines nach den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestalteten internen Kontrollsystems (IKS) für die Aufstellung der Jahresrechnung.

3. Prüfungsstandards

3.1. Anwendbare Prüfungsstandards

- 1122 Für ihre Prüfung der gesetzlich vorgeschriebenen Jahresrechnung der PostAuto musste KPMG die Schweizer Prüfungsstandards anwenden. Für Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2005 oder später waren die Schweizer Prüfungsstandards, Ausgabe 2004 anwendbar. Für Geschäftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2010 oder später musste die Prüfung gemäss den Schweizer Prüfungsstandards, Ausgabe 2010 erfolgen. Für Geschäftsjahre, die am 15. Dezem-

ber 2013 oder später enden, sind die Schweizer Prüfungsstandards gemäss Ausgabe 2013 anwendbar.

- 1123 Die Schweizer Prüfungsstandards (PS) enthalten schon in der Ausgabe 2004 Prüfungsstandards betreffend «*Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*» (PS 250) und «*Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*» (PS 310).

3.2. PS 250

- 1124 PS 250 regelt, wie der Prüfer bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, der Beurteilung seiner Ergebnisse und der Berichterstattung berücksichtigen muss, dass die Nichteinhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften den Abschluss wesentlich beeinflussen kann⁵⁰⁰. Im PS wird einleitend klargestellt, dass nicht erwartet werden kann, dass die Nichteinhaltung gesetzlicher oder anderer Vorschriften durch ein Unternehmen im Rahmen einer Abschlussprüfung aufgedeckt wird⁵⁰¹.
- 1125 Auch eine ordnungsgemäss durchgeführte Abschlussprüfung birgt das unvermeidliche Risiko, dass einzelne, wesentliche Falschdarstellungen in der Jahresrechnung nicht aufgedeckt werden. Dieses Risiko ist im Falle von Rechtsverstössen generell höher, weil Rechtsverstösse beispielsweise durch die Gesellschaft bewusst verheimlicht werden können. PS 250 fordert daher, dass der Abschlussprüfer die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen muss. Er muss sich bewusst sein, dass die Prüfung Verhältnisse oder Ereignisse aufdecken kann, die zum Zweifel Anlass geben, ob ein Unternehmen gesetzliche und andere Vorschriften einhält.
- 1126 Im Rahmen der Prüfungsplanung muss der Prüfer ein allgemeines Verständnis des rechtlichen Umfelds des Unternehmens erlangen und erkennen, wie das Unternehmen diese Vorschriften einhält.⁵⁰² Er muss anschliessend Prüfungshandlungen durchführen. Gemäss PS 250 umfassen diese Prüfungshandlungen insbesondere:
- Befragung der Unternehmensleitung, ob das Unternehmen die entsprechenden gesetzlichen und anderen Vorschriften einhält.
 - Einsichtnahme in Korrespondenz mit zuständigen Aufsichtsbehörden.
 - Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise verlangen über die Einhaltung jener gesetzlichen und anderen Vorschriften, die sich nach Auffassung des Prüfers wesentlich auf die Beträge und Angaben im Abschluss auswirken.
 - Einholen einer schriftlichen Erklärung der Unternehmensleitung, in welcher diese bestätigt, dass sie dem Prüfer alle bekannten Rechtsverstösse offengelegt hat, deren Auswirkung bei der Abschlusserstellung berücksichtigt werden müssen.
- 1127 Weitergehende Prüfungshandlungen sind nicht nötig, da dies den Umfang einer Abschlussprüfung sprengen würde.⁵⁰³ Der Abschlussprüfer darf ohne gegenteilige Anzeichen davon ausgehen, dass das Unternehmen gesetzliche und andere Vorschriften einhält.

500 PS 250, Ausgabe 2004, Para 2.

501 PS 250, Ausgabe 2004, Para 2.

502 PS 250, Ausgabe 2004, Para 15.

503 PS 250, Ausgabe 2004, Para 21.

3.3. PS 310

- 1128 PS 310 hält fest, was unter Kenntnisse von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens zu verstehen ist. Ein Abschlussprüfer muss Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens haben, die ausreichen, um diejenigen Ereignisse, Transaktionen und Praktiken ausfindig zu machen und zu verstehen, welche nach seiner Beurteilung eine bedeutsame Auswirkung auf den Abschluss, dessen Prüfung oder die Berichterstattung haben können.⁵⁰⁴
- 1129 Die Aneignung der Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens ist ein kontinuierlicher Prozess und bedient sich verschiedener Quellen, die sowohl unternehmensexternen (Branchenverbände, einschlägige gesetzliche Vorschriften⁵⁰⁵ etc.) als auch unternehmensinternen (Befragungen, Besichtigungen) Ursprungs sein können.
- 1130 Die Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens bilden für den Prüfer einen Orientierungsrahmen, der ihm unter anderem erlauben soll, Risiken einzuschätzen und Probleme zu erkennen. Konkret wird in PS 310 auch das Erkennen ungewöhnlicher Umstände als Ziel der Aneignung von Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld genannt.⁵⁰⁶ Um die einschlägigen Kenntnisse wirksam zu nutzen, muss der Abschlussprüfer beurteilen, wie die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens den Abschluss im Ganzen beeinflussen und ob die Aussagen des Abschlusses seinen einschlägigen Kenntnissen entsprechen.⁵⁰⁷

4. Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung

- 1131 Die Berichte der Revisionsstelle KPMG an die Generalversammlung der PostAuto enthielten für die Jahre 2007 bis 2009 umfangreiche Zusätze.
- 1132 Für das Jahr 2007 lauteten die Zusätze im Bericht der Revisionsstelle:
- «Wir halten fest, dass die Reserve nach Art. 64 EBG grösstenteils in der Jahresrechnung der Schweizerischen Post ausgewiesen wird (vgl. Anhang der Jahresrechnung, Abschnitt 3).*
- Die Jahresrechnung 2006 ist durch die Aufsichtsbehörde (Bundesamt für Verkehr BAV) im Sinne von Art. 70 EBG geprüft und mit Schreiben vom 20. Dezember 2007 genehmigt worden. Die Genehmigung der Betriebskosten- und Leistungsrechnung nach Art. 12 Abs. 4 REVO steht noch aus. Die entsprechende Prüfung durch das BAV ist im Gange und soll bis im Frühling 2008 abgeschlossen sein.*
- Im Schreiben vom 20. Dezember 2007 hielt das BAV bezüglich der Jahresrechnung 2005 fest, dass folgende Empfehlungen noch offen bleiben:*
- Rechnungsharmonisierung zwischen IFRS und REVO; Eröffnungsbilanz per 1. Juli 2006*
 - Keine kalkulatorischen Zinsen auf den Überabschreibungen*
 - Nur die vom BAV vorgegebene Verzinsung auf dem Eigenkapital»*

504 PS 310, Ausgabe 2004, Para 2.

505 PS 310, Ausgabe 2004, Para 8.

506 PS 310, Ausgabe 2004, Para 10.

507 PS 310, Ausgabe 2004, Para 12.

1133 Für das Jahr 2008 lauteten die Zusätze im Bericht der Revisionsstelle:

«Wir halten fest, dass die Reserve nach Art. 64 EBG teilweise in der Jahresrechnung der Schweizerischen Post ausgewiesen wird (vgl. Anhang der Jahresrechnung, Abschnitt 3).

Während die Genehmigung der Jahresrechnung 2008 durch die Aufsichtsbehörde (Bundesamt für Verkehr BAV) im Sinne von Art. 70 EBG noch ausstehend ist, wurde die Jahresrechnung 2007 durch das BAV geprüft und mit Schreiben vom 16. September 2008 mit folgender Einschränkung genehmigt:

- Gestützt auf Art. 27 ADFV legt das BAV alljährlich den kalkulatorischen Zinssatz fest, welchen die Transportunternehmen in ihrer Planrechnung einrechnen können. Der kalkulatorische Zinssatz ist für alle Unternehmen genau gleich hoch. Er berechnet sich aufgrund der mittleren Rendite der Bundesanleihen mit einer Laufzeit von 10 Jahren, mitgeteilt von der Schweizerischen Nationalbank. Die für die Jahresrechnung 2007 anrechenbare Eigenkapitalverzinsung wurde auf 2.75% festgelegt.*
- PostAuto Schweiz AG hat in ihrer Jahresrechnung dagegen einen kalkulatorischen Zinssatz von 4.5% berechnet. Dies widerspricht ganz klar den Vorgaben des BAV und führt einerseits zu einer Ungleichbehandlung der Unternehmen sowie zu einer nicht gerechtfertigten Abgeltungserhöhung.*
- Auch die subventionsrechtliche Prüfung unserer Facheinheit Revision des BAV hat Ihnen empfohlen, ab 01.07.2006 den vom BAV vorgesehenen Zinssatz zu verwenden. Entgegen unserer Weisungen hat PostAuto Schweiz AG auch für das Jahr 2007 den höheren Zinssatz angewandt.*

Im weiteren stellt das BAV fest, dass PostAuto Schweiz AG «Unter-Null Abschreibungen» (gemäss Art. 10 Abs. 3 REVO) bei den Fahrzeugen der Regie- und Postauto-Unternehmer (PU) vornimmt. Diese Massnahme wird vom Bundesamt für Verkehr akzeptiert, bis mit der Revision der öV-Erlasse (RöVE) diesbezüglich eine neue Regelung eingeführt wird.»

1134 Für das Jahr 2009 lauteten die Zusätze im Bericht der Revisionsstelle:

«Wir halten fest, dass die Reserve nach Art. 64 EBG teilweise in der Jahresrechnung der Schweizerischen Post ausgewiesen wird (vgl. Anhang der Jahresrechnung, Abschnitt 3).

Die Jahresrechnung 2008 wurde durch die Aufsichtsbehörde, Bundesamt für Verkehr BAV, mit Schreiben vom 22. Dezember 2009 mit folgenden Bemerkungen genehmigt:

- Gestützt auf Art. 27 ADFV legt das BAV alljährlich den kalkulatorischen Zinssatz fest, welchen die Transportunternehmen in ihrer Planrechnung einrechnen können. Der kalkulatorische Zinssatz ist für alle Unternehmen genau gleich hoch. Er berechnet sich aufgrund der mittleren Rendite der Bundesanleihen mit einer Laufzeit von 10 Jahren, mitgeteilt von der Schweizerischen Nationalbank. Die für die Jahresrechnung 2007 anrechenbare Eigenkapitalverzinsung wurde auf 2.93% festgelegt.*
- PostAuto Schweiz AG hat in ihrer Jahresrechnung dagegen einen kalkulatorischen Zinssatz von 4.5% berechnet. Dies widerspricht ganz klar den Vorgaben des BAV und führt einerseits zu einer Ungleichbehandlung der Unternehmen sowie zu einer nicht gerechtfertigten Abgeltungserhöhung.*

- Anlässlich der Quartalsbesprechung vom 25. März 2009 hat sich das BAV und PAG in dieser Problematik der anrechenbaren Kapitalkosten auf den abgeltungsberechtigten Linien geeinigt und vereinbarten folgendes Vorgehen. Die in den Geschäftsjahren 2007, 2008 und 2009 zu viel verrechneten Kapitalkosten werden Reserven nach Eisenbahngesetz (EBG) Art. 64 zugewiesen. Eine Kopie dieser Vereinbarung liegt dem Schreiben bei.
- Im weiteren stellt das BAV fest, dass PostAuto Schweiz AG «Unter-Null Abschreibungen» (gemäss Art. 10 Abs. 3 REVO) bei den Fahrzeugen der Regie- und Postauto-Unternehmer (PU) vornimmt. Diese Massnahme wird vom Bundesamt für Verkehr akzeptiert, bis mit der Revision der öV-Erlasse (RöVE) diesbezüglich eine neue Regelung eingeführt wird.
- Wir halten fest, dass die Reserve nach Art. 64 EBG per 31. Dezember 2008 CHF 25,609,659.- beträgt (vor Zuweisung des Spartenergebnis 2008). Davon sind CHF 6,958,541.- in der Jahresrechnung der Schweizerischen Post Stammhaus ausgewiesen.»

1135 Es ist unmittelbar ersichtlich, dass KPMG die Berichte der Revisionsstelle ohne zumindest rudimentäre Kenntnisse der Spartenrechnung von PostAuto gar nicht hätte formulieren können, ausser man nimmt an, dass die Revisionsstelle sich auf das Kopieren von Briefen des BAV beschränkte und keinerlei Prüfungshandlungen vornahm. Letzterer Annahme stehen die Pflichten gemäss Schweizer Prüfungsstandards (siehe oben Rz. 1122 ff.) entgegen.

5. Prüfung der Gewinnverwendung

1136 Gemäss Gesetz prüft die Revisionsstelle den Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes auf Konformität mit Gesetz und Statuten und äussert sich dazu im Bericht der Revisionsstelle.

1137 Interessant sind in diesem Zusammenhang vor allem die erläuternden Ausführungen zur Entwicklung der Reserve nach Art. 64 EBG, die im Anhang der geprüften Jahresrechnung gemacht wurden, beispielsweise für die Jahre 2007 und 2008. Im Jahr 2007 steht im Anhang zur Jahresrechnung unter Ziffer 3:

«Die Reserve nach Art. 64 EBG für künftige Fehlbeträge beträgt per 31.12.07 CHF 20'246'074.- (vor Zuweisung des Spartenergebnis 2007). Davon sind CHF 18'488'702 im Stammhaus Post bilanziert.»⁵⁰⁸

Die Zahlen decken sich mit den verbuchten Zahlen im Eigenkapital von PostAuto, werden doch per 31. Dezember 2007 CHF 1'757'372 als Reserve nach Art. 64 EBG bilanziert. Dies entspricht dem Totalbetrag von CHF 20'246'074 abzüglich der CHF 18'488'702, die im Stammhaus bilanziert waren.

1138 Im Jahr 2008 wurde im Anhang der geprüften Jahresrechnung unter Ziffer 3 ausgeführt:

«Die Reserve nach Art. 64 EBG für künftige Fehlbeträge beträgt per 31.12.08 CHF 25'609'659 (vor Zuweisung des Spartenergebnis 2008). Davon sind CHF 6'958'541 im Stammhaus Post bilanziert.»⁵⁰⁹

Wiederum lassen die Zahlen die im Eigenkapital von PostAuto verbuchte Reserve nach Art. 64 EBG von CHF 18'651'118 nachvollziehen.

508 Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung Jahresrechnung 2007, Anhang Ziffer 3.

509 Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung Jahresrechnung 2008, Anhang Ziffer 3.

- 1139 Die Veränderung von CHF 5'363'585 der Reserve nach Art. 64 EBG – wie sie im Anhang zur Jahresrechnung beschrieben wird – von CHF 20'246'074 per 31. Dezember 2007 zu CHF 25'609'659 per 31. Dezember 2008 ist sachlogisch das Ergebnis der Sparte «RPV» für das Jahr 2007. Die Sparte «RPV» wies gemäss der dem BAV eingereichten Spartenrechnung für das Jahr 2007 ein Ergebnis von CHF 5'363'585 aus.⁵¹⁰
- 1140 Für die Prüfung der Angaben im Anhang zur Jahresrechnung waren Überleitungen, wie oben dargelegt, angebracht, um Prüfsicherheit zu erlangen. Diese Überleitungen setzen zwingend die Kenntnis der Spartenrechnung, respektive des Ergebnisses der Sparte «RPV» voraus.

6. Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat

- 1141 Im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat gemäss Art. 728b OR wurden grundsätzlich keine in diesem Zusammenhang relevanten Ausführungen gemacht, die über die Ausführungen im Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung (vgl. oben Rz. 1131) hinausgehen.
- 1142 Im Jahr 2012 wird im umfassenden Bericht Folgendes erwähnt:

«Art. 36 PBG Reserven: Infolge der Überführung vom Stammhaus Postauto in die PostAuto Schweiz AG wird seit dem 2012 die gesamte Art. 36 PBG Reserve bei der PostAuto Schweiz AG ausgewiesen, während im 2011 noch ein Teil in der Stammhausrechnung Post ausgewiesen wurde. Da die gesetzliche Höhe erreicht ist, muss die Differenz an der EK-Verzinsung gemäss Vorgaben der schweizerischen Post weiterhin zugewiesen werden, solange der kalkulatorische Zins den Wert des BAV übersteigt.»

7. Highlights Memorandum an Konzernprüfer

- 1143 Die Revisionsstelle der PostAuto hielt die Resultate ihrer Prüfungen der Reporting Packages in sog. «Highlights Memorandi» zu Händen des Konzernprüfers fest. Im Reporting Package werden die IFRS Zahlen der lokalen Einheiten für die Konsolidierung gemeldet. Obwohl das Reporting Package nicht der Erstellung der obligationenrechtlichen Jahresrechnung diene, können die Highlights Memorandi interessante Hinweise zu PostAuto enthalten. KPMG verfasste jeweils zwei Highlight Memorandi: eines für PostAuto und eines für den Buchungskreis 10 PostAuto Stammhaus (vgl. Rz. 673 für nähere Erläuterungen dazu).
- 1144 In den Highlights Memorandi werden die von PostAuto Stammhaus an PostAuto belasteten Management Fees und Lizenzgebühren (vgl. Rz. 677 für nähere Erklärungen) erwähnt, aber nicht weiter hinterfragt. Einzig im Highlight Memorandum 2013 findet sich folgende Ausführung (Schreibfehler nicht korrigiert) zur Veränderung des Betriebsaufwandes:

«Abnahme des Betriebsaufwands trotz gestiegenem Umsatz ist in erster Linie auf die massiv tieferen Management Fees (–CHF 9 Mio im Vergleich zum Vorjahr) und Lizenzgebühren für die Marke Post (–CHF 13 Mio. im Vergleich zum Vorjahr). Die tieferen Management Fees sind Folge der Umstrukturierung des Post Konzerns und der damit Verbundenen Steuerrulings. Diese erlauben nur noch Management Fees im Umfang von 1.8% des steuerbaren Umsatzes (also nur aus nicht abgeltungsberechtigten Bereichen). Die tieferen Gebühren für die Marke Post sind Folge des Drucks von Seiten BAV, wonach der Abgeltungsgeber nicht bereit ist für die Marke zu

510 Kosten-Leistungsrechnung Ist BAV 2007.

bezahlen. Aus diesem Grund werden auch auf den Umsetzen der abgeltungsberechtigten (oder eben nicht-steuerpflichtigen) Sparten keine Lizenzgebühren mehr berechnet und verrechnet».

- 1145 Es wurden keine Hinweise gefunden, dass KPMG die Wirkung der Management Fees und insbesondere der Lizenzgebühren in ihrer Berichterstattung gewürdigt hat. Wie in Rz. 687 ff. und Rz. 720 ff. dargelegt, dienten die Management Fees und die Lizenzgebühren unter anderem der Gewinnabschöpfung. Insbesondere die Lizenzgebühren qualifizieren offensichtlich als verdeckte Gewinnausschüttung. Dieser Sachverhalt wurde, soweit ersichtlich, von KPMG nicht thematisiert.

8. Folgen der Vermögensübertragung per 1. Januar 2012

- 1146 Rückwirkend auf den 1. Januar 2012 wurde der Buchungskreis 10 – PostAuto Stammhaus – aufgelöst und wesentliche Vermögenswerte an die PostAuto übertragen (vgl. dazu die detaillierten Ausführungen ab Rz. 704).
- 1147 Diese Vermögensübertragung in der Konzernrechnung Post führte zu einem buchstäblichen Zerfall des ausgewiesenen Betriebsergebnisses des Segmentes Personenverkehr (vgl. dazu Rz. 708). Zudem stiegen in der dem BAV präsentierten Spartenrechnung die Ergebnisse der Sparte «Übriges» stark an (vgl. dazu Rz. 711).
- 1148 Es wurde kein Dokument gefunden, in dem KPMG diese Sachverhalte gegenüber PostAuto oder dem Konzern erwähnt, noch hat KC Hinweise darauf gefunden, dass KPMG diesen Sachverhalt vertieft geprüft hätte.

C. Weitere Dienstleistungen im Auftragsverhältnis

1. Überleitungsrechnung

1.1. Überleitungsrechnungen im Überblick

- 1149 KPMG hat im hier interessierenden Zeitraum von 2007 bis 2015 Überleitungsrechnungen geprüft. Diese Prüfungen wurden vom BAV gefordert und die geprüften Überleitungsrechnungen wurden dem BAV zusammen mit dem Prüfbericht der KPMG im Rahmen der subventionsrechtlichen Prüfung jährlich eingereicht.
- 1150 Es liegt KC lediglich eine Auftragsbestätigung für die Prüfung der Überleitungen der Geschäftsjahre 2004–2006 vor.⁵¹¹
- 1151 In den Überleitungsrechnungen wird eine Brücke vom Jahresergebnis der PostAuto gemäss RKV/REVO zum IFRS Segmentergebnis Personenverkehr in der Konzernrechnung geschlagen.

511 Auftragsbestätigung KPMG für die Jahre 2004-2006.

1152 Die Überleitungen präsentieren sich wie folgt:

	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Jahresergebnis REVO / RKV PostAuto Schweiz AG	2'985'772	663'792	4'171'977	91'713	2'672'818	6'680'806	56'135'633	17'804'287	24'509'559
Abschreibungen < 0	5'012'064	3'954'697	3'921'237	3'335'638	3'626'222				
Differenz Abschreibungen IFRS - REVO	1'929'856	0	0	0	550				-99'259
Mehrerlöse IFRS bei Anlagengabängen	1'143'562	671'131	674'747	1'085	-302'984	-147'275	148'806	19'194	283'802
Verwendung Wiederbeschaffungsreserve							-941'345	-788'780	-384'390
Jahresergebnis IFRS PostAuto Schweiz AG	11'071'254	5'289'619	8'767'961	3'428'437	5'996'606	6'533'531	55'343'095	17'034'701	24'309'712
Jahresergebnis IFRS Stammhaus (0010)	20'834'255	21'013'938	17'786'895	21'794'782	29'704'005				
Jahresergebnis Tochtergesellschaften Ausland	319'771	396'440	0	2'217'231	-2'507'957	-40'311	876'322	537'189	991'304
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	20'463	59'091	69'137	30'622	245'557	29'540	50'557	122'365	28'208
Jahresergebnis velopass/publika						57'430	-30'304	-900'818	-2'949'016
Beteiligungsertrag						-161'538			
IC Eliminationen Segment PostAuto								-359'334	-3'641
Jahresergebnis IFRS CH Post, PostAuto	32'245'743	26'759'089	26'623'993	27'471'071	33'438'211	6'418'651	56'239'669	16'434'102	22'376'567
Management- und Lizenzfees							8'829'660	10'563'345	9'205'694
Finanzerfolg CH Post, PostAuto	-2'023'167	-338'520	159'377	-636'074	-453'147	-1'376'567	956'558	-165'697	1'551'780
Jahresergebnis aus assoziierten Gesellschaften	-20'463	-59'091	-69'137	-30'622	-245'557	-29'540	-50'557	-122'365	-28'208
Ertragssteuern CH Post, PostAuto	1'586'243	158'983	543'199	1'594'748	514'005	1'242'131	-740'964	3'090'098	-164'180
Betriebsergebnis IFRS Segment Personenverkehr	31'788'356	26'520'461	27'257'432	28'399'123	33'253'512	6'254'676	65'234'366	29'799'483	32'941'653

Tabelle 21: Geprüfte Überleitungen REVO- zu IFRS Ergebnis⁵¹²

512 Basierend auf den durch KPMG geprüften Überleitungen der Jahre 2007-2015. Positive Zahlen entsprechen einem Gewinn.

- 1153 Was auffällt, ist der Bruch nach dem Jahr 2011. Dieser hängt einerseits damit zusammen, dass per 1. Januar 2012 der Stammhausteil PostAuto (Buchungskreis 10) an PostAuto übertragen wurde (vgl. dazu Rz. 703) und andererseits, dass die REVO durch die RKV abgelöst wurde. Letzteres führte dazu, dass keine Unter-Null-Abschreibungen mehr auf Fahrzeugen gemacht werden durften. Die erstmalige Offenlegung von Management Fees und Lizenzgebühren im Jahr 2013 ist die Konsequenz der geänderten Darstellung des Segmentergebnisses in der Konzernrechnung (vgl. Rz. 709).
- 1154 Zusätzlich fällt offensichtlich auf, dass in den Jahren 2007 bis 2011 der überwiegende Teil (66% bis 89%) des Gewinnes des Segmentes Personenverkehr im Stammhaus Teil PostAuto ausgewiesen wurde, obwohl dieser Stammhausteil ausser der Finanzierung der Postauto Unternehmer keine operative Tätigkeit ausübte (vgl. dazu Rz. 671 ff.).

	2007	2008	2009	2010	2011
Betriebsergebnis IFRS Segment Personenverkehr	31'788'356	26'520'461	27'257'432	28'399'123	33'253'512
Jahresergebnis IFRS Stammhaus (0010)	20'834'255	21'013'938	17'786'895	21'794'782	29'704'005
in Prozent	66%	79%	65%	77%	89%

Tabelle 22: Jahresergebnis IFRS PostAuto Stammhaus in Prozent des Betriebsergebnisses IFRS Segment Personenverkehr⁵¹³

1.2. Berichte KPMG

- 1155 KPMG musste für ihre Prüfungen die referenzierten Schweizer Prüfungsstandards (PS) anwenden (vgl. dazu oben Rz. 1122).
- 1156 In den Jahren 2007 bis 2012 verwies KPMG in ihren Prüfungsberichten nur auf die Schweizer Prüfungsstandards und bestätigte – mit Einschränkungen zum Umfang der Prüfung und zu Sachverhalten, die vom BAV (vgl. Rz. 1131) bemängelt wurden –, dass
- «[...] die Überleitung des Betriebsergebnisses laut IFRS der Schweizerischen Post, Segment Personenverkehr zum Jahresergebnis REVO [RKV] der Schweizerischen Post, Geschäftsbereich PostAuto bzw. PostAuto Schweiz AG [...] ordnungsgemäss in Übereinstimmung mit den Vorschriften der REVO [RKV] erstellt worden [ist]».
- 1157 In den Jahren 2013 bis 2015 verwies die KPMG in ihren Prüfungsberichten explizit auf den Schweizer Prüfungsstandard 950 «Betriebswirtschaftliche Prüfungen, die weder Prüfungen noch Reviews von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen darstellen». An der Beurteilung durch KPMG änderte das nichts:
- «Nach unserer Beurteilung wurde die Überleitung vom Jahresergebnis RKV der PostAuto Schweiz AG zum Betriebsergebnis IFRS des Geschäftssegments PostAuto der Schweizerischen Post für das Geschäftsjahr 2013 in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit den Bestimmungen von RKV erstellt.»
- 1158 In der REVO respektive RKV finden sich keine Vorschriften zu einer Überleitungsrechnung IFRS.

⁵¹³ Betriebsergebnis IFRS Segment Personenverkehr gemäss geprüften Konzernrechnungen, IFRS Ergebnis Stammhaus gemäss geprüfter Überleitung REVO- zu IFRS Ergebnis.

2. Beratung im Projekt IMPRESA

1159 Die KPMG wurde beauftragt, im Rahmen des Projektes IMPRESA im Bereich Steuern Beratungsdienstleistungen zu erbringen (vgl. zu IMPRESA Rz. 112). Im Zuge von IMPRESA sollte die PostAuto eine neue organisatorische Struktur erhalten, welche auch im steuerlichen Bereich Veränderung bringen würde. IMPRESA war ein Projekt mit dem Ziel der Gewinnsicherung. Diese Gewinnsicherung beruhte auf drei Pfeilern: Rechnungslegung und Publizität, Struktur sowie Wachstum und Produktivität. Mit dem Projekt IMPRESA sollten die beiden ersten Themen Rechnungslegung/Publizität sowie Struktur angegangen werden. Als Gründe für die Notwendigkeit von Massnahmen zur Gewinnsicherung werden in einem Aussprachepapier Sachverhalte wie die Beanstandung der zu hohen Gewinne von PostAuto durch den Regulator, die Besteller und den Preisüberwacher genannt. Es wird auf diesbezügliche Äusserungen verwiesen, wie *«Rote Null/Ausgleichskasse zur Verlustdeckung»*, *«Angestrebte branchenübliche Rendite: 0%»*⁵¹⁴. Ebenfalls thematisiert wird in diesem Aussprachepapier die verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. Rz. 688).

1160 Am 14. Februar 2013 informierte PostAuto die KPMG erstmalig über das Projekt. Es fand eine Besprechung zwischen PostAuto (PERSON 040 und PERSON 009) und KPMG ([NAME] und [NAME]) statt. Ob an dieser Besprechung KPMG das oben zitierte Aussprachepapier ausgehändigt wurde oder nicht, lässt sich nicht mit Sicherheit sagen. Eine E-Mail⁵¹⁵ von [NAME] (Mitverfasser des Aussprachepapiers) an PERSON 009 legt dies zumindest nahe:

«Basierend den Inputs von PERSON 069 sowie unserer heutigen Kurzbesprechung findest du anbei die angepasste Unterlage. Bin überzeugt, dass wir jetzt ein gutes Paper zusammenhaben und dir dieses für die Vorbesprechung mit KPMG dienen kann.»

Andererseits wird in der gleichen E-Mail um restriktive Verteilung gebeten:

«PERSON 069 hat mich heute noch gebeten, dass Dokument derzeit nicht zu streuen bzw. nur im «inneren Kreis» (PERSON 0040, PERSON 069, PERSON 012, PERSON 009, [NAME]) zu verwenden. Er möchte in jedem Fall die Unterredung mit dem Konzern (Pascal Koradi, F und weitere) bzw. deren Vorstellungen abwarten.»

1161 PERSON 009 bestätigte am 26. Februar 2013 in einer E-Mail⁵¹⁶ zu Handen KPMG folgende besprochenen Punkte:

- «1. Lösung in der Kosten-/Spartenrechnung (heutiges Modell, Problem Einsichtsrecht BAV);*
- 2. Lösung in der Segmentberichterstattung (sehr eingeschränkter Gestaltungsspielraum gemäss Vorgaben IFRS und des Reglements Accounting Post);*
- 3. Lösung durch Aufteilung des heutigen Geschäfts im Segment PostAuto in verschiedene juristische Einheiten in einer «Subholdingstruktur» PA (Problem, dass der Umfang des Geschäfts gleich bleibt, d.h. die Lösung wäre vermutlich sehr verschachtelt) [...]»*

1162 Die E-Mail von PERSON 009 verweist auf eine Beilage 3a aus der Berichterstattung 2011 an das BAV, die exemplarisch die Problemstellung zeige. Beilage 3a ist die Überleitung RKV zu IFRS für das Jahr 2011.

514 Aussprachepapier und Vorgehensvorschlag Gewinnsicherung der PostAuto vom 13. Februar 2013.

515 E-Mail von [NAME] vom 13. Februar 2013.

516 E-Mail von [NAME] vom 1. März 2013.

1163 KPMG erstellte den Entwurf einer ersten Offerte⁵¹⁷, der vom 1. März 2013 datiert. In der Offerte wurden folgende Varianten zur Prüfung aufgeführt:

- «– Lösung in der Kosten-/Spartenrechnung
- Lösung in der Segmentberichterstattung
- Lösung durch Umstrukturierung des heutigen Geschäfts im Segment PostAuto in eine Subholdingstruktur
- Lösung durch Umstrukturierung des heutigen Geschäfts im Segment PostAuto in eine Subholdingstruktur, mit Anreicherung durch zusätzliches Geschäft (intern oder extern)
- Lösung durch Umstrukturierung des heutigen Geschäfts im Segment PostAuto in eine Subholdingstruktur, mit Ausgliederung eines Teil des PostAuto-Geschäfts in ein anderes Segment der Post.»

1164 Bemerkenswert sind die Hinweise, dass auch die Ausarbeitung eines Fragebogens mit anschließenden Interviews unter anderen «beim Auditor» offeriert wurde, sowie, dass man auf [NAME] und [NAME] aus dem Bereich Audit der KPMG zugreifen könne.

1165 Am 18. Juni 2013 präsentierte KPMG eine zweite Offerte⁵¹⁸. Die von KPMG offerierten Dienstleistungen wurden wie folgt umschrieben:

- «– Kenntnisnahme und Analyse der veränderten Ausgangslage
- Darstellung und Beurteilung des beabsichtigten Vorgehens
- Meeting vom 19. Juni 2013
- Verhandlungen mit der Steuerbehörde des Kantons Bern (Ruling Umstrukturierung, Besteuerungsmodalitäten, Betriebsstättenthematik).»

1166 Am 19. Juni 2013 wurden im Rahmen einer Besprechung⁵¹⁹ zwischen PostAuto und KPMG erste Ergebnisse diskutiert. Als kritische Aspekte werden von KPMG die Einsichtsrechte des BAV, die Steuerpflicht der neu zu schaffenden Gesellschaften sowie die Kosten der Struktur genannt. KPMG stellt die Grundsatzfrage:

«lohnt sich, angesichts der oben beschriebenen Risiken, die Ausgliederung oder wiegen die zusätzlichen Kosten (Gründung, Führung, Administration, Steuern etc.) im Falle einer Reduktion der Abgeltungen zu schwer?»

1167 Die Präsentation der Ergebnisse⁵²⁰ ist auf den 29. Oktober 2013 datiert und an die Geschäftsleitung von PostAuto gerichtet.

517 Entwurf Dienstleistungsofferte KPMG vom 1. März 2013.

518 Dienstleistungsofferte KPMG vom 18. Juni 2013.

519 Protokoll-Auszug Konzernleitung Klausur 1. bis 3. Mai 2013.

520 PostAuto Schweiz AG, Umstrukturierung, Präsentation GL PostAuto Schweiz AG vom 29. Oktober 2013.

D. Rechte und Pflichten der KPMG

1. Rechte und Pflichten als Revisionsstelle der PostAuto

1.1. Prüfpflicht

- 1168 Die Revisionsstelle hat u.a. zu prüfen, ob die Jahresrechnung (und gegebenenfalls die Konzernrechnung) den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwert entspricht (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR).
- 1169 Das Ziel der Revision liegt darin, ein Urteil darüber abzugeben, ob die Jahresrechnung (und gegebenenfalls die Konzernrechnung) *in allen wesentlichen Belangen in Übereinstimmung mit dem massgebenden Regelwerk aufgestellt wurde*.⁵²¹ Es geht dementsprechend darum, die Prüfungsobjekte (Ist-Objekte) auf ihre Übereinstimmung mit den anhand der massgebenden Normen abzuleitenden Soll-Objekten zu untersuchen. Die unbestimmte Formulierung des Gesetzes lässt den konkreten Umfang des Prüfungsmassstabes jedoch offen. Dieser kann gemäss der herrschenden Lehre nicht die gesamte Rechtsordnung umfassen.⁵²²
- 1170 Es besteht ein internationaler Konsens der Gesetzgeber und der Berufsverbände, dass es nicht Aufgabe der Revisionsstelle ist, systematisch nach deliktischen Handlungen zu suchen oder solche systematisch in Betracht zu ziehen.⁵²³ In erster Linie muss sich die Revisionsstelle davon überzeugen, dass Buchführung und Rechnungslegung grundsätzlich durch ein funktionierendes internes Kontrollsystem abgesichert werden. Diesfalls darf sie im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes in gewissem Masse darauf vertrauen, dass die Geschäftsvorfälle ordnungsgemäss erfasst und verarbeitet werden und Manipulationen durch das System auf einer nachgeordneten Ebene aufgedeckt werden. Da dieser Ansatz aber versagt, wenn eine Person mit entsprechenden Einflussmöglichkeiten das IKS in einem bestimmten Bereich ausser Kraft setzen oder umgehen kann, muss die Revisionsstelle selbst dann auf mögliche Anzeichen für deliktische Handlungen achten, wenn sie davon ausgehen darf, dass das IKS grundsätzlich funktioniert.⁵²⁴
- 1171 Die Revisionsstelle hat die Prüfung derart auszurichten, dass eine angemessene Sicherheit erlangt wird, dass der Jahresabschluss keine wesentlichen Fehlaussagen enthält. Dabei gilt der Grundsatz der angemessenen Sicherheit, welcher bedeutet, dass die Revisionsstelle keine absolute Gewissheit erreichen muss und nicht garantieren kann, dass sämtliche falschen Angaben in der Jahresrechnung aufgedeckt werden. Insbesondere bei Fehlaussagen infolge von deliktischer Handlungen ist in der Lehre anerkannt, dass die Revisionsstelle im zweiten Glied steht und bei der Feststellung und Aufdeckung derartiger Handlungen an Grenzen stösst.⁵²⁵
- 1172 Die Revisionsstelle muss bei ihrer Tätigkeit aber stets eine kritisch hinterfragende Grundhaltung einnehmen und darf sich nicht unbesehen auf die Auskünfte des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung verlassen.⁵²⁶ Sie muss sich durch Befragungen des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung sowie durch Einsichtnahme in den allenfalls vorhandenen Schriftverkehr mit

521 ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728a OR N 12.

522 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728a OR N 77.

523 ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 27 mit weiteren Hinweisen; ähnlich BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728a OR N 93.

524 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728a OR N 94f.

525 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728a OR N 96.

526 ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 28.

den zuständigen Aufsichtsbehörden darüber ein Bild machen, ob es Rechtsverletzungen gibt, die wesentliche Auswirkungen auf die Jahresrechnung haben könnten.⁵²⁷

1.2. Prüfgegenstand

- 1173 Von der Revisionsstelle zu prüfen ist die Jahresrechnung, welche sich aus der Bilanz, der Erfolgsrechnung und dem Anhang zusammensetzt.
- 1174 Von der Jahresrechnung zu unterscheiden ist die Kostenrechnung (vgl. Rz. 600). Diese bildet nicht Bestandteil der Jahresrechnung und dementsprechend grundsätzlich nicht (per se) Teil der Prüfung.
- 1175 Anhand der Hinweise der KPMG in ihren Revisionsberichten auf die Bemerkungen des BAVs zur entsprechenden Jahresrechnung sowie auf die Reserven gemäss EBG resp. PBG (vgl. Rz. 1137) ergibt sich, dass die KPMG die Berichte ohne zumindest rudimentäre Kenntnisse der Spartenrechnung von PostAuto gar nicht hätte formulieren können, ausser man nimmt an, dass sich die Revisionsstelle auf das Kopieren von Briefen des BAV beschränkte und keinerlei Prüfungshandlungen vornahm. Letzterer Annahme stehen die Pflichten gemäss Schweizer Prüfungsstandards (siehe oben Rz. 1126) entgegen.

1.3. Anrechnen von Kenntnissen

- 1176 Wenn die Revisionsstelle neben Revisionsdienstleistungen weitere Dienstleistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt, muss sie sich das daraus ergebende Wissen für die Anzeigepflichten anrechnen lassen.⁵²⁸ Das Bundesgericht hat diesbezüglich entschieden:

*«L'organe de révision qui accepte d'effectuer d'autres activités pour la société, souvent au mépris de son devoir d'indépendance, prend le risque de voir sa responsabilité accrue».*⁵²⁹

Die Anzeigepflicht (und damit auch die Prüfpflicht) der Revisionsstelle beschränkt sich somit nicht nur auf den eigentlichen Gegenstand der Abschlussprüfung, sondern erstreckt sich gemäss Ansicht des Bundesgerichts auch auf anlässlich von Zusatzaufgaben festgestellte Unregelmässigkeiten.⁵³⁰

1.4. Berichterstattungspflichten

- 1177 Die Revisionsstelle ist verpflichtet, dem Verwaltungsrat schriftlich zu melden, sofern sie Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement feststellt (Art. 728c Abs. 1 OR). Darüber hinaus hat sie die Generalversammlung entsprechend zu informieren, sofern die Verstösse wesentlich sind oder der Verwaltungsrat keine angemessenen Massnahmen ergreift (Art. 728c Abs. 2 OR).

1.5. Pflicht zur Unabhängigkeit

- 1178 Die Revisionsstelle ist zur Unabhängigkeit verpflichtet (Art. 728 Abs. 1 OR). Mit dieser insbesondere nicht vereinbar ist das Erbringen von Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR).

527 ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 40. Mit Verweisung auf PS 250, Rz. 14.

528 ZK-EBERLE/LENGAUER, Art. 728c OR N 27 mit Hinweisen auf BGE 129 III 129.

529 BGE 129 III 129, Erw. 7.2.

530 Vgl. auch ROTH PELLANDA/VON DER CRONE, S. 289.

- 1179 Steuerberatungstätigkeiten sind zulässig, solange kein Anschein eines Selbstüberprüfungsrisikos besteht. Als unzulässig gilt die Beratung bzw. Mitwirkung bei der Erstellung von komplexen internationalen Strukturen zu Zwecken der Steueroptimierung, deren Prüfung der Revisionsstelle obliegt.⁵³¹

2. Rechte und Pflichten als Konzernprüferin

- 1180 Ziel der Prüfung der Konzernrechnung ist es, die Konformität der Konzernrechnung (samt Anhang) mit den gesetzlichen Vorschriften und den statuierten Konsolidierungs- und Bewertungsregeln festzustellen.⁵³² Anlässlich der Prüfung der Konzernrechnung darf und muss die Revisionsstelle von den geprüften Abschlüssen der Tochtergesellschaften ausgehen.⁵³³

3. Überleitung von RKV/REVO zum Betriebsergebnis nach IFRS

- 1181 Die Rechte und Pflichten als Auftragnehmerin bestimmen sich primär nach der Vereinbarung zwischen den Parteien und sekundär nach den Bestimmungen des Obligationenrechts zum Auftrag (Art. 394 ff. OR).
- 1182 Ein schriftlicher Auftrag zwischen der KPMG und der PostAuto liegt KC nur für die Jahre 2004–2006 vor. Dieser Auftrag ist eng auf die Prüfung der Überleitung von RKV/REVO zum Betriebsergebnis nach IFRS ausgerichtet.
- 1183 Die entsprechenden Überleitungen werden auf Stufe Gesellschaft angestellt und haben daher als Ausgangspunkt das Total der Kostenrechnung. Eine Prüfung der Korrektheit einzelner in der Kostenrechnung enthaltenen Sparten ist für diese Tätigkeit dementsprechend nicht notwendig. Uns liegen bisher keine Unterlagen vor, welche darauf hinweisen, dass eine entsprechende Prüfung zusätzlich vereinbart worden ist.

4. Beratung im Projekt IMPRESA

- 1184 Betreffend die Steuerberatung der KPMG im Projekt «Gewinnsicherungsmassnahmen» liegt eine gegengezeichnete Dienstleistungsofferte vom 18. Juni 2013 vor. Diese sieht als Dienstleistungen u.a. die «*Kenntnisnahme und Analyse der veränderten Ausgangslage*», sowie die «*Darstellung und Beurteilung des beabsichtigten Vorgehens*» vor.
- 1185 Die Dienstleistungsofferte enthält explizit den Hinweis, dass anlässlich der Bearbeitung auf [NAME] aus dem Bereich Audit zurückgegriffen werden kann.
- 1186 Betreffend die Sorgfaltspflichten enthält die Offerte keinerlei Hinweise. Diesbezüglich gelten somit die Bestimmungen des Obligationenrechts.

E. Randbemerkung zur Kausalität

- 1187 Eine Revisionshaftung der Revisionsstelle verlangt neben einer Pflichtverletzung einen adäquat kausal begründeten Schaden (Art. 755 OR). Weder die Voraussetzung des Schadens noch des Kausalzusammenhangs werden vorliegend näher geprüft. Betreffend den Kausalzusammen-

531 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728 OR N 41.

532 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728 OR N 29.

533 BSK-WATTER/PFIFNER, Art. 728 OR N 29.

hang wird einzig darauf hingewiesen, dass das Bundesgericht in verschiedenen Entscheiden die Kausalität verneinte, weil der Verwaltungsrat auch bei entsprechender Meldung der Revisionsstelle nicht gehandelt hätte.⁵³⁴

F. Erste summarische Beurteilung

1188-1217 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

534 Urteil des Bundesgerichts 4A_236/2015 vom 15. September 2015, Erw. 3.4 ff. und BGE 129 III 129, 134 f., Erw. 8.

XVII. Persönliche Bereicherung

1219 [Die an dieser Stelle ausgeführten Würdigungselemente (Rz. 1218 bis 1276) liegen dem Verwaltungsrat vor. Es gilt der Vorbehalt, dass keine Befragungen durchgeführt werden durften.]

Bern, 31. Mai 2018

Dr. Christoph Jäger, Rechtsanwalt, Partner

Prof. Dr. rer. pol. Thomas Nösberger, Certified Public Accountant, Konsulent