

BGer 9C 99/2024 vom 25. September 2024

Bundesgericht, 2024-09-25, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bger_9C_99_2024

FR: TF 9C 99/2024 du 25 septembre 2024

IT: TF 9C 99/2024 del 25 settembre 2024

Regeste

Verwaltungsgebühr gemäss Revisionsaufsichtsgesetzgebung | Öffentliche Finanzen & Abgaberecht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesgericht prüft seine Zuständigkeit und die weiteren Eintretensvoraussetzungen von Amtes wegen (Art. 29 Abs. 1 BGG) und mit freier Kognition (Art. 95 Abs. 1 lit. a BGG ; BGE 148 I 160 E. 1 Ingress; 148 IV 155 E. 1.1; 148 V 265 E. 1.1; 144 V 97 E. 1, 138 E. 4.1; Urteil 9C_416/2023 vom 16. Mai 2024 E. 1.1, zur Publikation vorgesehen).

E. 1.2

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) und richtet sich gegen ein verfahrensabschliessendes (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Das Rechtsmittel ist als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig, da kein Ausschlussgrund vorliegt (Art. 83 BGG). Die Beschwerdeführerin ist bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit ihren Anträgen nicht durchgedrungen, weswegen sie zur Erhebung des Rechtsmittels legitimiert ist (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

E. 1.3

Soweit die Beschwerdeführerin in ihrer zusätzlichen Stellungnahme einen neuen Antrag - auf Rückweisung der Angelegenheit an die Vorinstanz - stellt, ist dieser grundsätzlich unzulässig, weil die Anträge in der Beschwerde enthalten sein, respektive vor Ablauf der Beschwerdefrist formuliert werden müssen (Art. 42 Abs. 1 BGG ; BGE 143 II 283 E. 1.2.3). Da die Beschwerdeführerin im Ergebnis jedoch gegenüber ihren ursprünglich gestellten Anträgen - auf Reduktion der von der RAB verfügten und von der Vorinstanz bestätigten Gebühren - mit ihrem Rückweisungsantrag weniger verlangt und das Bundesgericht, statt den mit der Beschwerde gestellten Anträgen zu entsprechen, die Angelegenheit auch zur weiteren Behandlung an die Vorinstanz zurückweisen könnte, ist der Antrag im Ergebnis dennoch zu beachten. Anderes gilt hingegen hinsichtlich der neu erhobenen Rügen in der zusätzlichen Stellungnahme vom 13. März 2024. Rügen, die eine beschwerdeführende Partei erst in ihrer Replik oder in einer sonstigen Eingabe nach Ablauf der Beschwerdefrist erhebt, sind grundsätzlich unzulässig. Anders verhält es sich nur, wenn erst die Vernehmlassung eines anderen Verfahrensbeteiligten Anlass zur Beschwerdeergänzung gibt, wobei die beschwerdeführende Partei die Stellungnahme in diesem Fall unverzüglich zu beantragen bzw. einzureichen hat (BGE 147 I 16 E. 3.4.3; 143

II 283 E. 1.2.3 ; 135 I 19 E. 2.2 ; 132 I 42 E. 3.3.4; Urteil 9C_110/2023 vom 19. Juni 2023 E. 3). Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin bestand hier aufgrund der Beschwerdeantworten der Vorinstanz und der RAB kein Anlass, neue Rügen vorzutragen. Ohnehin wiederholt die Beschwerdeführerin in der zusätzlichen Stellungnahme über weite Strecken bloss, was sie bereits in der Beschwerde ausgeführt hat.

E. 2.1

Mit der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann unter anderem eine Rechtsverletzung nach Art. 95 f. BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), prüft jedoch unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG) nur die vorgebrachten Argumente, falls weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 142 I 135 E. 1.5). Es ist weder an die in der Beschwerde vorgebrachten Argumente noch an die Erwägungen der Vorinstanz gebunden; es kann die Beschwerde aus einem anderen als dem angerufenen Grund gutheissen und es kann eine Beschwerde mit einer von der Argumentation der Vorinstanz abweichenden Begründung abweisen (Motivsubstitution; BGE 141 V 234 E. 1; Urteil 2C_691/2022 vom 7. September 2023 E. 2). In Bezug auf die Verletzung der verfassungsmässigen Rechte gilt nach Art. 106 Abs. 2 BGG eine qualifizierte Rüge- und Substanziierungspflicht (BGE 147 I 73 E. 2.1; 143 II 283 E. 1.2.2 ; 139 I 229 E. 2.2 ; 138 I 274 E. 1.6).

E. 2.2

Das Bundesgericht legt seinem Urteil den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG ; BGE 149 I 207 E. 5.5; 149 V 108 E. 4). Die vorinstanzlichen Sachverhaltsfeststellungen können von Amtes wegen oder auf Rüge hin berichtigt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig sind oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruhen und wenn zudem die Behebung des Mangels für den Verfahrensausgang entscheidend sein kann (Art. 105 Abs. 2 und Art. 97 Abs. 1 BGG ; BGE 148 II 392 E. 1.4.1; 148 V 427 E. 3.2). "Offensichtlich unrichtig" ist mit "willkürlich" gleichzusetzen (BGE 149 IV 57 E. 2.2). Tatfrage ist auch die Beweiswürdigung (BGE 148 V 70 E. 5.1.1). Willkürlich ist die Beweiswürdigung, wenn sie schlechterdings unhaltbar ist, wenn die Behörde mithin in ihrem Entscheid von Tatsachen ausgeht, die mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch stehen oder auf einem offenkundigen Fehler beruhen (BGE 148 IV 356 E. 2.1). Die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen unterliegt der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit (BGE 149 II 43 E. 3.6.4; 149 V 156 E. 6.2; vorne E. 2.1). Auf bloss allgemein gehaltene, appellatorische Kritik am vorinstanzlichen Entscheid geht das Bundesgericht nicht ein (auch dazu BGE 147 IV 73 E. 4.1.2; 146 IV 114 E. 2.1).

E. 3.1

Nachdem die RAB im Verlauf des vorinstanzlichen Verfahrens auf entsprechendes Gesuch der Beschwerdeführerin hin deren Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen aufgehoben hatte, bildeten allein noch die behauptete Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör im Überprüfungsverfahren sowie die Höhe der von der RAB auferlegten Kosten den Verfahrensgegenstand. Die Vorinstanz gelangte zum Ergebnis, dass weder das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt worden sei, noch dass die RAB ihr eine überhöhte Gebühr auferlegt habe. Dementsprechend wies sie die Beschwerde, soweit nicht gegenstandslos geworden, ab. Mit ihrer Beschwerde in

öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten wendet sich die Beschwerdeführerin allein (noch) gegen die Bestätigung der Kostenaufgabe von Fr. 84'000.-.

E. 3.2.1

Gemäss Art. 21 Abs. 1 und 3 RAG erhebt die Aufsichtsbehörde, d.h. die RAB, für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren, wobei der Bundesrat die Einzelheiten, insbesondere die Gebührenansätze, regelt. Art. 39 der Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren und Revisorinnen (RAV; SR 221.302.3) bestimmt, dass die Gebühren für die Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen nach Zeitaufwand festgelegt werden (Art. 39 Abs. 1 RAV). Der Tagessatz für das Personal der Aufsichtsbehörde beträgt je nach erforderlicher Sachkenntnis zwischen 1'000 und 2'500 Franken pro Person. Der Tagessatz für beigezogene Drittpersonen richtet sich nach den marktüblichen Ansätzen (Art. 39 Abs. 2 RAV).

E. 3.2.2

Wie schon vor Vorinstanz bestreitet die Beschwerdeführerin nicht etwa die von der RAB verrechnete Gebühr als solche, ihre Rechtsgrundlage, dass ihr die Gebühr auferlegt wurde oder den Modus ihrer Bemessung (Berechnung nach Zeitaufwand mit einem Tagessatz von Fr. 1'500.-). Im Zusammenhang mit der Beurteilung der Höhe der ihr von der RAB auferlegten Gebühr macht sie vielmehr zunächst geltend, die Vorinstanz habe dabei zu Unrecht keinen Vergleich mit dem Aufwand früherer von der RAB bei ihr durchgeführter Überprüfungen angestellt (dazu unten E. 4). Darüber hinaus beanstandet die Beschwerdeführerin verschiedene tatsächliche Feststellungen der Vorinstanz mit Bezug auf den Aufwand, den die RAB zur Rechtfertigung der Höhe der auferlegten Gebühren ausgewiesen hat, als unhaltbar (dazu unten E. 5). Schliesslich macht sie zur Hauptsache geltend, der von der RAB in Rechnung gestellte Aufwand sei in verschiedener Hinsicht krass übertrieben und zudem ungenügend transparent ausgewiesen worden, weshalb die Kostenaufgabe dem Äquivalenzprinzip widerspreche (dazu unten E. 6).

E. 4.1

Die Beschwerdeführerin beanstandet zunächst, dass die Vorinstanz keinen Vergleich zwischen den im vorliegend zu beurteilenden Überprüfungsverfahren und den in früheren, sie betreffenden Überprüfungsverfahren erhobenen Gebühren angestellt habe. Umfang und Komplexität der früheren Verfahren seien in jeder Hinsicht mit dem hier zu Beurteilenden vergleichbar, wiesen die beiden Mandate, um deren Überprüfung es in den Vorjahren gegangen sei, doch absolut vergleichbare Gebiete auf. Die Vorinstanz habe diesen Vergleich zu den letzten RAB-Überprüfungen indessen in ihre Überlegungen zur Plausibilität der Gebühren nicht einbezogen, was sie bei einer Vervielfachung der Gebühren zwingend hätte machen müssen; gerade der Vergleich mit den früheren Überprüfungen zeige, dass es keine Gründe dafür gebe, im hier zu beurteilenden Verfahren das Vierfache der früher erhobenen Gebühren zu erheben.

E. 4.2

Wie sich aus der gesetzlichen Regelung (Art. 39 Abs. 1 RAV) ergibt, werden die Gebühren für die Überprüfungen staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen nach Zeitaufwand festgelegt, wobei hier über den verrechneten Tagessatz von Fr. 1'500.- keine Uneinigkeit besteht. Es konnte daher für die Vorinstanz nur darum gehen zu prüfen, ob der von der RAB für die Überprüfung der Beschwerdeführerin als Gebühr verrechnete Aufwand und der diesem zugrunde liegende Zeitaufschrieb zutrafen. So durfte durch die

RAB kein übertriebener, nicht der Komplexität der durchgeführten Überprüfung und dem dazugehörigen Austausch mit der Beschwerdeführerin bis zum Erlass der Verfügung vom 16. Dezember 2021 entsprechender Aufwand verrechnet worden sein. Dementsprechend hat sich die Vorinstanz (nur) mit dem Zeitaufschrieb der RAB im vorliegenden Verfahren beschäftigt und diesen auf seine Richtigkeit, Plausibilität und vor allem auch daraufhin überprüft, ob, wie von der Beschwerdeführerin vorgebracht, übertriebener Aufwand verrechnet wurde. Zur Aufgabe der Vorinstanz gehörte es entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin nicht, auch noch einen Vergleich mit dem Zeitaufschrieb früherer Verfahren durchzuführen. Dazu hätte höchstens dann Anlass bestanden, wenn die Beschwerdeführerin konkrete Hinweise dafür geliefert hätte, dass bei früher durchgeführten Überprüfungen für vergleichbare Prüfhandlungen erheblich weniger Zeitaufwand resultiert habe und in Rechnung gestellt worden sei. Solche Hinweise fehlten hier aber und auch im bundesgerichtlichen Verfahren beschränkt sich die Beschwerdeführerin darauf, die wesentlich niedrigeren, bei früheren Überprüfungen verrechneten Gebühren zu nennen und zu behaupten, diese Überprüfungen seien insgesamt ähnlich aufwendig gewesen wie die hier zu Beurteilende. Unter diesen Umständen bestand für die Vorinstanz kein Anlass, einen Vergleich mit den Gebühren bzw. dem Zeitaufschrieb der RAB für frühere Überprüfungsverfahren anzustellen.

E. 5

Weiter erhebt die Beschwerdeführerin den Vorwurf, die Vorinstanz habe den relevanten Sachverhalt, in verschiedener Hinsicht betreffend die Beurteilung der Angemessenheit der ihr auferlegten Gebühr, willkürlich festgestellt.

E. 5.1.1

So zeige der Zeitaufschrieb der RAB zwar total 209 nicht verrechnete Stunden. Ihr, der Beschwerdeführerin, sei nicht bekannt, in welcher Situation oder aus welchen Gründen einzelne Personen Stunden nicht verrechnen könnten oder dürften, und die RAB habe auch keine Erläuterungen dazu abgegeben. Es sei zudem nicht bekannt, welche Arbeiten bei den einzelnen Positionen ausgeführt, dann aber nicht verrechnet worden seien. Es werde daher bestritten, dass es nicht verrechnete Stunden gebe. Diese seien daher für die Gebührenbetrachtung nicht relevant.

E. 5.1.2

Soweit die Beschwerdeführerin damit geltend machen will, die Vorinstanz habe in unhaltbarer Weise bei der Beurteilung der Überprüfungsgebühr die Existenz von nicht verrechneten Stunden angenommen, genügt ihr Vorbringen offensichtlich nicht den Anforderungen an die Rüge einer willkürlichen Sachverhaltsfeststellung (vgl. oben E. 2.1 und E. 2.2), so dass darauf nicht weiter einzugehen ist. Nur der Vollständigkeit halber rechtfertigt sich indessen der Hinweis, dass die Beschwerdeführerin vor Vorinstanz noch vorbrachte, die nicht verrechenbaren 208.94 Stunden würden zeigen, dass sich die RAB ihrer Unzulänglichkeiten bezüglich des überrissenen Gesamtaufwandes bewusst sei. Die Beschwerdeführerin ging somit selbst davon aus, dass diese in der Aufstellung der RAB (Verfahrensaufwand zur Überprüfung 01/2021) figurierenden Stunden zwar ein Zeichen für übertriebenen Aufwand der RAB bei der Überprüfung darstellten, tatsächlich aber geleistet worden seien.

E. 5.2.1

Weiter macht die Beschwerdeführerin geltend, weder die RAB noch sie hätten bei der Vorinstanz eine Eingabe der Beschwerdeführerin während des Überprüfungsprozesses eingereicht und es sei daher nicht aktenkundig, wie in E. 4.7 des angefochtenen Entscheids ausgeführt werde, dass der Grund des erhöhten Aufwands der RAB auch in den teils umfangreichen und unstrukturierten Eingaben der Beschwerdeführerin liege.

E. 5.2.2

Das Vorbringen ist, soweit es überhaupt als ausreichend substantiiert angesehen werden kann, offensichtlich unbegründet. Sämtliche Eingaben der Beschwerdeführerin im Überprüfungsverfahren sind im von der RAB erstellten Aktenverzeichnis aufgeführt und wurden der Vorinstanz im Rahmen des Beschwerdeverfahrens in elektronischer Form eingereicht. Es kann und muss daher entgegen der Beschwerdeführerin davon ausgegangen werden, dass der Vorinstanz diese Akten - und damit insbesondere sämtliche Eingaben der Beschwerdeführerin im Überprüfungsverfahren an die RAB - vorlagen und sie diese bzw. genauer: den von der RAB für die im Zusammenhang mit der Behandlung dieser Eingaben verbundenen Aufwand in ihre Beurteilung der Angemessenheit der von der RAB verbuchten Stunden und der der Beschwerdeführerin auferlegten Gebühr einbezog. Von einer aktenwidrigen bzw. auf Unkenntnis der Akten beruhenden Feststellung im angefochtenen Entscheid kann insoweit keine Rede sein.

E. 5.3.1

Schliesslich führt die Beschwerdeführerin aus, sie habe für die Prüfung der Goldlizenzen ihrer Mandantin (der C. _____), für welche die RAB eine File Review durchgeführt habe, einen erfahrenen australischen Geologen beigezogen, welcher ein Gutachten erstellt habe. Eine solche Prüfung erleichtere und verringere den Aufwand für die RAB bei ihrer Überprüfung. Dass deshalb der Überprüfungsaufwand der RAB mit Bezug auf diese Position viel geringer ausgefallen sei, habe die Vorinstanz bei der Beurteilung und Begründung der Höhe der ihr von der RAB auferlegten Gebühren nicht berücksichtigt.

E. 5.3.2

Soweit die Beschwerdeführerin damit eine unhaltbare Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz rügen will (Nichtberücksichtigung des Umstands, dass für die RAB mit Bezug auf die Goldlizenzen kein bzw. höchstens ein minimaler Überprüfungsaufwand anfiel, aber zu Unrecht mehr an Aufwand aufgeschrieben und verrechnet wurde), erweist sich auch dieses Vorbringen als unzureichend substantiiert. Die Beschwerdeführerin selbst legt nämlich nicht einmal dar, welchen Zeitaufwand die RAB im Zusammenhang mit der Überprüfung des Werts der Goldlizenzen zu Unrecht verrechnet haben soll, geschweige denn inwiefern dieser spezifische Zeitaufwand gar nicht entstanden sein soll. Zumal auch die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid den Zeitaufschrieb für diesen spezifischen, von der Beschwerdeführerin thematisierten Aufwand gar nicht explizit behandelt hat, d.h. insoweit keine tatsächlichen Feststellungen getroffen hat, fällt im Übrigen insoweit eine unhaltbare Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz von vornherein ausser Betracht.

E. 6

Neben den, wie dargelegt unsubstantiierten bzw. offensichtlich unbegründeten, Rügen einer unhaltbaren Sachverhaltsfeststellung durch die Vorinstanz erhebt die Beschwerdeführerin mit diversen, zum Teil nur unzureichend substantiierten Vorbringen zur Hauptsache den Vorwurf, der Stundenaufschrieb und die diesem entsprechende Kostenaufgabe der RAB seien intransparent sowie übermässig und verletzen daher das

Äquivalenzprinzip.

E. 6.1

Die Auflage der Gebühren der RAB an die Beschwerdeführerin ist im Grundsatz nicht streitig und auch das Fehlen einer Obergrenze für die Überprüfungsgebühr der RAB wurde im gesamten Verfahren nicht thematisiert (vgl. zur Problematik des Fehlens eines formellgesetzlichen Höchstbetrags bei Delegation der Kompetenz zur Festlegung einer Abgabe an eine nachgeordnete Behörde Urteil 2C_973/2019 vom 27. Januar 2020 E. 3.2.3 und E. 3.2.4). Zu prüfen ist daher (nur), ob der verrechnete Aufwand vor dem Äquivalenzprinzip standhält.

E. 6.2

Das Äquivalenzprinzip stellt die gebührenrechtliche Ausgestaltung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes (Art. 5 Abs. 2 BV) dar. Es bestimmt, dass eine Gebühr nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zum objektiven Wert der Leistung stehen darf und sich in vernünftigen Grenzen halten muss. Der Wert der Leistung bemisst sich entweder nach dem wirtschaftlichen Nutzen, den sie dem Einzelnen verschafft (nutzenorientierte Betrachtung aus der Optik des Leistungsempfängers), oder nach dem Kostenaufwand der konkreten Inanspruchnahme im Verhältnis zum gesamten Aufwand des betreffenden Verwaltungszweigs (aufwandorientierte Betrachtung aus der Optik des Leistungserbringers; BGE 141 V 509 E. 7.1.2; Urteile 9C_718/2022 vom 8. Juni 2023 E. 6.2; 2C_973/2019 vom 27. Januar 2020 E. 2.2.2). Dabei dürfen schematische, auf Wahrscheinlichkeit und Durchschnittserfahrung beruhende Massstäbe angelegt werden, sofern die Festlegung nach objektiven Kriterien erfolgt und keine Unterschiede geschaffen werden, die nicht durch sachliche Gründe gerechtfertigt sind (vgl. Urteil 9C_718/2022 vom 8. Juni 2023 E. 6.2 m.H.). Zulässig sind schematisierte und pauschalisierte Bemessungsgrundlagen namentlich im Fall der Gebühren (BGE 143 I 147 E. 6.3.1 ; 141 I 105 E. 3.3.2; 138 II 111 E. 5.3.4; Urteil 2C_973/2019 vom 27. Januar 2020 E. 2.2.3).

E. 6.3

Ist wie dargelegt (nur) zu prüfen, ob der verrechnete Aufwand vor dem Äquivalenzprinzip standhält, kann es von vornherein nicht Aufgabe des Bundesgerichts als Höchstgericht sein, der Frage nachzugehen, ob die eine oder andere Prüfhandlung und/oder die dafür aufgewendete Zeit im Zusammenhang mit der Erstellung des Überprüfungsberichts der RAB zu einem aus Sicht der Beschwerdeführerin übertriebenen Aufwand geführt hat. Das Bundesgericht hat sich der Frage vielmehr anhand einer matrixweisen Prüfung zu nähern, die sich an den wahrnehmbaren Umständen (Stundenanzahl, Stundenverteilung) orientiert. Dabei wendet das Bundesgericht die allgemeinnotorischen Kenntnisse zum Ablauf einer Prüfung an, wie sie gerade im Bereich der Wirtschaftsprüfung herrschen. In einer ersten Phase fragt sich, ob die wesentlichen Elemente der Matrix schlüssig sind. Falls dies zutrifft, ist in einer zweiten Phase vertiefend zu betrachten, ob die Gewichtung des Aufwandes (Vorbereitung, Durchführung der Überprüfung selbst, Nachbereitung, d.h. Phase der Erstellung bzw. Besprechung des Überprüfungsberichts der RAB und Erlass der zugehörigen Verfügung vom 16. Dezember 2021) verfassungsrechtlich haltbar ist (Urteil 2C_973/2019 vom 27. Januar 2020 E. 4.2.4). Insoweit unterliegt die Anfechtung der vorinstanzlichen Feststellungen der qualifizierten Rüge- und Begründungsobliegenheit gemäss Art. 106 Abs. 2 BGG (vgl. oben E. 2.2; BGE 143 II 283 E. 1.2.2).

E. 6.4

Allein aus dem Zeitaufschrieb der RAB geht zunächst nur die übliche und durchaus angemessene Organisation einer von der RAB durchgeführten Überprüfung mit Vorbereitungsphase, der eigentlichen Durchführung der Überprüfung (zunächst File Review, dann Firm Review) sowie der sich daran anschliessenden Phase der Berichtserstellung hervor, wobei der Beschwerdeführerin immer wieder die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt wurde. Dabei wird bereits aus dem Zeitaufschrieb der RAB deutlich, dass eine Einigung zwischen den Parteien offensichtlich nicht möglich war und vor allem nach der Durchführung der eigentlichen Überprüfung, d.h. in der Phase der Vorbereitung des Prüfungsberichts, noch in ganz erheblichem Ausmass Zeitaufwand bei der RAB anfiel. Die Beschwerdeführerin macht denn auch nicht etwa, jedenfalls nicht ausreichend substantiiert, geltend, der Zeitaufschrieb der RAB deute insgesamt auf eine unzumutbare, übertriebenen Aufwand generierende Organisation der bei ihr durchgeführten Überprüfung hin. Vielmehr erhebt die Beschwerdeführerin verschiedene Rügen in Bezug auf verbuchte Einzelpositionen und macht überdies mit Bezug auf einzelne Überprüfungshandlungen der RAB geltend, diese könnten nicht zu einem derart hohen, wie dem in der Folge insgesamt verrechneten Aufwand geführt haben.

E. 6.5.1

Mit Bezug auf die Feststellungen, F1 (betreffend fehlende Zielsetzungsvereinbarungen und Leistungsbeurteilungen für die beiden leitenden Revisoren) und F11 (betreffend Mängel in der Dokumentation und Archivierung der Arbeitspapiere), sowie die zugehörigen von der RAB angeordneten Massnahmen, M1 und M20, beanstandet die Beschwerdeführerin zunächst, der für die zugehörigen Überprüfungen entstandene Aufwand bemesse sich in Stunden und nicht einmal in Tagen. Der Beitrag zum insgesamt verbuchten Zeitaufwand sei minimal und begründe erst recht keine Plausibilität für die viermal höheren Gebühren wie bei früheren Überprüfungen.

E. 6.5.2

Aus der Aufstellung der RAB über ihren Zeitaufwand geht zwar hervor, an welchen Tagen die Firm Review durchgeführt und wie viel Zeit dabei jeweils aufgewendet wurde; ebenso ist daraus ersichtlich, wann und mit welchem Zeitaufwand sich die RAB mit der Formulierung und Klassifikation von Feststellungen zur bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Überprüfung beschäftigte. Indessen ergibt sich daraus nicht, wie viel Zeit die Mitarbeiter der RAB für die einzelnen Prüfpunkte aufgewendet haben. Die Kritik der Beschwerdeführerin geht daher insoweit ins Leere, als sie nur die gesamte für die Überprüfung aufgewendete Zeit beanstandet und behauptet, für die von ihr erwähnten beiden Prüfungen sei zu viel Zeit aufgewendet worden; dies ergibt sich aber aus den Aufzeichnungen der RAB über den Zeitaufwand für die Überprüfung gerade nicht. Es könnte sich damit höchstens fragen, ob die Aufzeichnungen der RAB im Hinblick auf das Äquivalenzprinzip nicht ausreichend transparent sind, indem sich daraus nicht ergibt, wie viel Zeit für einzelne Prüfhandlungen aufgewendet wurde. Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin ist der Detaillierungsgrad der Aufzeichnungen der RAB indes im Licht des Äquivalenzprinzips ausreichend, geht daraus doch hervor, an welchen Tagen wie viel Zeit für die Vorbereitung der Überprüfung aufgewendet wurde, wie viel Zeit für die eigentliche Überprüfung aufgewendet wurde (wobei diese Zeit noch auf die File Review und die Firm Review sowie die Bearbeitung der Feststellungen aufgeteilt ist), und, wie viel Zeit nach der bei der Beschwerdeführerin durchgeführten Überprüfung auf sämtliche Arbeiten bis zum Erlass der Verfügung vom 16. Dezember 2021 entfiel. Eine Verletzung

des Äquivalenzprinzips ist insoweit somit nicht erkennbar.

E. 6.6.1

Sodann beanstandet die Beschwerdeführerin, die RAB habe während zehn Monaten zu Unrecht behauptet, ihre Berufshaftpflichtversicherung widerspreche dem Gesetz. Sie selbst habe deshalb bei ihrer Versicherung eine Bestätigung über den Umfang ihrer Versicherung einholen und die RAB anhalten müssen, ihre unzutreffende Feststellung zu korrigieren. Dennoch habe die RAB den gesamten Zeitaufwand in diesem Zusammenhang in ihrer Zeitaufstellung erfasst und mit der ihr auferlegten Gebühr verrechnet.

E. 6.6.2

Auch dieses Vorbringen krankt daran, dass sich aus der Zeitaufstellung der RAB nicht ergibt, wie viel Zeit sie für die Prüfung des Vorhandenseins und des Inhalts der Berufshaftpflichtversicherung der Beschwerdeführerin aufgewendet hat. Dazu kommt, dass diese Prüfung - auch wenn ihr anfängliches Ergebnis gemäss Darstellung der Beschwerdeführerin unzutreffend war - jedenfalls Zeit in Anspruch nahm, ebenso wie die spätere diesbezügliche Korrektur. Wie bereits die Vorinstanz erkannt hat und aus der Zeitaufstellung der RAB ersichtlich ist, hat diese einen erheblichen Teil der von ihr im Zusammenhang mit der Überprüfung der Beschwerdeführerin aufgewendeten Zeit (208.94 von insgesamt 679.88 Stunden) bei der Gebührenberechnung unberücksichtigt gelassen (Gebührenbemessung auf der Grundlage von 679.88 Stunden abzüglich 208.94 Stunden, d.h. [gerundet] 470 Stunden). Es darf deshalb ohne Weiteres davon ausgegangen werden, dass die RAB den Zeitaufwand für durch eigene unzulängliche Prüfhandlungen verursachte Korrekturen gegenüber dem ursprünglichen Berichtsentswurf, welche in den Überprüfungsbericht und die Verfügung vom 16. Dezember 2021 aufgenommen worden sind, nicht in die Berechnung ihrer Gebühr hat einfließen lassen. Auch deshalb erweist sich die Beschwerde insoweit als unbegründet.

E. 6.7.1

Die Beschwerdeführerin beanstandet weiter, dass die von der RAB erhobene Gebühr erheblich höher sei als ihr eigenes Honorar für die Revision der C._____, nämlich zusätzliche Fr. 22'000.-, was 35% bzw. 14 Arbeitstage mehr bedeute. Dabei habe sie selbst für 2019 Fr. 20'000.- mehr Prüfhonorar fakturiert, was demonstriere, dass sie dieser Prüfung grösste Aufmerksamkeit gewidmet habe. Die Vorinstanz habe diesen Sachverhalt nicht beurteilt und könne weder die Qualität noch den Aufwand der Prüfung durch sie selbst, die Beschwerdeführerin, beurteilen.

E. 6.7.2

Gegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens ist allein die Höhe der der Beschwerdeführerin von der RAB auferlegten Gebühr. Auf inhaltliche Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach sie entgegen der Feststellung der RAB die ihr als Revisorin obliegenden Verpflichtungen eingehalten habe (bzw. der Vorinstanz für eine entsprechende Überprüfung das erforderliche Know-how fehle), ist daher nicht einzugehen. Aber auch sonst erweist sich die mit dem Hinweis auf den eigenen Aufwand bei der Revision der C._____ begründete Kritik an der Gebührenhöhe als offensichtlich unbegründet. Aus dem Umstand, dass die Beschwerdeführerin bei der Revision der C._____ weniger Stunden verrechnete als die RAB für die Überprüfung der Beschwerdeführerin aufwendete, lässt sich nicht ableiten, dass die ihr auferlegte Prüfgebühr zu hoch ist. Eher im Gegenteil könnte der hohe Prüfaufwand der RAB gerade ein Hinweis darauf sein, dass die von der

Beschwerdeführerin bei der C._____ durchgeführte Revision in erheblichem Umfang fehlerhaft bzw. ungenügend war (und daher für die RAB grossen Prüfaufwand kreierte). Darüber braucht jedoch im vorliegenden Zusammenhang nicht entschieden zu werden.

E. 6.8.1

Mit Bezug auf den von der RAB erfassten Zeitaufwand für die Klassifikation der bei der Überprüfung der Beschwerdeführerin festgestellten Mängel beanstandet diese, dieser sei mit "stolzen 23 Stunden" nicht gerechtfertigt. Sie, die Beschwerdeführerin, bestreite nicht die Involvierung von Personen bei der RAB, die Stunden aufgeschrieben hätten. Zu bemängeln sei hingegen, dass die RAB nicht mit der nötigen Effizienz und Fokus gearbeitet habe, was sich nur durch die mangelnden Kenntnisse ihrer Mitarbeiter mit Bezug auf den Untersuchungsgegenstand und die von der Beschwerdeführerin verwendete Prüfsoftware erklären lasse.

E. 6.8.2

Abgesehen davon, dass dieses Vorbringen ungenügend begründet (Art. 106 Abs. 2 BGG) ist, ist eine Verletzung des Äquivalenzprinzips insoweit offensichtlich nicht erkennbar. Es ist nicht Aufgabe des Bundesgerichts, einen Zeitaufwand betreffend die Klassifizierung der bei der Beschwerdeführerin festgestellten Mängel von insgesamt 39.91 Stunden, wovon 21.63 (und nicht etwa 23) Stunden in die Gebührenbemessung einfließen, d.h. eine Einzelposition von lediglich 4.5% des Zeitaufwands, welcher der Gebührenbemessung der RAB zugrunde gelegt wurde, allein gestützt auf die unsubstanzierten Ausführungen der Beschwerdeführerin betreffend die angeblich unzureichenden Kenntnisse der Mitarbeiter der RAB hin einer genaueren Prüfung zu unterziehen (vgl. oben E. 6.3).

E. 6.9.1

Wie schon vor Vorinstanz beanstandet die Beschwerdeführerin weiter, ein Aufwand von 12 Arbeitstagen (ca. 102 Stunden) für die Berichtserstellung sei unangemessen hoch und dürfe nicht auf die Überprüfte überwältzt werden. Als Vergleich zur Beurteilung eigne sich ein von ihr selbst im Rahmen ihrer Revisionstätigkeit verfasster Bericht, für den sie ca. 17 Stunden verrechnet habe. Bei einer Hochrechnung des Aufwands dieses Berichts - der etwas weniger umfangreich ist als der Überprüfungsbericht der RAB - ergebe sich maximal ein (zusätzlicher) Aufwand von ca. 5 Stunden, was zeige, dass der von der RAB berücksichtigte Aufwand klar übertrieben sei.

E. 6.9.2

Auch dieses Vorbringen erweist sich angesichts der zurückhaltenden Dichte, mit welcher das Bundesgericht als Verfassungsgericht eine konkrete Kostenaufgabe mit Blick auf eine geltend gemachte Verletzung des Äquivalenzprinzips überprüft (vgl. wiederum E. 6.3), als unzureichend substantiiert. Bereits die Vorinstanz hat darauf hingewiesen, dass der Stundenaufschrieb der RAB angesichts der umfangreichen Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung des Berichts (Herleitung aus den im vorliegenden Fall sehr umfangreichen Überprüfungsnotizen bzw. sog. Comment Forms, Berücksichtigung von Arbeiten weiterer Personen, Dauer des Verfahrens und Komplexität der Angelegenheit) nicht übermässig sei (angefochtener Entscheid E. 4.6). Um diese Erwägungen, die auf einer Durchsicht nicht nur des Zeitaufschriebs der RAB, sondern auch der von dieser erstellten Arbeitspapiere beruhen, mit Blick auf die Anwendung des Äquivalenzprinzips in Zweifel zu ziehen, genügt ein Hinweis auf einen von der Beschwerdeführerin selbst erstellten Revisionsbericht betreffend die von ihr durchgeführte Revision bei der C._____, verbunden mit der

pauschalen Behauptung, die von der RAB bei ihrer durchgeführten Überprüfung habe entgegen den Feststellungen in der angefochtenen Entscheidung keine komplexen Sachverhalte betroffen, nicht.

E. 6.10.1

Weiter bemängelt die Beschwerdeführerin, dass die RAB für eine Telefonkonferenz vom 3. November 2021 einen übermässigen Zeitaufschrieb vorgenommen habe. Zudem sei eine Aktennotiz betreffend dieses weichenstellende Gespräch gemäss Ausführungen der RAB im vorinstanzlichen Verfahren nicht nötig gewesen und könne daher nicht hinzugezählt werden, "aber in der Zeitaufschreibung existiert sie dennoch".

E. 6.10.2

Auch insoweit ist zweifelhaft, ob die Vorbringen in der Beschwerdeschrift den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG genügen. Unabhängig davon fällt eine Behandlung dieses Vorbringens schon deshalb ausser Betracht, weil der Vorwurf der Beschwerdeführerin im Ergebnis darauf hinausläuft, dass sie erstmals vor Bundesgericht die Existenz der infrage stehenden Aktennotiz anzweifelt. Neue Tatsachen und Beweismittel dürfen vor Bundesgericht indes nur so weit vorgebracht werden, als erst der Entscheid der Vorinstanz dazu Anlass gibt (Art. 99 Abs. 1 BGG ; BGE 135 V 194), was in der Beschwerde näher darzulegen ist (BGE 133 III 393 E. 3; Urteile 8C_75/2024 vom 12. August 2024 E. 6.2, zur Publikation vorgesehen; 9C_385/2023 vom 8. Mai 2024 E. 1.1). Nachdem die Beschwerdeführerin einen tatsächlichen Vorwurf betreffend die Existenz der infrage stehenden Aktennotiz vor Vorinstanz nicht erhoben (sondern im Gegenteil deren Edition verlangt) hat, fällt eine Behandlung dieser Rüge durch das Bundesgericht ausser Betracht. Im Übrigen ist auch in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass es nicht Sache des Bundesgerichts sein kann, sich im Rahmen der Überprüfung der Kostenaufgabe durch die RAB mit jeder noch so marginalen Aufwandposition in deren Zeitaufschrieb (konkret für Telefonkonferenzen und Aktennotizen 12.72 Stunden von total 470.94 Stunden) auseinanderzusetzen.

E. 6.11

Ungenügend substantiiert ist auch die pauschale Rüge, wonach die Feststellungen und Massnahmen im Überprüfungsbericht der RAB sehr kurz gefasst sowie absolut üblich seien, dem Standard bei allen Überprüften entsprächen und somit den dafür erfassten Zeitaufwand keinesfalls zu rechtfertigen vermögen würden. Eine Auseinandersetzung damit, dass diese Feststellungen und Massnahmen in der Verfügung der RAB erst nach einem Verfahren, zu dessen Länge die Beschwerdeführerin durch die Menge, den Umfang und die Unstrukturiertheit ihrer Angaben (welche die RAB jeweils zur Kenntnis zu nehmen und - auch wenn sich diese im Überprüfungsbericht im Ergebnis kaum niederschlugen - zu verarbeiten hatte) entscheidend beitrug, Eingang in den Überprüfungsbericht fanden, fehlt in der Beschwerde vollständig. Auch auf diese Rüge ist daher nicht weiter einzugehen. Das Gleiche ergibt sich mit Blick auf den Vorwurf, der für Arbeiten der Rechtsabteilung der RAB berücksichtigte Aufwand sei zu hoch. Abgesehen davon, dass die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang nicht zum Streitgegenstand des bundesgerichtlichen Verfahrens zählende (von der Vorinstanz als unberechtigt beurteilte) Vorwürfe betreffend eine angebliche Verletzung des rechtlichen Gehörs durch die RAB erhebt, fehlt es auch insoweit an jeder sachbezüglichen Auseinandersetzung mit dem für Arbeiten des Rechtsdienstes der RAB vorgenommenen Zeitaufschrieb. Eine nähere Prüfung fällt daher auch hinsichtlich

dieses Vorwurfs ausser Betracht. Nichts anderes ergibt sich schliesslich mit Bezug auf die Rüge, der für die Erstellung der "Comment Forms" im Zeitaufschrieb berücksichtigte Aufwand, sowie die auf dem Weg von den "Comment Forms" zum abschliessenden Überprüfungsbericht und der Verfügung vom 16. Dezember 2021 berücksichtigten Aufwendungen seien weit überzogen, da gegenüber dem Entwurf zum Schlussbericht trotz aller Eingaben der Beschwerdeführerin nur minimale Änderungen übernommen worden seien. Auch insoweit beschränkt sich die Beschwerdeführerin auf den pauschalen Vorwurf, die Zeitaufschriebe der RAB seien exzessiv, ohne sich im Detail mit diesen auseinanderzusetzen, so dass ihre Rüge nicht weiter zu prüfen ist.

E. 6.12

Zusammenfassend erweisen sich damit die Vorbringen der Beschwerdeführerin, wonach die Zeitaufschriebe der RAB intransparent seien sowie übertriebene, nicht gerechtfertigte Aufwendungen enthielten, soweit sie überhaupt ausreichend substantiiert sind, als unberechtigt. Eine Verletzung des Äquivalenzprinzips durch die Kostenaufgabe der RAB, welche die Vorinstanz geschützt hat, ist daher zu verneinen.

E. 7

Nach dem Dargelegten erweist sich die Beschwerde insgesamt als unbegründet und ist daher abzuweisen. Dem Verfahrensausgang entsprechend sind die Kosten des bundesgerichtlichen Verfahrens der Beschwerdeführerin aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 und 5 BGG). Parteienschädigungen sind keine zuzusprechen (Art. 68 Abs. 2 und 3 BGG).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.