

# **BVGer B-2332/2018 vom 11. März 2020**

Bundesverwaltungsgericht, 2020-03-11, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-2332\\_2018](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-2332_2018)

FR: TAF B-2332/2018 du 11 mars 2020

IT: TAF B-2332/2018 del 11 marzo 2020

## **Regeste**

Revisionsaufsicht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Der Entscheid der Vorinstanz vom 21. März 2018 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 VwVG dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist somit für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 sowie Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 [Revisionsaufsichtsgesetz, RAG, SR 221.302]). Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Diese ist frist- und formgerecht eingereicht worden. Auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff., Art. 50 Abs. 1, und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

### **E. 2**

Die Vorinstanz spricht dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ab, weil er gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen habe und ihm somit eine mittelschwere Pflichtverletzung im Kernbereich der Tätigkeiten eines Revisionsexperten vorzuwerfen sei.

### **E. 2.1**

Das Revisionsaufsichtsgesetz sieht vor, dass natürliche Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen nach Art. 2 Bst. a RAG erbringen, einer Zulassung durch die Vorinstanz bedürfen (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG und Art. 1 Abs. 1 der Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 22. August 2007 [Revisionsaufsichtsverordnung, RAV, SR 221.302.3]). Eine natürliche Person wird unbefristet als Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 RAG). Ergänzend zu Art. 4 Abs. 1 RAG präzisiert Art. 4 RAV, dass ein Gesuchsteller zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen zugelassen wird, wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (Abs. 1). Diesbezüglich ist namentlich die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften massgeblich. Es handelt sich somit nicht nur um den unbescholtenen Leumund im engen Sinn, sondern um eine eigentliche charakterliche Integrität, die auch das Fehlen von Interessenkonflikten mitumfasst (Urteil des BGer 2C\_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2; Urs Bertschinger, in: Basler Kommentar Revisionsrecht, 2011, Art. 4 RAG N 44 ff., 48 S. 110 ff.; Peter Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl. 2009, S. 2191 f.). Erfüllt eine zugelassene

natürliche Person die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr, so kann die Vorinstanz die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG). Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Ist ein Zulassungsentzug unverhältnismässig, kann die Vorinstanz einen schriftlichen Verweis erteilen (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 und Art. 18 RAG). Die Zulassungsvoraussetzungen sind u.a. dann nicht mehr erfüllt, wenn der Zulassungsinhaber keinen guten Leumund mehr hat bzw. die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 und 729 OR nicht erfüllt (Urteil des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.1 mit weiteren Hinweisen; Bertschinger, a.a.O., Art. 4 RAG N 48 S. 112). Gemäss Art. 728 OR muss die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist unter anderem insbesondere das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR). Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit erfassen auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Art. 728 Abs. 6 OR). Die Frage, ob eine Unvereinbarkeit besteht, ist aufgrund der konkreten Umstände des Einzelfalls zu beantworten. Massgeblich sind dabei sowohl die Tatsachen als auch der Anschein, den der Revisor gegen Aussen schafft. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob sich der Revisor als unabhängig erachtet (Urteil 2C\_602/2018 E. 5.2).

## **E. 2.2**

Im vorliegenden Fall ist in sachverhaltlicher Hinsicht unbestritten, dass der Beschwerdeführer im Namen der B.\_\_\_\_\_ im Juli und August 2017 als verantwortlicher Revisionsexperte für die ordentliche Revision der Jahresrechnung 2016 der C.\_\_\_\_\_ fungierte. Bereits vor der Übernahme des Mandats am (...) Mai 2017 war ihm als Geschäftsführer der B.\_\_\_\_\_ bekannt, dass die D.\_\_\_\_\_ während des Geschäftsjahres 2016 für die C.\_\_\_\_\_ verschiedene Dienstleistungen bezüglich Buchhaltung, Lohnzahlungen, Finanzen, Mehrwertsteuerabrechnung, Erstellung des Jahresabschlusses und Steuererklärung erbracht hatte und dass die B.\_\_\_\_\_ kurz vor der Übernahme der D.\_\_\_\_\_ stand. In Übereinstimmung mit den weiteren Verantwortlichen der B.\_\_\_\_\_ ging der Beschwerdeführer indessen davon aus, dass angesichts der buchhalterischen Kompetenzen des Geschäftsführers der C.\_\_\_\_\_ und von dessen für die Buchhaltung zuständiger Ehefrau sowie des geringfügigen Beitrags der D.\_\_\_\_\_ kein Risiko bestehe, dass er die Buchhaltungsarbeiten der eigenen Gruppe prüfen würde. Eine allfällige Inkongruenz sei aus wirtschaftlicher Sicht vernachlässigbar gewesen. Er übernahm daher das Mandat und führte es aus. Am (...) August 2017 unterzeichnete er als verantwortlicher Revisionsexperte den Revisionsbericht. Angesichts dieses Sachverhalts ist erstellt, dass der Beschwerdeführer als verantwortlicher Revisor die Jahresrechnung 2016 der C.\_\_\_\_\_ geprüft hat, obwohl Mitarbeiter der D.\_\_\_\_\_, deren Geschäftsführer er ab dem (...) Juli 2017 war, an der Buchhaltung des Geschäftsjahres 2016 mitgewirkt hatten, und ihm diese Umstände bereits vor der Übernahme des Mandats und der Übernahme der D.\_\_\_\_\_ durch die B.\_\_\_\_\_ bewusst gewesen waren. Mit der Vorinstanz ist daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer die Unabhängigkeitsvorschriften von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR i.V.m. Art. 728 Abs. 6 OR verletzt hat.

## **E. 2.3**

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass dieser von der Vorinstanz untersuchte Sachverhalt "problematisch" sei, rügt aber, ein Entzug der Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren sei unverhältnismässig. Der in Frage stehende Sachverhalt sei als einmalige Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften, in Bezug auf ein einziges Mandat, zu betrachten. Aus wirtschaftlicher Sicht sei sie vernachlässigbar gewesen. Dies insbesondere auch, weil die Dienstleistungen der D. \_\_\_\_\_ vor deren Übernahme durch die B. \_\_\_\_\_ erbracht worden seien, sehr beschränkt gewesen seien und weder er noch die B. \_\_\_\_\_ daran beteiligt gewesen seien. Er habe auch bereits vor der Intervention der Vorinstanz Massnahmen ergriffen und dem Personal der D. \_\_\_\_\_, das die Dienstleistungen für die C. \_\_\_\_\_ erbracht hatte, untersagt, künftig bei der Buchhaltung von C. \_\_\_\_\_ mitzuwirken. Seine Beschwerde richte sich gegen die Qualifikation seiner Verfehlung als mittelschwerer Verstoss gegen das Revisionsaufsichtsrecht im Kernbereich seiner beruflichen Tätigkeit, ohne eine genügende Begründung dafür zu liefern. Bei der Festlegung von Massnahmen unterscheide die Vorinstanz, ob ein Verstoss als leicht, mittelschwer, schwer oder sehr schwer einzustufen sei, wobei diese Massstäbe nirgends definiert seien und die Vorinstanz selbst nicht substantiiere, nach welchen Kriterien sie einen Verstoss anhand dieser Massstäbe einstuft. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stelle der Zulassungsentzug unter den möglichen Massnahmen, die ergriffen werden könnten, die ultima ratio dar. Falls die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden könnten, sei der Entzug lediglich anzudrohen. Im vorliegenden Fall habe die Vorinstanz verschiedene Aspekte nicht berücksichtigt. Sofern ein allfälliger Verstoss gegen die Unabhängigkeitsregeln festgestellt würde, sei dieser nicht als mittelschwer zu qualifizieren, denn er habe bereits vor der Intervention der Vorinstanz die notwendigen Massnahmen ergriffen, um den gesetzmässigen Zustand wiederherzustellen. Es sei daher von einer günstigen Prognose auszugehen. Der durch den Entzug der Zulassung verursachte Schaden wäre unverhältnismässig, weil er ein Berufsverbot gleichkommen würde. Die Vorinstanz anerkennt, dass es sich um einen einmaligen Verstoss des Beschwerdeführers gegen die Unabhängigkeitsvorschriften gehandelt habe. Zwar sei ihm zuzubilligen, dass die Übernahme der D. \_\_\_\_\_ durch die B. \_\_\_\_\_ am (...) Juli 2017 erfolgt sei, während die B. \_\_\_\_\_ bereits am (...) Juni 2017 mit der Rechnungsprüfung der C. \_\_\_\_\_ beauftragt worden sei, und dass er selbst insofern nicht an der Buchführung und Erbringung der weiteren Dienstleistungen durch die D. \_\_\_\_\_ an die C. \_\_\_\_\_ während des Rechnungsjahres 2016 beteiligt gewesen sei. Soweit der Beschwerdeführer aber eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften mit dem Argument bestreite, dass die in Frage stehenden Dienstleistungen der D. \_\_\_\_\_ vor der Übernahme dieser Gesellschaft durch die B. \_\_\_\_\_ erbracht worden seien, zeige dies, dass er das Problem nicht erkannt habe. Dieses habe nicht in der Möglichkeit gelegen, die Buchführung der C. \_\_\_\_\_ zu beeinflussen, sondern darin, dass das Risiko bestehe, dass er den bereits erbrachten Beitrag seiner Mitarbeiter an diese Buchhaltung nicht genügend kritisch und unabhängig prüfe. Dieses Risiko habe sich ergeben, weil der Beschwerdeführer die Revision nach der Übernahme der D. \_\_\_\_\_ durch die B. \_\_\_\_\_ durchgeführt habe. In ihrer Verfügung bestreitet die Vorinstanz nicht, dass der Beschwerdeführer vor ihrem Eingreifen die weitere Zusammenarbeit der D. \_\_\_\_\_ mit C. \_\_\_\_\_ untersagt habe. In der Vernehmlassung präzisiert sie indessen, dass der Beschwerdeführer dies lediglich behauptet, aber nicht belegt habe, und dass diese Massnahme die Unabhängigkeit für die Zukunft hergestellt habe. Die Vorinstanz wertet es als positiv, dass der Beschwerdeführer zur Kenntnis genommen habe, dass sein Gedankengang falsch gewesen sei. Sie begründet

den Zulassungsentzug von zwei Jahren aber vor allem damit, dass es sich um einen Tatbestand handle, der den Kern der Revisionstätigkeit betreffe. Die Verfehlung sei als mittelschwer einzustufen. Die Ausführungen des Beschwerdeführers zeigten, dass ihm die Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften bewusst gewesen sei, er diese aber als geringfügig eingestuft und in Kauf genommen habe. Aus seiner Argumentation ergebe sich, dass er das Problem und die Tragweite der Unabhängigkeitsvorschriften nicht verstanden habe. Es könne daher keine günstige Prognose erstellt werden.

#### **E. 2.3.1**

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung besteht ein grosses öffentliches Interesse an der Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen und insbesondere an der Unabhängigkeit der Revisionsstellen und Revisionsexperten. Der Entzug der Zulassung bildet die ultima ratio für den Fall, dass zum Schutz des öffentlichen Interesses und zur Abwendung weiterer Unregelmässigkeiten nur die Möglichkeit übrigbleibt, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Zulassungsentzug vorher lediglich anzudrohen (Urteile des BGer 2C\_602/2018 E. 5.5.1; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3; 2C\_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3). Das Bundesgericht kam in mehreren jüngeren Urteilen zum Schluss, dass trotz einer einmaligen oder mehrmaligen Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften im Rahmen eines einzigen Mandats ein befristeter Entzug der Zulassung unverhältnismässig sei, sofern der Betroffene bereits vor der Sanktion durch die Vorinstanz die erforderlichen Massnahmen getroffen hatte, um die in Frage stehende rechtswidrige Konstellation im Hinblick auf künftige Fälle des gleichen Kunden auszuschliessen. In dieser Situation verletze der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers ohne vorgängige Androhung Bundesrecht (Urteile des BGer 2C\_602/2018 E. 5.5; 2C\_125/2015 E. 5).

#### **E. 2.3.2**

Im vorliegenden Fall wird dem Beschwerdeführer nur ein einziger, nicht besonders schwerwiegender Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften im Rahmen eines einzigen Revisionsmandats vorgeworfen. Der Beschwerdeführer hat auch bereits vor dem Eingreifen durch die Vorinstanz die erforderlichen Massnahmen getroffen, um die in Frage stehende rechtswidrige Konstellation im Hinblick auf künftige Fälle des gleichen Kunden auszuschliessen. Die Vorinstanz macht auch nicht geltend, er habe sich noch andere Pflichtverletzungen zuschulden kommen lassen. Mit der Vorinstanz ist zwar festzustellen, dass der Beschwerdeführer in seiner Argumentation versucht, die festgestellte Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften massiv herunterzuspielen, was die Frage nach seiner Einsicht in die Problematik aufwirft. Indessen ist dem Recht jedes Beaufsichtigten, im Rahmen seines Anspruchs auf rechtliches Gehör seinen Standpunkt möglichst zu verteidigen, gebührend Rechnung zu tragen. Derartige Argumente, sofern sie lediglich gegenüber der Aufsichtsbehörde oder der Rechtsmittelinstanz vorgebracht werden, sind daher entsprechend zu würdigen und nur mit Zurückhaltung als Ausdruck mangelnder Einsicht zu werten.

#### **E. 2.3.3**

Wird der dargelegten jüngeren bundesgerichtlichen Rechtsprechung gefolgt, so muss der von der Vorinstanz verfügte Entzug der Zulassung für eine Dauer von zwei Jahren daher als unverhältnismässig eingestuft werden und die Sanktion ist insofern zu reduzieren, als dem

Beschwerdeführer lediglich ein schriftlicher Verweis zu erteilen ist.

### **E. 3**

Der Beschwerdeführer hat die Aufhebung der vorinstanzlichen Verfügung integral verlangt, nicht nur in Bezug auf die Dispositivziffern 1 bis 3, welche die verfügte Sanktion zum Gegenstand haben. Dispositivziffer 4 der angefochtenen Verfügung, welche somit mitangefochten ist, hat die Auferlegung der vorinstanzlichen Verfahrenskosten zum Gegenstand. Die Auferlegung von erstinstanzlichen Verfahrenskosten folgt nicht dem Unterliegens-, sondern dem Verursacherprinzip (Urteil des BvGer B-6838/2018 vom 13. September 2019). Eine teilweise Gutheissung im Sanktionspunkt durch die Rechtsmittelinstanz führt daher nicht zwingend zu einer Änderung im Verfahrenskostenpunkt. Der Beschwerdeführer hat nicht dargelegt, inwiefern die ihm auferlegten Verfahrenskosten zu beanstanden wären, weder an sich noch im Falle einer allfälligen Gutheissung seiner Beschwerdebegehren oder -eventualbegehren. Ein Grund, die angefochtene Verfügung auch im Verfahrenskostenpunkt aufzuheben oder abzuändern, ist daher nicht ersichtlich.

### **E. 4**

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde als teilweise begründet und ist, soweit die Sanktion betreffend, im Sinne des Eventualbegehrens teilweise gutzuheissen.

### **E. 5**

Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als teilweise obsiegend, weshalb ihm entsprechend reduzierte Verfahrenskosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen werden keine Verfahrenskosten auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

### **E. 6**

Die Beschwerdeinstanz kann der ganz oder teilweise obsiegenden Partei von Amtes wegen oder auf Begehren eine Entschädigung für ihr erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 VGKE). Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 VGKE). Sie wird der Körperschaft oder autonomen Anstalt auferlegt, in deren Namen die Vorinstanz verfügt hat, soweit sie nicht einer unterliegenden Gegenpartei auferlegt werden kann (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Der Beschwerdeführer liess sich vor dem Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten, reichte aber keine Kostennote ein. Die Parteientschädigung ist deshalb aufgrund der Akten und nach Ermessen festzulegen (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Dabei ist nicht nur der Ausgang des vorliegenden Verfahrens zu berücksichtigen, sondern auch, dass der Aufwand beziehungsweise ein allfälliger Mehraufwand des Rechtsvertreters im Zusammenhang mit dem vom Beschwerdeführer beantragten - und objektiv offensichtlich unbegründeten - Wechsel der Verfahrenssprache und in Bezug auf das abgewiesene Gesuch um vollständige Akteneinsicht nicht als erforderlicher Aufwand eingestuft werden kann.

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