

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde

hat in der Sache

X. _____

Zulassungsträger

betreffend

Entzug der Zulassung als Revisor

befunden und erwogen:

Zusammenfassung

Der Zulassungsträger hat die eingeschränkte Revision der jeweiligen Jahresrechnung 2018 von sieben Aktiengesellschaften jeweils grob unsorgfältig durchgeführt: Er hat bei diesen Gesellschaften keine oder eine unzureichende Prüfungsplanung erstellt. Zudem fehlen Nachweise, dass er vor der Verfahrensöffnung durch die Aufsichtsbehörde überhaupt Prüfungshandlungen durchgeführt hat. Selbst wenn Prüfungshandlungen durchgeführt wurden, sind diese aufgrund der nachträglich (und an sich irrelevanten) Arbeitspapiere unzureichend. Zudem versties der Zulassungsträger in sechs dieser sieben Fälle gegen die Unabhängigkeit, indem er jeweils bei der Buchführung der geprüften Unternehmen mitwirkte, somit eigene Arbeiten überprüfte und dadurch das Selbstprüfungsverbot verletzte. Im Übrigen versties er in allen sieben Fällen gegen die Pflicht zur Dokumentation, indem er vor Abschluss der Prüfung keine Arbeitspapiere bzw. erst auf Intervention der Aufsichtsbehörde nachträglich erstellt hat. Dem Zulassungsträger wird daher die Zulassung für die Dauer von drei Jahren entzogen.

I. Sachverhalt

- A. X. _____ hat am [...] bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (nachstehend: Aufsichtsbehörde) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte gestellt. Das Gesuch wurde mit Verfügung vom [...] gutgeheissen, und X. _____ provisorisch als Revisionsexperte zugelassen. Mit Gesuch vom [...] beantragte er die Zulassung als Revisor. Mit Verfügung vom [...] wurde X. _____ (nachstehend: Zulassungsträger) unbefristet als Revisor (RAB-Nr. [...]) zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.
- B. Der Zulassungsträger ist einziges Mitglied im Verwaltungsrat, in der Geschäftsleitung sowie einziger zugelassener Revisionsmitarbeiter der A. _____ AG (Revisorin, RAB-Nr. [...]). Bei den folgenden Gesellschaften war die A. _____ AG Revisionsstelle und der Zulassungsträger der mandatsverantwortliche leitende Revisor: B. _____ AG (vom [...] 2006 bis [...] 2019; danach Opting Out), C. _____ AG (vom [...] 2004 bis [...] 2020; danach Opting Out), D. _____ AG (vom [...] 1995 bis [...] 2019; danach Opting Out), E. _____ AG in Liq. (seit dem [...] 1999; mit Beschluss der Generalversammlung vom [...] 2020 aufgelöst), F. _____ AG (vom [...] 1994 bis [...] 2019; danach Opting Out), G. _____ AG (vom [...] 1997 bis [...] 2019; danach Opting Out) sowie H. _____ AG (vom [...] 2007 bis [...] 2019; danach Opting Out).
- C. Im Rahmen der Erneuerung der jeweils auf fünf Jahre befristeten Zulassung der A. _____ AG reichte das letztere einen von der I. _____ AG verfassten Bericht vom [...] 2019 zur durchgeführten Nachschau für das Geschäftsjahr 2018 bei der Aufsichtsbehörde ein. Darin wurde u.a. festgestellt, dass bei den vorgenannten sieben Gesellschaften (vorne Bst. B) im Hinblick auf das Jahr 2018 die kompletten Dokumentationen zur Prüfungsvorbereitung, -planung sowie -durchführung fehlten.
- D. Mit Schreiben vom [...] 2019 gelangte die Aufsichtsbehörde an den Zulassungsträger und forderte ihn zwecks Sachverhaltsabklärung bis am [...] 2019 auf, Auskunft zu erteilen und insbesondere die Arbeitspapiere sowie Revisionsberichte zu den genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) für das Jahr 2018 einzureichen.
- E. Der Zulassungsträger führte mit Schreiben vom [...] 2019 unter anderem aus, dass es sich bei allen genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) um kleine Unternehmen mit «unkomplizierten einfachen und sehr übersichtlichen finanziellen Verhältnissen» handle, bei denen die Revisionsrisiken als äusserst gering einzustufen seien. Aus diesem Grund habe er auf die Erstellung von Arbeitspapieren verzichtet. Nach der Intervention der Aufsichtsbehörde habe er als Sofort-Massnahme bei allen Unternehmen den Verzicht auf die eingeschränkte Revision (sog. Opting Out) empfohlen. Zudem reichte er den jeweiligen Revisionsbericht (inkl. Jahresrechnung) zur eingeschränkten Revision des Geschäftsjahres 2018 der erwähnten Gesellschaften ein.
- F. Mit Einschreiben vom [...] 2020 hat die Aufsichtsbehörde gegen den Zulassungsträger ein Verfahren eröffnet. Es besteht der Verdacht, dass er sorgfaltspflichtwidrig gehandelt und

gegen die Unabhängigkeit verstossen hat, indem er insbesondere keine Arbeitspapiere zu den Revisionen der genannten Gesellschaften für das Geschäftsjahr 2018 erstellt und bei den genannten Doppelmandaten (vorne Bst. B) gegen das Selbstprüfungsverbot verstossen hat. Zudem hat die Aufsichtsbehörde weitere Unterlagen und Informationen bis am [...] 2020 eingefordert.

- G. Mit E-Mail vom [...] 2020 gelangte der Zulassungsträger an die Aufsichtsbehörde und ersuchte um eine Fristverlängerung bis am [...] 2020. Gleichentags wurde die Frist bis am [...] 2020 erstreckt.
- H. Mit Schreiben vom [...] 2020 nahm der Zulassungsträger Stellung. Er führte unter anderem aus, dass es sich beim Verzicht auf die Erstellung von Arbeitspapieren um keine grobe Sorgfaltspflichtverletzung handle: Erstens sei ihm die Bedeutung von Arbeitspapieren durchaus bewusst. Bei rund 20 Revisionsmandaten, bei denen er bei der Buchführung nicht mitwirke, erstelle er Arbeitspapiere, weil er die geprüften Unternehmen weniger gut kenne. In Bezug auf die sieben genannten Gesellschaften (vorne Bst. B), bei denen er bei der Buchführung mitgewirkt habe (sog. Doppelmandate), werde die Buchführung in Berücksichtigung geeigneter organisatorischer und personeller Massnahmen im Hause geführt. Daher habe intern eine umfassende Kenntnis der geprüften Unternehmen bestanden. Die Bedeutung der Arbeitspapiere sei daher weniger gross. Zweitens sei es ohne weiteres möglich, die fehlenden Arbeitspapiere im Nachhinein zu erstellen. Dies habe er gemacht, womit der Verstoss gegen die Dokumentationspflichten geheilt worden sei. Drittens seien die Dokumentationspflichten zwar wichtig, doch hätten diese nur eine formale Funktion. Bei kleinen Mandaten seien Umfang und Gehalt der Dokumentation daher bescheiden. Es handle sich jeweils um Kleinfirmen mit geringer Risikoeignung. Die Bilanzpositionen wie flüssige Mittel, Immobilien und (geringe) Verbindlichkeiten seien ausnahmslos unkritisch. Die Funktion der Arbeitspapiere zur Absicherung der Revisionsqualität werde in diesen Fällen auf das Minimum reduziert. Der Verstoss gegen die Dokumentationspflicht sei aufgrund der geringen materiellen Bedeutung der Arbeitspapiere nicht als gravierend einzustufen. Im Weiteren reichte der Zulassungsträger mit Ausnahme der persönlichen Steuererklärungen die gewünschten Unterlagen ein.
- I. Mit Schreiben vom [...] 2020 ersuchte die Aufsichtsbehörde das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) um einen Auszug aus dem Strafregister-Informationssystem VOSTRA über den Zulassungsträger. Mit Antwort vom [...] 2020 teilte das EJPD mit, dass letzterer nicht im Strafregister verzeichnet ist.
- J. Mit E-Mail vom [...] 2020 gelangte die Aufsichtsbehörde an den Zulassungsträger und bat ihn bis am [...] 2020 um Ergänzungen des Sachverhaltes.
- K. Der Zulassungsträger teilte mit E-Mail vom [...] 2020 mit, dass er bei allen seinen Revisionsmandaten inkl. den sieben genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) stets eine nach den Berufsgrundsätzen notwendige Prüfung durchgeführt habe. Umfangreicher dokumentiert seien alle anderen Revisionsmandate, bei denen bei der Buchführung nicht mitgewirkt worden sei. In diesem Kontext relativiere er seine Aussagen im Schreiben vom [...] 2019, wonach er in einfachen Verhältnissen nicht dokumentiere. Er habe diese Aussage irrtümlicherweise beim Vergleich der Doppelmandate mit den übrigen Revisionsmandaten gemacht, weil die Dokumentation nicht denselben Umfang habe. Im Weiteren reichte er eine Dokumentation zur Revision der Jahresrechnung für das Geschäftsjahr 2017 der D. _____ AG ein, um aufzuzeigen, wie er Prüfungsarbeiten üblicherweise dokumentiert.
- L. Mit Schreiben vom [...] 2020 gewährte die Aufsichtsbehörde dem Zulassungsträger mit Frist bis am [...] 2020 erneut das rechtliche Gehör.
- M. Mit E-Mail vom [...] 2020 gelangte der Zulassungsträger an die Aufsichtsbehörde und ersuchte um eine Fristerstreckung bis am [...] 2020. Gleichentags wurde die Frist bis am [...] 2020 erstreckt.

- N. Der Zulassungsträger nahm mit E-Mail vom [...] 2020 erneut Stellung. Es entspreche der Tatsache, dass er einen Teil der Arbeitspapiere zu den Jahresrechnungen 2018 der sieben genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) erst nachträglich, das heisst nach Intervention der Aufsichtsbehörde erstellt habe. Dabei handle es sich um von ihm als Zusatzhilfe verwendete Checklisten. Er habe es in keinem Fall unterlassen, die Prüfungshandlungen in einem Detaillierungsgrad zu dokumentieren, dass ein mit dem Sachverhalt nicht vertrauter erfahrener Abschlussprüfer diese nachvollziehen könne. Die Aufsichtsbehörde verkenne die Grösse und fehlende Komplexität der vorliegend relevanten Mandate. Jeder Prüfer erkenne sofort die beschränkten Prüfungsanforderungen. Entgegen der Ansicht der Aufsichtsbehörde heile die nachträgliche Herstellung der die Verletzung der Dokumentationspflicht, die Arbeitspapiere wie vorliegend formell und materiell exakt den Papieren entsprechen würden, die vorgängig erstellt werden müssten. Die einzige Verletzung der Vorschriften bestehe darin, dass die Arbeitspapiere nicht unmittelbar nach der Prüfung erstellt worden seien. Im Weiteren bestreitet der Zulassungsträger die Verletzung von Sorgfaltspflichten und der Unabhängigkeit. Die Buchhaltungsabteilung der A. _____ AG habe mit einer Ausnahme (E. _____ AG in Liq.) jeweils die Jahresrechnungen 2018 der genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) erstellt und in regelmässigen Abständen nachgeführt. Im Fall der E. _____ AG in Liq. habe diese die Jahresrechnung selber verfasst. Da er Zwischenprüfungen der Buchhaltungen vorgenommen habe, sei er jederzeit im Bilde über den Geschäftsgang der geprüften Unternehmen und allfälliger kritischer Sachverhalte gewesen. Die Aufsichtsbehörde verkenne die Bedeutung der Doppelmandate. Die Betreuung im gleichen Haus stelle sicher, dass der Revisor umfassende Kenntnisse des geprüften Unternehmens erwerbe. Aufgrund dieses Wissens hätten sich Befragungen erübrigt.

II. Rechtliches

1. Möglichkeit des Entzugs der Zulassung bzw. der Erteilung eines Verweises
 - 1.1. Natürliche Personen werden grundsätzlich unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302). Eine einmal erteilte Zulassung kann jedoch befristet oder unbefristet entzogen werden, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, also nachträglich weggefallen sind. Können die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden, ist der Entzug der Zulassung vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 RAG).
 - 1.2. Neben einer anerkannten Ausbildung und ggf. nachzuweisender Fachpraxis müssen Zulassungsträgerinnen und Zulassungsträger über einen unbescholtenen Leumund verfügen bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, um zugelassen bleiben zu können (Art. 4 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 4 Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3). Bei natürlichen Personen kann grundsätzlich nur die Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nachträglich weggefallen bzw. beeinträchtigt sein. Ausbildung und Fachpraxis bleiben demgegenüber in der Regel bestehen.
 - 1.3. Die Voraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist eine dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung, deren Beurteilung sich je nach den Umständen ändern kann. Der nachträgliche Wegfall kann zum befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung führen. Wird nach einem unbefristeten Entzug der Zulassung zu einem späteren Zeitpunkt ein neues Gesuch gestellt, wird die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit erneut überprüft und, bei entsprechendem Wohilverhalten, gegebenenfalls positiv beurteilt. Bei einem befristeten Entzug wird die Zulassung grundsätzlich mit Ablauf der Entzugsdauer von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind. Die Aufsichtsbehörde kann auch einen schriftlichen Verweis erteilen, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist.
 - 1.4. Bevor auf die konkreten Vorwürfe eingegangen wird, ist auf einige Grundsätze der Beweisführung hinzuweisen: Im Verwaltungsverfahren wird der rechtserhebliche

Sachverhalt grundsätzlich von Amtes wegen festgestellt (Art. 12 Verwaltungsverfahren, VwVG; SR 172.021). Dieser Untersuchungsgrundsatz wird jedoch dadurch gemildert und relativiert, dass den Parteien gewisse Mitwirkungspflichten bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts obliegen (Art. 15a Abs. 1 Bst. a RAG). Die Mitwirkungspflicht besteht im Verwaltungsrecht allgemein für Tatsachen, die eine Partei, die das Verfahren durch eigenes Begehren einleitet oder die eigene Rechte geltend macht, besser kennt als die Behörde und die ohne ihre Mitwirkung nicht oder nicht ohne vernünftigen Aufwand erhoben werden können (BGE 128 II 142, E. 2b). So muss der Zulassungsträger alle Angaben machen und sämtliche Unterlagen bezeichnen, aus denen hervorgeht, dass die Voraussetzungen für die Zulassung weiterhin erfüllt sind, und sie auf Verlangen der Aufsichtsbehörde einreichen (Art. 3 Abs. 1 und 2 RAV). Er hat alle entscheiderelevanten Daten, Nachweise und Unterlagen unaufgefordert von sich aus oder höchstens auf einmalige Aufforderung der Behörde hin einzureichen. Da der Zulassungsträger die Zulassungsvoraussetzungen nachzuweisen hat, ist er gezwungen, an der Beweisbeschaffung mitzuwirken, auf die für ihn günstigen Umstände hinzuweisen und sie zu belegen. Dementsprechend hat er die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen (statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018, E. 3.4, und des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-6138/2016 vom 28. Dezember 2017, E. 4.1, m.w.H.).

- 1.5. Vorliegend ist zu prüfen, ob der Zulassungsträger auf Grund möglicher Verletzungen seiner Sorgfaltspflichten noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (hinten Ziff. 3) bzw. ob Gründe vorliegen, welche den Entzug seiner Zulassung als Revisor vom [...] rechtfertigen (nachstehend Ziff. 4).

2. Unbescholtener Leumund bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit

- 2.1. Eine natürliche Person bleibt als Revisor zugelassen, wenn sie u.a. über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG). Es gibt im Bundesrecht keinen einheitlichen Begriff des unbescholtenen Leumunds, weil er in sehr unterschiedlichen Zusammenhängen verwendet wird. Gemäss Bundesgericht handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Inhalt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift sowie der Stellung im Gesetz und im Rechtssystem ergibt (BGE 99 Ib 104, E. 5). Das Vollzugsrecht präzisiert in nicht abschliessender Weise, dass eine Zulassungsträgerin oder ein Zulassungsträger zugelassen bleibt, wenn sie oder er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie oder er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine (Art. 4 RAV).
- 2.2. Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen des Finanzmarktrechts sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen. Bei einer Gewährsprüfung müssen demnach grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die eigentliche Tätigkeit als Revisor hinausgehen, die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit beeinflussen (statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_167/2016 vom 17. März 2017, E. 2.2, m.w.H., und des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-456/2016 vom 19. Juli 2017, E. 3.1; vgl. auch die Antwort des Bundesrates vom 20. September 2010 auf die Frage 10.5350 „Revisionsaufsichtsbehörde, Was ist ein Leumundszeugnis?“ von Alt-Nationalrat Jean Henri Dunant). Es ist mit anderen Worten zu prüfen, ob das Verhalten des Zulassungsträgers generell mit der Tätigkeit als Revisor vereinbar ist. Dies erfolgt in einem Ermessensentscheid der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum (statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_487/2016 vom

23. November 2016, E. 2.2, und des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-456/2016 vom 19. Juli 2017, E. 3.1).

- 2.3. Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investorinnen und Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigerinnen und Gläubigern sowie von öffentlichen Interessen (Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 [nachfolgend: Botschaft Bundesrat RAG], BBl 2004 3969, 4093). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Die gesetzliche Regelung von Revisionsdienstleistungen macht nur dann Sinn, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3978 f.). Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen deshalb Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden. Die Revisionsstelle soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3975 f.). Dies geht einher mit hohen Anforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten, auf deren Urteil zu vertrauen ist. Das Vertrauen der Anleger und Gläubiger ist das Fundament einer freiheitlichen wirtschaftlichen Ordnung.
- 2.4. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist auch mit Blick auf die vorerwähnten besonderen Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist primär die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivilrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen (statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_487/2016 vom 23. November 2016, E. 2.2, sowie des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-3549/2017 vom 26. April 2018, E. 2.1.1). Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen Treue- und Sorgfaltspflichten sind deshalb nicht mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit zu vereinbaren.
- 2.5. Neben Verstössen gegen einschlägige Rechtsnormen können auch die Missachtung von behördlichen Weisungen, Verletzungen von Standesregeln und vertraglichen Vereinbarungen mit Kunden oder Sorgfaltspflichten gewährsrelevant sein. Im Rahmen des Berufs- und Standesrechts obliegen zugelassenen Revisoren zudem auch Rechtspflichten, die nicht in materiell gesetzlichen Bestimmungen festgehalten sind (vgl. zur diesbezüglichen Praxis der Eidgenössischen Finanzmarktaufsichtsbehörde im Enforcementbericht 2014 der FINMA vom 24. Februar 2015, 5 und 12 f., im FINMA-Sonderbulletin 2/2013, 8 f., m.w.H., im FINMA-Bulletin 4/2013, 204 f. sowie der früheren Eidgenössischen Bankenkommission im EBK-Bulletin 47/2005, 167 f.; EBK-Bulletin 40/2000, 31 ff., m.w.H.).
- 2.6. Unter die leumunds- bzw. gewährsrelevanten Vorschriften fallen insbesondere auch die gesetzlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle (statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016, E. 2.3.3, und des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 5.2). Dasselbe gilt für die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 der EXPERTsuisse [vormals Treuhand-Kammer], RzU 2007), die auch für den Zulassungsträger als Nichtmitglied der EXPERTsuisse faktisch Wirkung im Sinne einer Präzisierung des Gesetzestextes entfalten (statt vieler

Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.2, und des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5121/2011 vom 31. Mai 2012, E. 6.1).

3. Verstösse des Zulassungsträgers gegen die Sorgfaltspflicht

- 3.1. Im Folgenden ist zu prüfen, ob der Zulassungsträger bei der Durchführung der eingeschränkten Revision der Jahresrechnungen 2018 der sieben genannten Gesellschaften Sorgfaltspflichtverletzungen begangen hat.

Keine oder unzureichende Prüfungsplanung

- 3.2. Bei der eingeschränkten Revision prüft der Revisor, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht, und der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht (Art. 729a Abs. 1 Obligationenrecht, OR; SR 220). Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen (Art. 729a Abs. 2 OR).
- 3.3. Bei der Planung einer eingeschränkten Revision muss sich der Prüfer Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des geprüften Unternehmens aneignen oder seinen Wissenstand auf einen aktuellen Stand bringen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 3.1 SER). Diese Kenntnisse beinhalten beispielsweise die Organisation, die wichtigsten Elemente des Geschäftsmodells, das Rechnungswesen, die Standorte, die Eigentümer und sonstige nahe stehende Parteien sowie die Arten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwendungen des geprüften Unternehmens. Der Prüfer braucht diese Kenntnisse, um die vom Gesetz geforderten Befragungen relevanter Personen vornehmen, angemessene Prüfungshandlungen planen sowie die Antworten und anderweitigen Informationen einschätzen zu können.
- 3.4. Der Prüfer hat in der Planungsphase der Prüfung analytische Prüfungshandlungen durchzuführen, die ihm dabei helfen, die Unternehmenstätigkeit zu verstehen und mögliche Risikobereiche festzustellen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 3.2 SER). Analytische Prüfungshandlungen können Hinweise auf Aspekte der Unternehmenstätigkeit geben, die dem Prüfer noch nicht bekannt waren. Sie dienen dem Entscheid über Art, Zeitpunkt und Umfang anderer Prüfungshandlungen. Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Planung können sich sowohl auf finanzielle als auch nicht finanzielle Informationen (z.B. das Verhältnis zwischen Umsatzerlösen und Verkaufsfläche oder verkauften Mengen) beziehen und umfassen in der Regel auch die Beurteilung von betriebswirtschaftlichen Kennzahlen (Liquiditätsgrade, Margen usw.).
- 3.5. Gestützt auf sein Verständnis des geprüften Unternehmens, dessen Tätigkeit sowie der daraus resultierenden Geschäftsrisiken und der Berücksichtigung der Wesentlichkeit gelangt der Prüfer zu Erkenntnissen, welche Aussagen im Jahresabschluss vernachlässigbare, normale oder erhöhte inhärente Risiken einer wesentlichen Fehlaussage aufweisen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 3.3 SER). Das inhärente Risiko hängt unter anderem von folgenden Faktoren ab: Ausmass, in dem ein bestimmter Posten vom Ermessen der Unternehmensleitung (Bewertungsentscheide) betroffen ist; Komplexität der zu Grunde liegenden Transaktion; Anfälligkeit auf Wertschwankungen durch externe Einflüsse; Abhängigkeit von künftigen Ereignissen und Entscheiden sowie Wesentlichkeit der Position. Einem erhöhten inhärenten Risiko ist mit weitergehenden Prüfungshandlungen Rechnung zu tragen.
- 3.6. Gewisse inhärente Risiken aus einmaligen oder aussergewöhnlichen Ereignissen können sich auf mehrere Aussagen im Abschluss beziehen wie beispielweise bei Sanierungen, Akquisitionen neuer Geschäftsfelder (hierzu und im Folgenden: EXPERTsuisse [vormals Treuhand-Kammer], Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Eingeschränkte Revision», Zürich 2013 [nachfolgend: HWP Eing-

schränkte Revision]), 151). Gewisse Risiken, beispielsweise die Fortführungsfähigkeit des geprüften Unternehmens, beziehen sich nicht auf einzelne Bilanzpositionen, sondern sind bei der Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes zu berücksichtigen. Der Prüfer berücksichtigt ein erhöhtes inhärentes Risiko, indem er das Entdeckungsrisiko und damit das Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Mass vermindert. Dies erfolgt in der Regel mit den weitergehenden Prüfungshandlungen (Ziff. 3.3 SER) in Kombination mit den allgemeinen Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und Detailprüfungen.

- 3.7. Die Prüfungsplanung beschränkt sich im Falle einer eingeschränkten Revision weitgehend auf die Definition von Positionen, die mit Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und/oder angemessenen Detailprüfungen geprüft werden und das entsprechende Vorgehen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 4.2 SER). Neben der Wesentlichkeit der einzelnen Positionen ist insbesondere auch auf die inhärenten Risiken zu beachten. Auch eine beitragsmässig kleine Position in der Jahresrechnung kann eine wesentliche Falschdarstellung beinhalten. In übersichtlichen Verhältnissen macht der Prüfer viele dieser Überlegungen bereits während der Risikoanalyse, sodass er unmittelbar das Detailprüfungsprogramm ausarbeiten kann.
- 3.8. Vorliegend hat der Zulassungsträger vor der Verfahrenseröffnung keinerlei Arbeitspapiere in Bezug auf die von ihm angeblich durchgeführten Prüfungshandlungen erstellt (vorne Bst. E, H, K, N). Mit Blick auf die erwähnten Vorgaben zur Prüfungsplanung fehlen in den Revisionsakten somit jegliche Nachweise darüber, dass der Zulassungsträger als leitender Revisor genügende Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld der sieben genannten Unternehmen erworben hat. Dieser Mangel wurde selbst in den nachträglich erstellten (und an sich irrelevanten, dazu hinten Ziff. 3.31 ff.) Arbeitspapieren nicht behoben: Es fehlen dokumentierte Kenntnisse über das Geschäftsmodell bei vier Gesellschaften (C. _____ AG, D. _____ AG, F. _____ AG und H. _____ AG). Im Weiteren fehlen bei allen sieben Unternehmen Angaben über das Rechnungswesen, über die Standorte, über die Eigentumsverhältnisse und nahe stehende Personen sowie über die Arten von Vermögenwerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwendungen des Unternehmens.
- 3.9. Der Zulassungsträger bestreitet, dass er im Zeitpunkt der Prüfungen über jeweils ungenügende Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds der sieben genannten Unternehmen verfügt habe (E-Mail vom [...] 2020, S. 1). Die Übersichtlichkeit der Mandate und die Betreuung der Unternehmen im Sinne von Doppelmandaten habe es ihm ermöglicht, umfassende und aktuelle Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld der Gesellschaften zu erwerben. Aufgrund des erworbenen Wissens hätten sich im Weiteren Befragungen von jeweiligen Schlüsselpersonen der geprüften Unternehmen erübrigt.
- 3.10. Diese Ausführungen sind nicht glaubhaft und als Schutzbehauptungen zu qualifizieren. Selbst in den nachträglich erstellten (und damit an sich irrelevanten) Dokumenten fehlen Prüfungsplanung, Prüfungsvorgehen und Prüfungsprogramm (vorne Ziff. 3.2 und Ziff. 3.31 ff.). Es ist daher davon auszugehen, dass der Zulassungsträger überhaupt keine solchen durchgeführt hat. Selbst die Gründe für den Verzicht auf diese Vorbereitungshandlungen wurden nicht dokumentiert und erst nachträglich auf Vorhalt durch die Aufsichtsbehörde erläutert.
- 3.11. Insbesondere hat der Zulassungsträger das jeweilige inhärente Risiko aller sieben Unternehmen (vorne Ziff. 3.5 ff.) überhaupt nicht analysiert und dazu keine Prüfungsunterlagen erstellt. Selbst aus den im Nachhinein erstellten (und an sich irrelevanten) Unterlagen geht keine ausreichende Beurteilung des inhärenten Risikos hervor. So fehlen in vier Fällen (C. _____ AG, D. _____ AG, E. _____ AG in Liq. und H. _____ AG,) jegliche konkreten Ausführungen zu den inhärenten Risiken. In drei Fällen (B. _____ AG, F. _____ AG und G. _____ AG) stellte der Zulassungsträger zwar pauschal inhärente Risiken fest, ohne jedoch zu beschreiben, welche Aussagen bzw. Prüfziele in der Jahresrechnung davon betroffen sind. In einem

Fall (F. _____ AG) hat der Zulassungsträger zwar eine buchmässige Überschuldung in der Höhe von CHF 49'000 sowie einen «Rangrücktritt des Hauptaktionärs für Darlehen im Betrag von CHF 205'700» festgestellt. Im Revisionsbericht vom [...] 2019 wurde dagegen festgehalten, dass die Gesellschaft überschuldet sei (im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR), und die Hauptaktionäre Rangrücktritte im Betrag von CHF 245'700 erklärt hätten. Wie sich diese Diskrepanz zwischen CHF 205'700 und CHF 245'700 erklärt, bleibt offen. Es liegt auf der Hand, dass im Falle einer Überschuldung deren Umfang von zentraler Bedeutung für die Risikoanalyse ist. Zudem fand auf einer betrieblichen Immobilie («Betriebsgarage» in der aktivierten Höhe von CHF 323'000) im Berichts- und im Vorjahr keine Wertberichtigungen statt, wobei Ausführungen des Zulassungsträgers dazu fehlen, weshalb kein Risiko der Überbewertung der fraglichen Immobilie vorlag. In einem solchen Fall ist die mögliche Überbewertung des mit Abstand wichtigsten Aktivums (rund 83.5% der Bilanzsumme) ein zentrales inhärentes Risiko und damit Prüfthema, weil die buchmässige Überschuldung möglicherweise noch viel höher ausfallen könnte.

- 3.12. Der Zulassungsträger führt dazu aus (E-Mail vom [...] 2020, S. 2), dass er stets entsprechende Prüfungen im Hinblick auf inhärente Risiken durchgeführt habe. Die Frage, ob Aktiv- und Passiv- sowie Ertrags- und Aufwandpositionen inhärente Risiken beinhalten, würde sich nach dem SER (vorne Ziff. 3.5) richten. Zudem würden im Fall der buchmässig überschuldeten F. _____ AG Rangrücktrittserklärungen von zwei Aktionären vorliegen. Die früher erfolgte, übersetzte und steuerlich motivierte Wertberichtigung auf der «Betriebsgarage» habe dazu geführt, dass in den Folgejahren keine Wertberichtigungen getätigt worden seien.
- 3.13. Diesen Überlegungen kann nicht gefolgt werden: Die Frage, ob und ggf. welche inhärente Risiken sich aus den einzelnen Positionen der Jahresrechnung der geprüften Unternehmen ergeben, ergibt sich nicht aus dem SER, sondern muss durch den Zulassungsträger auf Grund der Umstände im konkreten Einzelfall beurteilt werden. Aus dem SER lässt sich bspw. in keiner Weise ableiten, ob die Betriebsgarage der F. _____ AG am Ende des Geschäftsjahrs 2018 überbewertet war oder nicht. Auch aus der im Nachhinein erstellten (und an sich irrelevanten) Dokumentation gehen keine vorherigen Wertberichtigungen hervor. Zudem hätte der Wert des wichtigsten Aktivums nicht unbesehen von den vorangegangenen Jahren übernommen werden dürfen.
- 3.14. Der Zulassungsträger macht weiter geltend, dass sich die Analyse der geprüften Unternehmen in der vorstehend dargestellten Form erübrigt habe, weil die A. _____ AG bzw. er selbst bei der Buchführung der jeweiligen Unternehmen mitgewirkt und so das notwendige Wissen über die geprüften Unternehmen erlangt habe (vorne Bst. H, K, N).
- 3.15. Wie noch zu zeigen sein wird (hinten Ziff. 3.38 ff.), ist diese Kumulation der Rollen des Buchhalters bzw. Mitwirkers in der Buchhaltung und des Revisors in der Person des Zulassungsträgers von Gesetzes wegen verboten. Selbst wenn diese zulässig wäre, hat es der Zulassungsträger unterlassen, die Analyse und Planung in einem Detaillierungsgrad zu dokumentieren, dass ein mit dem Sachverhalt nicht vertrauter, erfahrener Prüfer diese nachvollziehen kann.
- 3.16. Zusammengefasst hat der Zulassungsträger bei sieben geprüften Unternehmen bei der eingeschränkten Revision 2018 keine oder eine unzureichende Prüfungsplanung durchgeführt.

Keine bzw. unzureichende Prüfungshandlungen

- 3.17. Auf Grund des Ergebnisses der Prüfungsplanung (vorne Ziff. 3.2 ff.) hat der Prüfer entsprechende Prüfungshandlungen durchzuführen. Diese gliedern sich in drei Kategorien (Art. 729a Abs. 2 OR sowie Ziff. 6.1 und Anhang D SER): 'Befragungen' (Ziff. 6.1.1 SER), 'Analytische Prüfungshandlungen' (Ziff. 6.1.2 SER) und 'Angemessene Detailprüfungen' (Ziff. 6.1.3 SER).

- 3.18. Befragungen werden bei den allgemeinen Prüfungen und den Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung (Ziff. 3 SER) sowie bei aussagebezogenen Prüfungen im Bereich der Einzelfallprüfungen (z.B. Befragung über die Grundlagen der Bewertung von Anlagen) eingesetzt (HWP Eingeschränkte Revision, 163). Bei der Prüfung wesentlicher Jahresabschlussposten darf sich der Prüfer allerdings nicht ausschliesslich auf Befragungen stützen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 6.1.1 SER). Die durch Befragung erhaltenen Prüfungsnachweise sind mit analytischen Prüfungshandlungen und/oder angemessenen Detailprüfungen zu ergänzen. Die erhaltenen Antworten sind kritisch zu würdigen. Insbesondere geht der Prüfer Diskrepanzen zu seinem Verständnis des geprüften Unternehmens und anderen nicht plausiblen Auskünften nach.
- 3.19. Die analytischen Prüfungshandlungen bestehen in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Beurteilung von Veränderungen und Relationen, die von anderen relevanten Informationen oder von prognostizierten Beträgen abweichen (hierzu und im Folgenden: Ziff. 6.1.2 SER). Analytische Prüfungen liefern bei der Prüfung der Erfolgsrechnung wertvolle Prüfungsnachweise (hierzu und im Folgenden: Ziff. 6.1.3 SER).
- 3.20. Unter angemessene Detailprüfungen fallen Einzelfallprüfungen, insbesondere Bestandes- und Bewertungsprüfungen. Sie sind eine direkte und konkrete Prüfung einer bestimmten Aussage in der Jahresrechnung (HWP Eingeschränkte Prüfung, 166). Wesentliche Bilanzpositionen sind i.d.R. mit angemessenen Detailprüfungen zu ergänzen, insbesondere wenn die Analysen nicht plausible Relationen oder Entwicklungen hervorbringen. Ferner sind Detailprüfungen insbesondere im Hinblick auf Vollständigkeit, Bestand und Bewertung vorgesehen. Bestandsprüfungen sind möglich durch Abstimmung mit detaillierten Listen, Einsicht in Belege, Abstimmung mit Auszügen, Durchsicht von Belegen in neuer Rechnung. Bewertungsprüfungen können beispielsweise mittels Belegprüfungen oder Abstimmungen mit Preislisten durchgeführt werden.
- 3.21. Die Prüfungshandlungen (vgl. die Auflistung in Anhang D SER) sind in der Regel und sofern anwendbar für die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung und/oder für die Jahresrechnung als Ganzes durchzuführen (Ziff. 6.2.2 SER). Weitergehende Prüfungshandlungen werden in der Regel nur dann durchgeführt, wenn beispielsweise aufgrund der durchgeführten empfohlenen Prüfungshandlungen wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in der Jahresrechnung besteht (Ziff. 6.2.3 SER).
- 3.22. Zudem muss der Prüfer gegen Ende der Revision ein Gesamturteil darüber bilden, ob die Jahresrechnung als Ganzes seinen Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des geprüften Unternehmens entspricht (Ziff. 6.2.4 SER). Die Schlussfolgerungen sollen jene Prüfungsfeststellungen erhärten, die zuvor aus der Prüfung einzelner Teile der Jahresrechnung gezogen wurden. Daraus ist ein Gesamturteil über die Angemessenheit der Jahresrechnung zu formulieren. Allerdings können sie auch aufzeigen, ob in welchen Bereichen es weitere Prüfungshandlungen bedarf.
- 3.23. Ferner ist die Vollständigkeitserklärung, der Geschäftsbericht bzw. die Jahresrechnung von der Unternehmensleitung zu unterzeichnen (Art. 958 Abs. 3 OR; Anhang E SER). Zudem liegt die Abgabe einer Auftragsbestätigung durch den Abschlussprüfer, welche die hauptsächlichen Bedingungen des Mandats dokumentiert, sowohl in seinem eigenen Interesse als auch in dem des Verantwortlichen für die Abschlusserstellung (Ziff. 1.7 und Anhang C SER).
- 3.24. Besteht zwischen Beendigung der eingeschränkten Revision und Berichtsabgabe ein gewisser zeitlicher Abstand, soll das Datum der Beendigung der eingeschränkten Revision im Revisionsbericht gesondert bezeichnet werden (Anhang F, redaktionelle Änderungen, SER).

- 3.25. Vorliegend erstellte der Zulassungsträger im Hinblick auf das Geschäftsjahr 2018 jeweils erst rund ein Jahr nach der Erstellung der Jahresrechnung und auf Intervention der Aufsichtsbehörde die Arbeitspapiere für die folgenden sieben Unternehmen (Bst. E, H, K, N):

Geprüftes Unternehmen	Datum Jahresrechnung	Datum Prüfung	Datum Revisionsbericht	Datum Dokumentation
B. _____ AG	21.01.2019	21.01.2019	21.01.2019	09.04.2020
C. _____ AG	08.04.2019	10.04.2019	10.04.2019	08.04.2020
D. _____ AG	11.04.2019	11.04.2019	11.04.2019	07.04.2020
E. _____ AG in Liq.	27.08.2019	17.04.2019 ¹	17.04.2019 ¹	07.04.2020
F. _____ AG	29.05.2019	29.05.2019	29.05.2019	09.04.2020
G. _____ AG	07.08.2019	07.08.2019	07.08.2019	08.04.2020
H. _____ AG	16.08.2019	16.08.2019	16.08.2019	06.04.2020

- 3.26. Die Jahresrechnungen weisen die folgende Bilanzsumme, Betriebsertrag und Eigenkapital (gerundet in CHF) auf:

Geprüftes Unternehmen	Bilanzsumme (CHF)	Betriebs- ertrag (CHF)	Eigenkapital (CHF)	Fremdkapital (CHF)
B. _____ AG	598'963	32'863	215'092	383'871
C. _____ AG	339'119	323'940	242'016	97'103
D. _____ AG	434'878	95'777	140'450	294'428
E. _____ AG in Liq.	176'961	-1'435	174'399	2'562
F. _____ AG	387'005	400'751	-49'141	436'146
G. _____ AG	2'960'909	18'959	232'256	2'728'653
H. _____ AG	135'084	56'879	114'970	20'114

- 3.27. Der Zulassungsträger führt dazu aus (E-Mail vom [...] 2020, S. 1 ff.), dass er durchaus und mehrmals im Jahr analytische Prüfungshandlungen und Detailprüfungen durchgeführt habe. Im Hinblick auf die unterbliebenen Befragungen vertritt er den Standpunkt, dass diese aufgrund der Kleinheit und Risikolosigkeit der geprüften Gesellschaften entfallen dürften.

- 3.28. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden: Zum ersten fehlen für die Durchführung rechtsgenügende Nachweise, weil der Zulassungsträger vor der Verfahrenseröffnung durch die Aufsichtsbehörde keinerlei Arbeitspapiere zu den geltend gemachten Prüfungshandlungen erstellt hat (vorne Bst. E, H, K, N). Aus der Tatsache, dass Prüfungshandlungen nicht dokumentiert wurden, darf geschlossen werden, dass die notwendigen Revisionsarbeiten nicht durchgeführt wurden (Grundsatz des «not documented not done»; vgl. dazu Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7186/2017 vom 4. Februar 2019, E. 4.2.3, und Nr. B-157/2015 vom 17. August 2015 E. 4.2.3 und 4.6).

- 3.29. Zum zweiten ist fast in allen Fällen (Ausnahme: C. _____ AG, E. _____ AG in Liq.) der Zeitpunkt der Erstellung der jeweiligen Jahresrechnung mit jenem des jeweiligen Prüfungstages und des Revisionsberichts identisch (vorne Ziff. 3.25), was nahelegt, dass der Zulassungsträger wenn überhaupt nur äusserst wenig Zeit für Prüfungshandlungen zur Verfügung gehabt hat.

- 3.30. Zum dritten sind die vom Zulassungsträger geltend gemachten unterjährigen punktuellen Überprüfungen der Buchhaltung der geprüften Unternehmen in keiner Art und Weise belegt und müssen daher als Schutzbehauptung qualifiziert werden. Sie wären im Weiteren ohnehin in dem Mass unzulässig, in dem der Zulassungsträger selbst an der Buchführung mitgewirkt und somit seine eigene Arbeit überprüft hat (hinten Ziff. 3.38 ff.). Falls der Zulassungsträger nicht in der Buchhaltung mitgewirkt hat, sind die unterjährigen Prüfungshandlungen schliesslich auch grundsätzlich unzureichend, weil ihnen letztlich nur provisorischer Charakter zukommen kann; die

¹ Vgl. zur Diskrepanz zwischen Datum der Jahresrechnung und Datum des Revisionsberichts hinten Ziff. 3.36.

eingeschränkte Revision muss sich wie jede Revision auf die finale Jahresrechnung abstützen.

- 3.31. Selbst wenn der Zulassungsträger Prüfungshandlungen durchgeführt hat, sind diese aufgrund der nachträglich erstellten (und an sich irrelevanten) Arbeitspapiere (pro Gesellschaft eine zweiseitige Checkliste mit Notizen) unzureichend (vorne Bst. H, N):
- 3.32. Zum ersten hat der Zulassungsträger bei allen sieben Gesellschaften auf jegliche Befragung verzichtet. Im Fall der F. _____ AG ist das Fehlen einer rechtzeitigen Befragung besonders gravierend, weil aufgrund der Überschuldung Rangrücktritte in Frage standen. Bei Rangrücktritten hätte eine Befragung durchgeführt werden müssen. Der Zulassungsträger hat zwar mittels der nachträglich erstellten Checklisten analytische Prüfungshandlungen durchgeführt, diese sind jedoch ohne die Befragungen und Detailprüfungen unvollständig (vorne Ziff. 3.17 ff.) und es fehlt eine kritische Würdigung der Ergebnisse.
- 3.33. Zum zweiten sind die aussagebezogenen analytischen Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Prüfung des Geschäftsjahres 2018 ungenügend (vorne Ziff. 3.19). In allen Fällen notierte der Zulassungsträger zwar in der Checkliste, dass er "Zahlenvergleiche Prüfwahl mit Vorjahr" durchgeführt habe. Hingegen fehlen Zahlenvergleiche mit dem Ziel, Prüfungsnachweise über die Aussagen im Jahresabschluss (Prüfziele) zu erhalten. Zudem seien bei allen sieben geprüften Unternehmen Kennzahlen zum Zweck der Risikobeurteilung verglichen worden. Es gibt aber keine Aussagen zu Abschlusspositionen oder zu allfälligen Prüfzielen.
- 3.34. Zum Dritten liegen in allen sieben Fälle keine Nachweise für Detailprüfungen vor (vorne Ziff. 3.2 und 3.20). Ebenso fehlen in Bezug auf die jeweilige nachträglich erstellte Checkliste Prüfungsnachweise zur Art und zum Umfang der Prüfung im Hinblick auf die Schlussfolgerungen, insbesondere zu den folgenden Positionen: «KK [Kontokorrent] und DL [Dienstleistungen] von /an nahestehende NP [natürliche Personen] und JP [juristische Personen]», «Bonität sonstige Aktiven», «Vollständigkeit Fremdkapital», «Stichprobe Debitoren-/Kreditoren-Einzelbeleg», «Unabhängigkeit geprüft». Bei den Schlussfolgerungen fehlt ein klarer Bezug zu Aussagen im Abschluss (Prüfziele). Zudem wurden in der Checkliste unter Punkt «Prüfungshandlungen» jeweils alle 23 Punkte angekreuzt. Insbesondere drei Punkte lauten: «Bestandesnachweis flüssige Mittel», «Bonität sonstige Aktiven» und «Vollständigkeit Fremdkapital». Die restlichen Punkte enthalten keine expliziten Aussagen im Abschluss (Prüfziele). Es fehlen jedoch entsprechende Prüfungsnachweise bzw. eine entsprechende Referenzierung zu Prüfungshandlungen.
- 3.35. Zum vierten fehlen zentrale Grund-Dokumente wie die unterzeichnete Jahresrechnung, die unterschriebene Vollständigkeitserklärung und die Auftragsbestätigung (vorne Ziff. 3.23).
- 3.36. Zum fünften ist es unzulässig, dass der Zulassungsträger nach Abschluss der Prüfungsarbeiten bzw. Ausstellung des Revisionsberichts zur E. _____ AG in Liq. (17. April 2019) nachträglich die Jahresrechnung (vom 27. August 2019) abgeändert hat (hinten Ziff. 3.53 ff.). Selbst ästhetische oder scheinbar aus Sicht des Zulassungsträgers zweckmässige Änderungen würde eine Anpassung der Jahresrechnung ohne stichhaltige Gründe nicht rechtfertigen. Zudem korrigierte der Zulassungsträger den Revisionsbericht nicht dahingehend, dass es sich um eine abgeänderte Fassung der Jahresrechnung handelt bzw. hat er keinen Hinweis angebracht, dass die Prüfungsarbeiten erst am 27. August 2019 beendet wurden (vorne Ziff. 3.24).
- 3.37. Zusammengefasst hat der Zulassungsträger bei den sieben genannten Unternehmen vor der Verfahrensöffnung durch die Aufsichtsbehörde überhaupt keine Prü-

fungshandlungen durchgeführt. Selbst wenn der Zulassungsträger Prüfungshandlungen durchgeführt hat, waren diese aufgrund der nachträglich (und an sich irrelevanten) Arbeitspapiere unzureichend.

Verletzung der Unabhängigkeit

- 3.38. Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 729 Abs. 1 OR). Die Unabhängigkeit ist dem Anschein nach beeinträchtigt, wenn Tatsachen und Umstände vorliegen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein Dritter daraus schliessen muss, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufsmässige kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder eines Mitglieds des Prüfungsteams gefährdet ist (Art. 1 Bst. b RzU 2007; Ziff. 1.3.1 SER). Beurteilungsmassstab für den äusseren Anschein der fehlenden Unabhängigkeit ist die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3999 f., 4018; BSK OR II-WATTER/RAMPINI, in: Honsell / Vogt / Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Zürich 2016, Art. 728 OR N 12; PETER/CAVADINI/DUNANT, in: Tercier et al. (Hrsg.), Commentaire Romand, Code des obligations II, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 728 N 1; BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich 2009, § 15 N 578; statt vieler Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_487/2016 vom 23. November 2016, E. 2.2, und Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016, E. 2.3.1, sowie des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.4.2).
- 3.39. Die tatsächliche bzw. innere Unabhängigkeit kann von einem Dritten nicht direkt beobachtet und beurteilt werden, weil sie die subjektive Geisteshaltung des Revisors betrifft (zum Folgenden statt vieler PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Diss. St. Gallen 2008, N 607 ff., m.w.N.). Die innere Unabhängigkeit als subjektiv-psychische Einstellung des Revisors zur Prüfung entzieht sich daher weitgehend einer direkten Normierung und in den meisten Fällen auch einer Beweisführung. Falls nicht beide Aspekte der Unabhängigkeit gleichzeitig vorliegen, kommt es letztlich auf die äussere Unabhängigkeit bzw. die Unabhängigkeit dem Anschein nach an.
- 3.40. Die Feststellung, die Unabhängigkeit sei dem Anschein nach beeinträchtigt, ist im Übrigen nicht als ethischer Vorwurf einer tatsächlichen Befangenheit zu verstehen. Sogar wenn der Nachweis erbracht werden könnte, dass die innere Unabhängigkeit im konkreten Fall uneingeschränkt gegeben ist, wäre der betreffende Prüfer verpflichtet, die Verletzung der Unabhängigkeit dem Anschein nach zu verhindern. Er wäre für das in Frage stehende Mandat dennoch disqualifiziert, da ein Dritter ohne Kenntnis der tatsächlichen inneren Einstellung des Prüfers nicht auf eine unabhängige Revision vertrauen kann (BÖCKLI, op.cit., § 15 N 578). Deshalb ist es grundsätzlich unerheblich, ob tatsächlich eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit vorgelegen und eine entsprechende Gefahr der Schädigung Dritter (Gläubiger, Minderheitsaktionäre etc.) bestanden hat.
- 3.41. Mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit ist insbesondere die sog. Selbstprüfung nicht vereinbar (Art. 729 Abs. 1 i.V.m. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR; Anhang B SER). Bei der eingeschränkten Revision differenziert der Gesetzgeber aber insofern, als das Mitwirken in der Buchführung des geprüften Unternehmens zulässig ist, wenn bei einem Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt wird (Art. 729 Abs. 2 OR). Im Weiteren muss die Verantwortung für die Buchführung beim geprüften Unternehmen verbleiben, und es dürfen keine Aufgaben übernommen werden, die den Anschein erwecken, der Revisor übernehme die Verantwortung des Managements des geprüften Unternehmens (BSK OR II-WATTER, Art. 729 N 8; BÖCKLI, op.cit., § 15 N 78 ff.; Ziff. VIII.C RzU 2007).

- 3.42. Das Verbot der Überprüfung eigener Arbeiten bezieht sich bei der eingeschränkten Revision demnach nicht auf die als Revisionsstelle eingesetzte Gesellschaft, sondern auf die effektiv mit der Revision betrauten Personen (vgl. Botschaft Bundesrat, BBl 2004 4026). Die Mitwirkung bei der Buchführung beinhaltet per se das Risiko der Selbstprüfung, da die Buchführung Basis der anschliessenden Abschlussprüfung ist (hierzu und im Folgenden: HWP Eingeschränkte Revision, 127). So darf nicht dieselbe Person bei der Buchführung mitwirken, die anschliessend die darauf basierende Jahresrechnung (eingeschränkt) prüft. Eine solche Prüfung macht offensichtlich keinen Sinn. Die vom Gesetz verlangten geeigneten organisatorischen und personellen Massnahmen sind daher zumindest dann erfüllt, wenn nicht dieselbe Person oder Personengruppe Arbeiten in der Buchführung und in der eingeschränkten Revision des geprüften Unternehmens durchführt (Ziff. VIII.C (4) RzU; Anhang B SER).
- 3.43. Die Auslegung der Anforderungen an die Unabhängigkeit der mit der Revision betrauten Personen hat auch im Zusammenhang mit der Auslegung der Regelung der unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrats zu erfolgen (hierzu und im Folgenden: Treuhand-Kammer [heute EXPERTsuisse], Positionspapier: Eingeschränkte Revision und Mitwirkung bei der Buchführung, Schweizer Treuhänder (heute: EXPERTfocus) 2012, 1000 ff., 1003). Daraus ergibt sich, dass die Jahresrechnung und insbesondere die darin enthaltenen Ermessensspielräume mit dem Verwaltungsrat erörtert werden müssen und dass dieser die relevanten Entscheidungen selbst treffen muss. Es ist also unzulässig, wenn die Treuhandabteilung eines Unternehmens die Buchführung besorgt und den Jahresabschluss ohne Einbezug des Verwaltungsrats direkt an die Revisionsabteilung weitergibt. Hier würde ein unzulässiges Outsourcing der Entscheidungskompetenz des Verwaltungsrats vorliegen. Im Weiteren ist der Verwaltungsrat für die Erstellung des Geschäftsberichts und der darin enthaltenen Jahresrechnung verantwortlich (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 und 6 OR i.V.m. Art. 958 Abs. 2 OR).
- 3.44. Entgegen der Ansicht des Zulassungsträger ist es somit nicht der Wille des Gesetzgebers, dass der leitende Revisor bei sog. Doppelmandaten bei der Buchführung derart mitwirkt, dass er während den Buchführungsarbeiten bereits die Revision bzw. Revisionshandlungen durchführt.
- 3.45. Im vorliegenden Fall enthalten die Jahresrechnungen der sieben geprüften Unternehmen mit einer Ausnahme (C. _____ AG) in der Fusszeile den Namen der Revisionsstelle bzw. des Unternehmens des Zulassungsträgers. Bei einer Jahresrechnung (E. _____ AG in Liq.) enthält die entsprechende Fusszeile den Namen der Revisionsstelle und zusätzlich das Kürzel «X» (Zulassungsträger). Bei allen sieben geprüften Gesellschaften ist die Darstellung der Jahresrechnung einheitlich, und es bestehen ähnliche bzw. identische Kontennummern und Bezeichnungen der Positionen.
- 3.46. Der Zulassungsträger führt dazu aus (Schreiben vom [...] 2019, S. 1, und [...] 2020, S. 2, sowie E-Mail vom [...] 2020, S. 3), dass die E. _____ AG in Liq. im Vergleich zu den sechs übrigen Gesellschaften als einzige Gesellschaft die Buchhaltung (inkl. Jahresrechnung 2018) an sich selber erstellt habe. Anlässlich der Revision würden jeweils lediglich Korrekturen empfohlen. Zudem habe er die Jahresrechnung der E. _____ AG in Liq. etwas «schöner und zweckmässiger» dargestellt, die Zahlen aber nicht verändert. Zudem habe er bei allen Gesellschaften, bei denen bei der Buchführung mitgewirkt wurde, die personelle und organisatorische Trennung eingehalten. Es gäbe genügend Mitarbeitende, um diese Trennung zu gewährleisten. Aus dem Organigramm zur A. _____ AG vom [...] 2016 gehe hervor, dass die Abteilung «Buchhaltungen, Lohnmandate» unter der Leitung von Y. _____ stehe, und er selbst für die Abteilung «Revision» verantwortlich sei. Dazu reichte der Zulassungsträger allerdings ein erneut erst nach Intervention der Aufsichtsbehörde er-

stelltes Organisationsreglement vom [...] 2020 der A. _____ AG sowie ein undatiertes Organigramm ein, mit dem Hinweis, dass die Vorschriften des Reglements materiell bereits seit dem [...] 2016 umgesetzt worden seien.

- 3.47. Dieser Argumentation kann aus folgenden Gründen nicht gefolgt werden. Wie bereits erwähnt (vorne Bst. N), hat die Buchhaltungsabteilung der A. _____ AG mit einer Ausnahme die Jahresrechnungen 2018 der genannten Gesellschaften (vorne Bst. B) jeweils erstellt und in regelmässigen Abständen nachgeführt.
- 3.48. Die auf Papier möglicherweise bestehende organisatorische Trennung hat der Zulassungsträger auf personeller Ebene immer wieder durchbrochen: Zum einen hat er nach eigenen Angaben bei sechs der sieben Unternehmen unterjährig sog. «Zwischenprüfungen» der Jahresrechnungen 2018 durchgeführt und dabei «falls notwendig Korrekturen empfohlen» (vgl. sein Schreiben vom [...] 2020, S. 1). Die Einflussnahme auf die Jahresrechnung vor dem Abschluss der Buchhaltungsarbeiten ist jedoch als Mitwirkung in der Buchführung zu qualifizieren und mit der gesetzlichen Vorgabe der personellen Trennung nicht vereinbar. Zum anderen hat er die Jahresrechnung 2018 der E. _____ AG in Liq. persönlich überarbeitet. Auch wenn diese Anpassung der Jahresrechnung erst nach Erstellung des Revisionsberichts (17. April 2019) erfolgt ist, muss ein aussenstehender Dritter aus dem Kürzel «X» in der Fusszeile der Jahresrechnung schliessen, dass der Zulassungsträger bei der Buchführung mitgewirkt und damit sich selber geprüft hat.
- 3.49. Der Zulassungsträger versties somit in tatsächlicher Hinsicht bzw. dem Anschein nach (E. _____ AG in Liq.) gegen die Vorschriften zur Unabhängigkeit, indem er in Missachtung der personellen Trennung bei der Buchführung von sechs geprüften Gesellschaften mitwirkte und gleichzeitig bzw. nach Abschluss der Buchführungsarbeiten die eigenen Arbeiten überprüfte und somit das Selbstprüfungsverbot verletzte (vorne Ziff. 3.41 ff.).
- 3.50. Im Weiteren ist es mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar, wenn die A. _____ AG bzw. der Zulassungsträger für sechs zu prüfende Gesellschaften die komplette Buchhaltung übernimmt und dann die eingeschränkte Revision vornimmt. Diese Auslagerung der Buchhaltung an die Revisionsstelle erweckt den Anschein, der Revisor übernehme die Verantwortung des Managements des geprüften Unternehmens (vorne Ziff. 3.43 ff.). Diese Auslagerung zeigt sich insbesondere darin, dass bei allen geprüften Gesellschaften die Darstellung der Jahresrechnung einheitlich ist, und ähnliche bzw. identische Kontennummern und Bezeichnungen der Positionen bestehen. Da keine Arbeitspapiere erstellt wurden, fehlen Nachweise des Zulassungsträgers darüber, aus denen hervorgeht, dass die Verantwortlichkeiten für den jeweiligen Jahresabschluss 2018 der sechs Gesellschaften tatsächlich beim Management liegen. Dieser Unabhängigkeitsverletzung ist dem Zulassungsträger als Alleineigentümer und einzigem Mitglied im Verwaltungsrat und in der Geschäftsleitung der A. _____ AG, welche gleichzeitig als Buchführungs- und Revisionsstelle tätig ist, zuzurechnen. Ihm obliegt unter anderem die Oberleitung der Gesellschaft und Erteilung der nötigen Weisungen sowie die Oberaufsicht über die mit der Geschäftsführung betrauten Personen, namentlich im Hinblick auf die Befolgung der Gesetze, Statuten, Reglemente und Weisungen (Art. 716a Abs. 1 OR).
- 3.51. Schliesslich fehlt in den Arbeitspapieren auch eine nachweisliche Auseinandersetzung des Zulassungsträgers darüber, wie er die Unabhängigkeit bei diesen sieben Doppelmandaten beurteilt hat. Ohne die entsprechende Dokumentation ist davon auszugehen, dass er keine Unabhängigkeitsprüfungen durchgeführt hat (hinten Ziff. 3.53 ff.).
- 3.52. Zusammengefasst hat der Zulassungsträger gegen die Unabhängigkeit verstossen, indem er bei der Buchführung in sieben Fällen tatsächlich und in einem Fall dem Anschein nach mitwirkte, die eigenen Arbeiten überprüfte und so das Selbstprüfungsverbot verletzte. Zudem wurde mit der kompletten Auslagerung der sechs

Buchhaltungen an die Revisionsstelle der Anschein erweckt, die Revisionsstelle übernehme die Verantwortung des Managements des geprüften Unternehmens.

Verletzung der Dokumentationspflicht

- 3.53. Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren (Art. 730c Abs. 1 OR). Die Unterlagen müssen es ermöglichen, die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben in effizienter Weise zu prüfen (Art. 730c Abs. 2 OR). Aufbewahrt werden müssen somit nicht nur die Revisionsberichte, welche die Schlussfolgerungen der Prüfung beinhalten, sondern auch sämtliche Papiere, die der Erarbeitung der Schlussfolgerung des Prüfungsberichts dienen, also auch die internen Arbeitspapiere (Botschaft Bundesrat, 4071, zu Art. 13 E-RAG, der im Verlauf der parlamentarischen Beratungen zu Art. 730c OR wurde).
- 3.54. Prüfungsnachweise sind erforderlich, um die Prüfungsaussage im Revisionsbericht zu stützen. Sie umfassen Resultate aus Befragungen, Belege und buchhalterische Aufzeichnungen als Grundlage des Abschlusses. Sie können Informationen enthalten, welche die Aussagen der Unternehmensleitung stützen und untermauern, als auch Informationen, die im Widerspruch zu diesen Aussagen stehen (Ziff. 7 SER; HWP Eingeschränkte Revision, 159).
- 3.55. Die Dokumentation umfasst die Zusammenstellung von Unterlagen und Dateien, die ein Abschlussprüfer anfertigt oder erhält (Prüfungsnachweise), um die bei der eingeschränkten Revision einer Jahresrechnung verwendeten Informationen und durchgeführten Prüfungshandlungen sowie die Schlussfolgerungen zu belegen (hierzu und im Folgenden: HWP Eingeschränkte Revision, 186 ff.). Insbesondere ist zu dokumentieren: Überlegungen zur Unabhängigkeit; Verständnis des Abschlussprüfers von dem Unternehmen; Wesentlichkeitsüberlegungen; Ergebnisse von analytischen Prüfungen aus der Prüfungsplanung; inhärente Risiken sowie der darauf basierende Prüfungsplan; Prüfungsprogramm mit den einzelnen Prüfungshandlungen; Fehlaussagen infolge festgestellter und / oder angenommener Sachverhalte und ihre Behandlung sowie erlangte Prüfungsnachweise und ihre Beurteilung durch den Abschlussprüfer. Die Arbeitspapiere sollen übersichtlich, einfach nachvollziehbar und zeitgerecht erstellt werden.
- 3.56. Zudem ist ein gesondertes Korrespondenzdossier zu führen, dass ausser der eigentlichen Korrespondenz alle Dokumente enthält, die zwischen dem Abschlussprüfer und dem geprüften Unternehmen ausgetauscht werden (z.B. Berichte, Fakturakopien), einschliesslich aller wichtigen Besprechungsnotizen (hierzu und im Folgenden: HWP Eingeschränkte Revision, 187 f.). Der Abschlussprüfer hat alle Korrespondenzen, die im engen Zusammenhang mit der Revision stehen und wesentliche Gegenstände und Sachverhalte betreffen oder Prüfungsnachweise darstellen, an entsprechender Stelle im Revisionsdossier abzulegen.
- 3.57. Die Prüfungsarbeiten gelten mit der Abgabe des Revisionsberichts als beendet, in einem weiteren Sinn erst nach Beschlussfassung der Generalversammlung über die Genehmigung der Jahresrechnung (HWP Eingeschränkte Revision, 194). Bestimmte Aktivitäten im Rahmen der Beendigung der Revision ergänzen die eigentlichen Prüfungshandlungen bzw. werden nach Ende der eingeschränkten Revision durchgeführt: Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag (Anhang D Bst. q SER; HWP Eingeschränkte Revision, 194); Beurteilung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens (HWP Eingeschränkte Revision, 179; Anhang G SER); Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Prüfungsbeendigung (Anhang D Bst. a SER); abschliessende Beurteilung der Prüfungsfeststellungen (HWP Eingeschränkte Revision, 197, Ziff. 6.2.4 SER); Einholen der Vollständigkeitserklärung (Anhang E SER) sowie Durchsicht und ggf. Vervollständigung der Prüfungsdokumentation (HWP Eingeschränkte Revision, 198). Im Weiteren hat das Revisionsunternehmen in der Regel innert höchstens 60 Tagen nach dem Datum

des Revisionsberichts die Zusammenstellung der endgültigen Auftragsakte abzuschliessen (HWP Eingeschränkte Revision, 198).

- 3.58. Die Dokumentationspflicht stellt damit ein zentrales Grundprinzip der Revision dar. Aus der Tatsache, dass Prüfungshandlungen nicht dokumentiert wurden, darf daher geschlossen werden, dass die notwendigen Revisionsarbeiten nicht durchgeführt wurden (vorne Ziff. 3.28).
- 3.59. Wie bereits erwähnt, fehlen ausreichende Dokumentationen zur Prüfungsplanung (vorne Ziff. 3.2 ff.), zu den durchgeführten Prüfungshandlungen (vorne Ziff. 3.17 ff.) und zur Unabhängigkeit (vorne Ziff. 3.38 ff.).
- 3.60. Der Zulassungsträger macht dazu geltend (vorne Bst. E, H und N), dass die nachträgliche Herstellung von Arbeitspapieren die Verletzung der Dokumentationspflicht heile. Die einzige Verletzung der Vorschriften bestehe darin, dass die Arbeitspapiere nicht unmittelbar nach der Prüfung erstellt worden seien. Zudem handle es sich bei allen sieben Gesellschaften um kleine Unternehmen mit «unkomplizierten einfachen und übersichtlichen finanziellen Verhältnissen», bei denen die Revisionsrisiken als äusserst gering einzustufen seien.
- 3.61. Dieser Argumentation kann nicht gefolgt: Sinn und Zweck der vorstehend aufgelisteten Regularien ist offensichtlich, dass die Dokumentation zeitnahe erfolgt, um die Überlegungen und Schlussfolgerungen des Prüfers möglichst zutreffend wiederzugeben. Wenn die Arbeitspapiere wie vorliegend erst ein gutes Jahr nach Abschluss der Prüfung und offensichtlich als Reaktion auf die Verfahrenseröffnung durch die Aufsichtsbehörde erstellt werden, wird diese Zielsetzung vereitelt. Neben der mit dem Zeitablauf naturgemäss abnehmenden Qualität der Aufzeichnungen wird bei einer nachträglichen Dokumentation Fälschungen und Verfälschungen Tür und Tor geöffnet. Im Weiteren ist zu erwarten, dass Dokumentationen bei einer solchen Interpretation immer nur dann erstellt werden, wenn die Aufsichtsbehörde oder ein Gericht (zufällig) Interesse dafür zeigt. Der Anreiz, die Dokumente in diesem Fall im Sinne der Interessen des Erstellers zu (ver-)fälschen, ist offensichtlich.
- 3.62. Die nachträgliche Herstellung der Arbeitspapiere kann die Verletzung der Dokumentationspflicht folglich in keiner Weise heilen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Zulassungsträger auf die Dokumentation zum Geschäftsjahr 2017 der D. _____ AG verweist, um aufzuzeigen, wie er Prüfungsarbeiten üblicherweise dokumentiert. Zum einen erklärt dies nicht, warum 2018 keine Arbeitspapiere erstellt wurden. Zum anderen wurden zwar vereinzelte Blätter mit Abschlussbuchungen (per 31. Dezember 2017) zu bestimmten Bilanz- und Ertragspositionen vom Zulassungsträger datiert und visiert. Es fehlt jedoch nach wie vor eine kohärente Arbeitsdokumentation zu Prüfungsplanung und Prüfungshandlungen.
- 3.63. Im Weiteren richtet sich der Umfang der Dokumentation tatsächlich nach der Grösse des geprüften Unternehmens und Komplexität der Revision. Dies bedeutet jedoch nicht, dass in «unkomplizierten einfachen und übersichtlichen finanziellen Verhältnissen» gänzlich auf jede Dokumentation verzichtet werden darf.
- 3.64. Der Zulassungsträger hat somit gegen die gesetzliche Dokumentationspflicht verstossen, indem ausreichende Dokumentationen zur Prüfungshandlung, zu den durchgeführten Prüfungshandlungen und zur Unabhängigkeit fehlen. Die nachträgliche Herstellung der Arbeitspapiere kann die Verletzung der Dokumentationspflicht nicht heilen.
- 3.65. Zusammengefasst hat der Zulassungsträger in grober Weise gegen die Sorgfaltspflicht verstossen, indem er die eingeschränkte Revision der jeweiligen Jahresrechnung 2018 von sieben Aktiengesellschaften unsorgfältig durchgeführt hat (vorne Ziff. 3.2 ff. und 3.17 ff.). Er hat bei diesen Gesellschaften keine oder eine unzureichende Prüfungsplanung erstellt (vorne Ziff. 3.2 ff.). Zudem fehlen Nachweise,

dass er vor der Verfahrensöffnung durch die Aufsichtsbehörde überhaupt Prüfungshandlungen durchgeführt hat (vorne Ziff. 3.17 ff.). Selbst wenn Prüfungshandlungen durchgeführt wurden, sind diese aufgrund der nachträglich (und an sich irrelevanten) Arbeitspapiere unzureichend (vorne Ziff. 3.31 ff.). Zudem versties der Zulassungsträger in sechs dieser sieben Fälle gegen die Unabhängigkeit, indem er jeweils bei der Buchführung der geprüften Unternehmen mitwirkte, somit eigene Arbeiten überprüfte und dadurch das Selbstprüfungsverbot verletzte (vorne Ziff. 3.38 ff.). Im Übrigen versties er in allen sieben Fällen gegen die Pflicht zur Dokumentation, indem er vor Abschluss der Prüfung keine Arbeitspapiere bzw. erst auf Intervention der Aufsichtsbehörde hin nachträglich erstellt hat (vorne Ziff. 3.53 ff.).

- 3.66. Auf Grund der vorstehenden Umstände bietet der Zulassungsträger zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Die mit Verfügung vom [...] 2009 erteilte Zulassung als Revisor wird daher entzogen. Unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände scheint ein auf drei Jahre befristeter Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme (vgl. hinten Ziff. 4). Nach Ablauf der Entzugsdauer wird die Zulassung grundsätzlich von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind (vgl. hinten Ziff. 6).

4. Verhältnismässigkeit des Entzugs der Zulassung

- 4.1. Im Folgenden ist zu prüfen, ob der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung als Revisor verhältnismässig ist. Dies erfolgt in einer Ermessensentscheidung der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum. Sie hat indessen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Dies bedeutet, dass für die Verneinung der Gewähr eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese mit dem Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen müssen (vgl. Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-8823/2010 vom 13. Juni 2012, E. 5.1). Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung umfasst der Grundsatz der Verhältnismässigkeit drei Elemente, die kumulativ erfüllt sein müssen. Demnach muss eine Massnahme überhaupt geeignet sein, das im öffentlichen Interesse liegende Ziel zu erfüllen. Weiter muss die Massnahme erforderlich und zumutbar sein.
- 4.2. Die im Jahr 2005 von den Eidg. Räten beschlossene Neuregelung des Revisionsrechts verfolgt das Ziel, die Erwartungen des Gesetzgebers an die Qualität einer modernen Revision dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen fachlich hinreichend qualifizierten und integren Personen vorbehalten bleibt (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3977 ff.). Darin liegt das öffentliche Interesse. Dem Schutz der verschiedenen Adressaten des Revisionsberichts und der Vertrauenswürdigkeit des Revisors kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. vorne Ziff. 2.3). Durch den befristeten Entzug der Zulassung einer Person, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, wird die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und damit das angestrebte Ziel erreicht. Die Eignung der Massnahme ist somit gegeben.
- 4.3. Auch die Erforderlichkeit der Massnahme, Personen, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr bieten, die Zulassung befristet zu entziehen, ist zu bejahen. Will man den gesetzlichen Schutzziele gerecht werden, dürfen gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nur von Personen erbracht werden, die das Revisionsrecht, allfällige spezialgesetzliche Bestimmungen und berufsrechtliche Vorgaben beachten. Andernfalls würde das Vertrauen in die Revision dahinfallen. Insbesondere steht auch keine mildere Massnahme zur Verfügung: Das Gesetz schreibt für die (Aufrechterhaltung der) Zulassung als Revisor einen unbescholtenen Leumund als dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung vor. Aufgrund der

Schwere der festgestellten Verstösse kommt vorliegend auch ein Verweis nicht in Betracht, da dem Zulassungsträger die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit derzeit gänzlich abgesprochen werden muss (vgl. vorne Ziff. 3.64 und hinten Ziff. 4.6). Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Aufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisoren, sind vom Gesetz nicht vorgesehen und erscheinen auch nicht geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Zulassungsträgers zu gewährleisten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.3).

- 4.4. Der Zulassungsträger hat in schwerwiegender Weise gegen die Sorgfaltspflichten verstossen (vorne Ziff. 3.64). Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung hat die Aufsichtsbehörde in ihrer Gesamtwürdigung grundsätzlich sämtliche belastenden und entlastenden Elemente zu berücksichtigen. Dabei ist aber zu beachten, dass der unbescholtene Leumund als Standard gilt. Insofern sind entlastende oder positive leumundsrelevante Tatsachen zwar in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, soweit die Aufsichtsbehörde davon Kenntnis hat, jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten. Vielmehr sind sie ähnlich wie fehlende Vorstrafen im Strafverfahren als neutral zu behandeln (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.1; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, 4.2.4; siehe auch BGE 136 IV 1, E. 2.6.4). Der Leumund bestimmt sich aufgrund von aktenkundigen früheren Vorfällen oder aktuell zu beurteilenden Sachverhalten. Ebenso sind persönliche Umstände entlastend zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens, die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, die Anzahl der Verfehlungen oder die seither verstrichene Zeit (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5112/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.3; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.2.4 und Nr. B-7967/2009 vom 18. April 2011, E. 5.2.2).
- 4.5. Bei der Festlegung der Entzugsdauer der Zulassung im Einzelfall orientiert sich die Aufsichtsbehörde an folgenden Bandbreiten (vgl. dazu die Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-3972/2016 vom 5. Juni 2018, E. 4.4.2, Nr. B-3409/2016 vom 26. März 2018, E. 4.3.4, und Nr. B-1577/2015 vom 17. August 2015, E. 6.2.2): Leichte Verstösse rechtfertigen keinen Entzug der Zulassung, dafür aber je nach den Umständen einen Verweis (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG). Mittelschwere Verstösse führen dagegen zum Zulassungsentzug für die Dauer von einem bis zwei Jahren. Für schwere Verstösse entzieht die Aufsichtsbehörde die Zulassung für die Dauer von drei bis vier Jahren. Sehr schwere Verstösse haben den Zulassungsentzug für die Dauer von fünf bis sechs Jahren zur Folge. Für die Klassifizierung der jeweiligen Verstösse im Einzelfall ist deren Art, Dauer und Intensität zu beurteilen. Zudem ist namentlich zu berücksichtigen, ob ein Verstoß im Kernbereich der Revision erfolgt ist, ob spezialgesetzliche Normen verletzt wurden oder ob eine strafrechtliche Verurteilung vorliegt.
- 4.6. Ein Verweis kommt vorliegend auf Grund der Schwere und des Ausmasses der Sorgfaltspflichtverstösse nicht in Frage. Der gesamte jeweilige Prüfprozess ist in zentralen Punkten mit schweren Mängeln behaftet, und dies nachweislich auf mindestens sieben Mandaten. Der Zulassungsträger zeigt, dass er zentrale Grundsätze der Abschlussprüfung nicht beherrscht. Die Grenze zu einem leichten Verstoß ist somit deutlich überschritten. Aufgrund der Verletzung elementarer Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision liegt ein schwerer Verstoß vor. Die festgestellten Verstösse (vorne Ziff. 3.65) betreffen den Kern der Rechnungsprüfung und machen deutlich, dass der Zulassungsträger die für seinen Beruf geltenden Vorschriften nicht korrekt anwendet und nicht genügend kritisches Denken an den Tag legt, eine Eigenschaft, die für einen Wirtschaftsprüfer von wesentlicher Bedeutung ist. Darüber hinaus besteht die Tendenz, die Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung zu beschönigen, indem die Verstösse auf einen blossen Dokumentationsmangel reduziert werden, was tendenziell zeigt, dass der Zulassungsträger die Prüfungsstandards

sowie die Bestimmungen zur Unabhängigkeit und Dokumentation nicht sorgfältig anwendet. Angesichts der von der Aufsichtsbehörde festgelegten Bandbreiten und basierend auf ihrer Praxis bezüglich des Zulassungsentzugs erreicht ein Entzug von weniger als drei Jahren nicht den Zweck des Gesetzes.

- 4.7. Damit ist die Entzugsdauer in der Bandbreite von drei bis vier Jahren angemessen. Innerhalb der Bandbreite ist nachteilig zu gewichten, dass die Verfehlungen des Zulassungsträgers den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen, sich in jüngster Vergangenheit ereigneten und sieben Gesellschaften betreffen (vgl. vorne Ziff. 3.65). Zudem zeigt sich der Zulassungsträger grundsätzlich uneinsichtig (vorne Bst. E, H, K, N). Seine Handlungsweise offenbaren eine gravierende Unkenntnis der Vorschriften zur Durchführung einer Revision. Es bestehen daher erhebliche Zweifel, dass er sich künftig weiterhin rechtskonform verhalten wird. Mithin erscheint der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung angemessen.
- 4.8. Die verfügte Massnahme ist schliesslich auch zumutbar, steht also in einem vertretbaren Verhältnis zu den Einschränkungen, die dem Zulassungsträger auferlegt werden. Der Zulassungsträger ist einziges Mitglied des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung sowie einziger zugelassener Revisionsmitarbeiter der A. _____ AG. Diese bezweckt den Betrieb eines Treuhandbüros, Verwaltung von und Handel mit Liegenschaften und andern Vermögenswerten sowie betriebswirtschaftliche Unternehmensberatung. Aus der Homepage (www.A._____AG.ch; zuletzt abgerufen am [...] 2020) geht hervor, dass die Gesellschaft auch in den Bereichen Buchführung, Steuer- und Unternehmensberatung sowie in der Administration Dienstleistungen anbietet.
- 4.9. Der Zulassungsträger führt dazu sinngemäss aus (Schreiben vom [...] 2020, S. 5), dass er aufgrund der Auswirkungen des Coronavirus mit etlichen Kundenabgängen bzw. Debitorenverlusten infolge Konkurses oder Zahlungsunfähigkeit rechnen müsse. Wenn zusätzlich auch noch die Umsätze aus Revisionsdienstleistungen entfielen, würde er gezwungen sein, einer Mitarbeitenden zu kündigen. Im Weiteren führte er aus (Schreiben vom [...] 2020, S. 5), dass die A. _____ AG im Jahr 2018 mit der Erbringung von Dienstleistungen einen Umsatz von CHF rund 475'000 (Vorjahr: CHF rund 491'000) erzielt habe, wovon CHF 24'000 Franken (Vorjahr: CHF 25'000) auf die Revisionstätigkeit (2018: 5%; 2017: 5.4%) entfallen.
- 4.10. Seine persönliche Steuererklärung hat der Zulassungsträger dagegen trotz Aufforderung der Aufsichtsbehörde nicht eingereicht. Er hat folglich nicht substantiiert dargelegt, weshalb er durch den Zulassungsentzug persönlich eine (erhebliche) Einkommenseinbusse erleiden würde. Dies ist auch nicht ersichtlich, da der Anteil des Umsatzes mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen im Vergleich zum Gesamtumsatz (Jahr 2018: 5%, Jahr 2017: 5.4%) sehr klein ist. Die wirtschaftlichen Folgen eines Zulassungsentzugs scheinen verkraftbar zu sein. Die interne Neuorganisation bzw. gegebenenfalls die Anstellung eines weiteren zugelassenen Revisors und dessen Einsetzung im Leitungsorgan ist zumutbar (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008, E. 6, und Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.4). Es liegt demnach weitgehend in der Hand des Zulassungsträgers bzw. der A. _____ AG, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Entzug der Zulassung des Zulassungsträgers verbunden sind bzw. wie stark diese Folgen durch geeignete Vorkehrungen gemildert werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass jeder Entzug gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen bzw. finanziellen Einbussen für den Betroffenen verbunden ist. Diese lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der befristete Entzug der Zulassung hat und soll auch eine individuelle Abschreckungswirkung haben (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-3409/2016 vom 26. März 2018 E. 4.3.5).

- 4.11. Der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung als Revisor verwehrt dem Zulassungsträger wie erwähnt nicht die Möglichkeit, weiterhin an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Er kann lediglich während der Dauer von drei Jahren nicht mehr als leitender Revisor tätig sein und damit die Verantwortung für ein Revisionsmandat übernehmen. Es kommt folglich nicht zu einem eigentlichen Berufsverbot. Die Rechtsprechung ist in vergleichbaren Fällen zum Schluss gekommen, dass der Entzug der Zulassung das Prinzip der Verhältnismässigkeit nicht verletzt (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.5.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.9, Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011, E. 3.3.3, und Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.4 f.). Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger ist höher einzustufen als mögliche wirtschaftliche Nachteile, die diesen entstehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 6.3.3).
5. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass der Zulassungsträger derzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet und die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Zulassung als Revisor (Art. 5 RAG) nicht erfüllt. Die mit Verfügung vom 25. März 2009 erteilte Zulassung als Revisor wird daher befristet für die Dauer von drei Jahren entzogen und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Art. 17 Abs. 1 RAG).
 6. Der Zulassungsträger wird darauf hingewiesen, dass der Aufsichtsbehörde unter Strafandrohung unverzüglich jede Änderung von im Revisorenregister eingetragenen Tatsachen mitzuteilen ist (Art. 15 Abs. 3 und Art. 39 Abs. 1 Bst. c RAG). Der Aufsichtsbehörde müssen überdies unverzüglich schriftlich Vorkommnisse gemeldet werden, die für die Zulassung relevant sind (Art. 15a Abs. 2 und Art. 39 Abs. 1 Bst. b RAG). Die erwähnte Meldepflicht bleibt auch für die Dauer des Zulassungsentzugs bestehen, entfällt jedoch, wenn der Zulassungsträger auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichten sollte (Art. 17 Abs. 4 RAG).
 7. Für Verfügungen erhebt die Aufsichtsbehörde Gebühren (Art. 21 Abs. 1 RAG). Die Gebühr für ein verwaltungsrechtliches Verfahren um Entzug einer Zulassung wird nach Zeitaufwand und einem anwendbaren Stundenansatz von 250 Franken festgelegt (Art. 21 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 40 Abs. 1 RAV). Die für das vorliegende Verfahren aufgewendete Zeit beträgt insgesamt 15 Stunden. Demnach beläuft sich die Gebühr für den Zulassungsträger auf CHF 3'750. Die erwähnte Gebühr steht im Einklang mit dem Kostendeckungsprinzip und dem Äquivalenzprinzip (BGE 132 II 47, E. 4.1 und 126 I 180, E. 3a). Die Gebühr von CHF 3'750 wird dem Zulassungsträger auferlegt.

Demzufolge wird

verfügt:

1. Die X. _____ mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird für die Dauer von drei Jahren entzogen. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.
2. X. _____ untersteht während der Dauer des Zulassungsentzugs gemäss Ziffer 1 den Melde- und Mitteilungspflichten gemäss Artikel 15 Abs. 3 und 15a Absatz 2 RAG. Diese Pflichten entfallen, wenn X. _____ auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichtet.
3. X. _____ wird aufgefordert, gegenüber der Aufsichtsbehörde ein Monat vor Ablauf der Entzugsdauer zu bestätigen, dass er seiner Meldepflicht im Sinne der Erwägungen (vgl. vorne E. 6) nachgekommen ist. Die Zulassung als Revisor kann nur mit einer solchen Bestätigung wiedererteilt werden.

4. Die Verfahrenskosten betragen CHF 3'750 und werden X._____ auferlegt. Diese sind nach Eintritt der Rechtskraft dieser Verfügung mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu begleichen.
5. Dieser Entscheid kann innerhalb von 30 Tagen seit seiner Eröffnung mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 9023 St. Gallen, angefochten werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführenden oder dessen Vertretung zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheids und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführende sie in Händen hat.
6. Zu eröffnen an:
 - X._____, Persönlich/Vertraulich, per Einschreiben mit Rückschein

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Frank Schneider
Direktor

Dr. Reto Sanwald, Rechtsanwalt
Leiter Recht und Internationales

Beilage: Einzahlungsschein