



Abteilung II
B-6020/2019

Urteil vom 27. Oktober 2020

Besetzung

Richter Francesco Brentani (Vorsitz),
Richter Jean-Luc Baechler, Richter Pietro Angeli-Busi,
Gerichtsschreiber Diego Haunreiter.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz,

Gegenstand

Erteilung eines schriftlichen Verweises.

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführerin) wurde mit Verfügung der Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) vom 29. September 2009 als Revisorin zugelassen und für die Dauer von fünf Jahren in das Revisorenregister eingetragen [...]. Die vorerwähnte Zulassung wurde mit Verfügungen vom 16. September 2014 und vom 16. August 2019 um jeweils weitere fünf Jahre erneuert.

Die Beschwerdeführerin ist eine Aktiengesellschaft nach schweizerischem Recht, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchführt (vgl. Aktenbeilage 16 zur Vernehmlassung der Vorinstanz vom 14. November 2019). Als Grundlage ihrer Qualitätssicherung hat sie ab dem 1. Januar 2014 (bis September 2017 freiwillig) die Anleitung von Treuhand|Suisse und EXPERTsuisse (vormals Treuhand-Kammer) zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen vom 4. September 2008 (nachfolgend: Anleitung 2008) bzw. vom 27. Juni 2017 (nachfolgend: Anleitung 2017) angewendet.

Mit Schreiben vom 4. September 2019 teilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin die Eröffnung des Verfahrens um Erteilung eines schriftlichen Verweises mit. Darin wurde die Beschwerdeführerin eingeladen zur vorläufigen Feststellung des Sachverhalts und zur vorläufigen rechtlichen Würdigung Stellung zu nehmen. Der Beschwerdeführerin wurde vorgeworfen, die Zulassungsvoraussetzungen vom 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2018 nicht vollumfänglich eingehalten zu haben, indem für das Geschäftsjahr 2017 kein Nachschaubericht verfasst wurde und der erste Nachschaubericht für das Jahr 2018 zu spät, das heisst erst am 12. März 2019 verfasst und somit gegen die Vorgaben zur Qualitätssicherung verstossen zu haben.

Am 16. September 2019 nahm die Beschwerdeführerin zu diesem Schreiben Stellung und legte dar, dass ein interner Bericht zur Nachschau für das Geschäftsjahr 2017 bestehe und dass die verspätete Einreichung des Nachschauberichts für das Geschäftsjahr 2018 auf personelle Umstrukturierungen und daraus resultierende logistische Engpässe zurückzuführen sei.

Mit Verfügung vom 15. Oktober 2019 (nachfolgend auch: angefochtene Verfügung) erteilte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin einen schriftlichen Verweis und wies sie daraufhin, dass sie im Falle weiterer Verstösse

die ihr mit Verfügung vom 29. September 2009 erteilte Zulassung als Revisorin befristet oder unbefristet entziehen könne.

Zur Begründung führte die Vorinstanz aus, dass die Beschwerdeführerin ab dem 1. Januar 2014 als Grundlage ihrer internen Qualitätssicherung (bis September 2017 freiwillig) die Anleitung 2008 und die Anleitung 2017 von Treuhand|Suisse und EXPERTsuisse anwende und somit seit dem 1. Januar 2014 der Pflicht zur Nachschau unterliege. Die Beschwerdeführerin habe gegen rechtliche Pflichten verstossen, weil keine Nachschauen zu den Revisionen der Jahresrechnungen 2013 und 2016 durchgeführt worden seien. Zudem habe die Beschwerdeführerin erstmals am 12. März 2019 eine Nachschau zur Revision der Jahresrechnung 2017 durchgeführt. Der Entzug der Zulassung wäre jedoch nach Ansicht der Vorinstanz im Hinblick auf die ergriffene Massnahme der Durchführung einer internen Nachschau zur Revision der Jahresrechnung 2017 und aufgrund des kooperativen Verhaltens der Beschwerdeführerin unverhältnismässig, weshalb die Vorinstanz es als gerechtfertigt erachte, ihr einen Verweis zu erteilen.

B.

Gegen diese Verfügung erhob die Beschwerdeführerin mit Eingabe vom 14. November 2019 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Darin stellt sie den Antrag, dass die Verfügung vom 15. Oktober 2019 vollumfänglich aufzuheben und die vorliegende Beschwerde gutzuheissen sei, alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz.

Zur Begründung bringt die Beschwerdeführerin vor, für die Jahre 2014 bis und mit 2016 habe es für sie keine Pflicht zur Nachschau und zur Erstellung eines entsprechenden Berichts bestanden. Zudem sei der Nachschaubericht für das Geschäftsjahr 2018 am 12. März 2019 erstellt worden. Sie macht zudem eine Verletzung des rechtlichen Gehörs geltend, weil sie zu den Vorwürfen für die Jahre 2014 bis und mit 2016 nie habe Stellung nehmen können. Im Weiteren verlangt die Beschwerdeführerin, Frau B._____ und Herr C._____, die für sie als angestellte Revisorin und leitender Revisor bzw. oberstes Geschäftsführungsmitglied tätig sind, in der Eigenschaft als "Zeugen" zu befragen, um den Sachverhalt umfassend und rechtsgenüglich zu rekonstruieren.

C.

Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2020 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. Die Vorinstanz hielt an der Verfügung vom 15. Oktober 2019 fest und nahm zu den einzelnen Rügen der Beschwerdeführerin Stellung.

D.

Mit Replik vom 29. Mai 2020 hielt die Beschwerdeführerin an ihren Anträgen fest und führte ihre Begründung umfassend aus.

E.

Mit Duplik vom 3. Juli 2020 hielt die Vorinstanz an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde vollumfänglich fest und ergänzte ihre Begründung.

F.

Auf die erwähnten und weiteren im Schriftenwechsel gemachten Vorbringen und eingereichten Akten wird, soweit entscheidenderheblich, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Der Entscheid der Vorinstanz vom 15. Oktober 2019 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021) dar. Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 sowie Art. 33 Bst. e des Bundesgesetzes über das Bundesverwaltungsgericht vom 17. Juni 2005 [Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32] 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 die Beschwerdeführerin durch diese berührt und hat daher ein schutzwürdiges Interesse an ihrer Aufhebung (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Sie ist somit zur Beschwerde legitimiert. Die Anforderungen an Form und Inhalt der Beschwerde sind gewahrt (Art. 52 Abs. 1 VwVG), der Kostenvorschuss wurde fristgemäss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG), der Vertreter hat sich rechtsgenügend ausgewiesen und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 44 ff. VwVG).

Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

2.

Soweit hinsichtlich der von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung genannten Jahreszahlen (vgl. Sacherhalt A) Unklarheiten bestehen, ist Folgendes anzumerken:

Die in der angefochtenen Verfügung genannten Daten weichen von der Vernehmlassung vom 3. Februar 2020, von der Duplik vom 3. Juli 2020 und von sämtlichen Eingaben der Beschwerdeführerin ab und sind richtig zu stellen. Aus den Eingaben der Parteien vor dem Bundesverwaltungsgericht ist zu schliessen, dass sich der Nachschaubericht vom 12. März 2019 auf die Revision der Jahresrechnung 2018 und nicht, wie in der angefochtenen Verfügung angegeben, auf das Jahr 2017 bezieht und dass die von der Vorinstanz geltend gemachte Verletzung der Nachschaupflicht vor 2017 die Revisionen der Jahresrechnungen 2014 bis und mit 2016 betreffen und nicht, wie in der angefochtenen Verfügung angegeben, auf die Jahre 2013 und 2016 bezieht.

3.

Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten und seither mehrmals, letztmals mit Änderung vom 15. Juni 2018, in Kraft ab 1. Januar 2020, revidiert worden. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz). Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen/Revisionsexperten, Revisorinnen/Revisoren sowie von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Nach Art. 6 Abs. 1 RAG wird ein Revisionsunternehmen als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen, wenn die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügt (lit. a); mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleis-

tungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügt (lit. b); sichergestellt ist, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechende Zulassung verfügen (lit. c); die Führungsstruktur gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden (lit. d).

Über eine genügende Führungsstruktur zur Überwachung der einzelnen Mandate verfügt ein Revisionsunternehmen, wenn es ein internes Qualitätssystem aufweist sowie die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung überwacht (Art. 9 der Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsverordnung, RAV, SR 221.302.3]).

Revisionsunternehmen, die eingeschränkte Revisionen durchführen, müssen seit dem 1. Oktober 2017 über ein internes Qualitätssicherungssystem verfügen und dessen Angemessenheit und Wirksamkeit überwachen (Art. 49 Abs. 2 RAV i.V.m. Art. 9 Abs. 1 RAV).

Revisionsunternehmen werden für die Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Erfüllt ein Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen von Art. 9a RAG nicht mehr, so kann die Aufsichtsbehörde die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Sie erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 RAG).

4.

Gemäss der angefochtenen Verfügung habe die Beschwerdeführerin gegen rechtliche Pflichten verstossen, indem keine Nachschau zu den Revisionen der Jahresrechnungen 2013 und 2016 [recte: 2014 bis und mit 2016] durchgeführt wurde. Zudem habe die Beschwerdeführerin erstmals am 12. März 2019 eine Nachschau zur Revision der Jahresrechnung 2017 [recte: 2018, vgl. E. 2] durchgeführt.

Für die Jahresrechnungen 2017 und 2018 liegen Nachschauberichte vor, wobei der Bericht für die Jahresrechnung 2017 erst mit der Beschwerde vom 14. November 2019 eingereicht wurde, nachdem die Beschwerdeführerin dessen Existenz gegenüber der Vorinstanz im Schreiben vom 16. September 2019 erwähnte. Dieser Nachschaubericht bildet nicht Gegenstand der angefochtenen Verfügung in dem Sinne, dass er für die Erteilung des schriftlichen Verweises herangezogen worden wäre. Im Jahr

2018 wurde zwar kein Nachschaubericht erstellt. Der Nachschaubericht für die Jahresrechnung 2018 wurde aber am 12. März 2019 erstellt und zusammen mit dem Wiedezulassungsgesuch vom 13. Mai 2019 eingereicht.

Es ist unbestritten, dass die Beschwerdeführerin ab dem Januar 2014 als Grundlage ihrer internen Qualitätssicherung die Anleitung 2008, die eine periodische Überprüfung vorsieht und die Anleitung 2017 von Treuhand[Suisse und EXPERTsuisse anwandte. Im Weiteren steht fest, dass die Vorinstanz die Verletzung der Nachschau- und Berichtspflicht zu den Revisionen 2014 bis 2016 bis zum Erlass der angefochtenen Verfügung vom 15. Oktober 2019, mithin im Schreiben vom 4. September 2019, womit der Beschwerdeführerin das rechtliche Gehör gewährt wurde, nicht bemängelt hat.

Im vorliegenden Verfahren ist zu prüfen, ob die in der angefochtenen Verfügung gemachten Feststellungen einen Verweis rechtfertigen. Insbesondere ist zu prüfen, ob die Beschwerdeführerin für die Jahre 2014 bis und mit 2016 die Pflicht zur Nachschau und zur Erstellung eines entsprechenden Berichts hatte. Zudem ist zu beurteilen, ob die Nichtdurchführung der Nachschau im Jahr 2018 bzw. deren Durchführung mit Erstellung eines entsprechenden Nachschauberichts am 12. März 2019 für das Jahr 2018 einen Verweis rechtfertigt. Zur Rüge der Verletzung des rechtlichen Gehörs wird, soweit noch nötig, im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

5.

Im Zusammenhang mit der Pflicht zur Nachschau für die Jahre 2014 bis und mit 2016 ist zu prüfen, ob für die Beschwerdeführerin aufgrund der Erneuerung der Wiedezulassung am 16. September 2014 bzw. aufgrund der Anwendung der Anleitung 2008 die Pflicht zur Nachschau bzw. zur Erstellung eines Nachschauberichts bestanden hat.

5.1 Die Vorinstanz wirft der Beschwerdeführerin vor, keine Nachschau mit anschliessender Erstellung eines Nachschauberichts für die Jahre 2014 bis und mit 2016 durchgeführt zu haben. Sie begründet ihre Ansicht damit, dass ein Revisionsunternehmen als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen werde, wenn es über eine genügende Führungsstruktur verfügt, ein internes Qualitätssicherungssystem aufweist und die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung überwache. Die Vorinstanz verweist denn auch auf Art. 49 Abs. 2 RAV,

wonach Revisionsunternehmen, die nur eingeschränkte Revisionen durchführen, ab dem 1. Oktober 2017 über ein internes Qualitätssicherungssystem verfügen und dessen Angemessenheit und Wirksamkeit überwachen müssten. Bis zur Einführung der Pflicht am 1. Oktober 2017 war es, nach Ansicht der Vorinstanz, dem jeweiligen Revisionsunternehmen überlassen, ob es eine interne Qualitätssicherung betreiben wolle. Die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit der Erneuerung ihrer Zulassung im Jahr 2014 im Gesuch vom 4. September 2014 angegeben, dass sie bereits ab dem Jahr 2014 die Anleitung 2008 anwende. Daraus schliesst die Vorinstanz, dass sich die Beschwerdeführerin ab 2014 dazu entschieden habe, die erwähnte Selbstregulierung des Berufsstands freiwillig umzusetzen.

Mit anderen Worten vertritt die Vorinstanz den Standpunkt, dass die Beschwerdeführerin aufgrund der freiwilligen Anwendung der Anleitung 2008, welcher unter anderem die Implementierung eines Qualitätssicherungssystems vorsieht, die dort statuierten Vorgaben einzuhalten habe. Namentlich führe die Anleitung 2008 aus, dass das Qualitätssicherungssystem als solches zu dokumentieren sei (vgl. Ziff. 2.3 der Anleitung 2008) und die Überwachung des Qualitätssicherungssystems durch eine periodische Überprüfung zu erfolgen habe (vgl. Ziff. 3.III der Anleitung 2008), was gemäss Auffassung der Vorinstanz, den von ihr verlangten Nachschauen und den von ihr verlangten Nachschauberichten für die Jahre 2014 bis und mit 2016 entspreche.

5.2 Die Beschwerdeführerin wirft der Vorinstanz vor, Bundesrecht verletzt zu haben, indem sie fälschlicherweise die Meinung vertrete, es bestehe ab dem Jahr 2014 eine jährliche Nachschaupflicht und eine Pflicht zur Erstellung eines Nachschauberichts. Die Beschwerdeführerin führt zur Begründung aus, dass die Pflicht zur Nachschau und zur Erstellung eines Nachschauberichts erst im Jahr 2017 mit der Anleitung 2017 eingeführt worden sei, in welchem der Begriff der Nachschau erstmals erwähnt werde. Die Beschwerdeführerin habe im Zusammenhang mit der Wiederezulassung, welche erstmalig im Jahr 2014 erfolgt sei, angegeben, dass die Anleitung 2008 als Grundlage ihrer Qualitätssicherung diene. Da die Beschwerdeführerin lediglich eingeschränkte Revisionen (und somit weder Sonderprüfungen noch ordentliche Revisionen) durchführe, ist sie der Ansicht, dass die Implementierung eines Qualitätssicherungssystems im Jahr 2014 rein auf freiwilliger Basis erfolgt sei. Die Beschwerdeführerin bringt hierzu in ihrer Replik vor, dass die Anleitung 2008 lediglich die Pflicht zur Überwa-

chung des Qualitätssicherungssystems durch eine periodische Überprüfung vorsehe, welche auf die Regelungen und Abläufe der erbrachten Dienstleistungen fokussiere. Laut der Beschwerdeführerin habe sie die darin verlangte Überwachung der Qualitätssicherung seit dem Jahr 2014 rechtsgenügend implementiert und gelebt. Namentlich habe sie seit dem Jahr 2014 ein internes QS-Handbuch zur Überwachung der Qualitätssicherung geführt und dieses auch regelmässig entsprechend überarbeitet und nachgeführt.

5.3 Wenn eine Person vom Staat eine Bewilligung oder die Gewährung eines Vorteils ersucht, so ist auch für die Beschwerdeinstanz dasjenige materielle Recht massgebend, das im Moment des Entscheids der Vorinstanz in Kraft war. Später eingetretene Rechtsänderungen sind nur ausnahmsweise zu berücksichtigen, wenn zwingende Gründe für die sofortige Anwendung des neuen Rechts sprechen (vgl. Urteil des BVGer B-6462/2019 vom 1. September 2020, E. 3; vgl. Urteil des BVGer B-5372/2015 vom 4. April 2017, E. 5.2.2 f.; BGE 135 II 384 E. 2.3; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Aufl. 2014, § 24 Rz. 20; THIERRY TANQUEREL, Manuel de droit administratif, 2. Aufl. 2018, Rz. 412).

In den streitbetroffenen Jahren 2014 bis und mit 2016 sind im RAG und in der RAV die gleichen Bestimmungen zum internen Qualitätssicherungssystem in Kraft gewesen, wie sie am 16. September 2014, d.h. im Zeitpunkt der vorinstanzlichen Verfügung betreffend die Erneuerung der Wiederzulassung gegolten haben. Die Übergangsbestimmung im RAG und in der RAV enthalten keine für den vorliegenden Fall einschlägige intertemporale Regelung hinsichtlich des internen Qualitätssicherungssystems.

Ein Revisionsunternehmen wird, wie bereits erwähnt, als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen, wenn unter anderem die Führungsstruktur gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden (Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG). Nach Art. 9 RAV verfügt ein Revisionsunternehmen über eine genügende Führungsstruktur zur Überwachung der einzelnen Mandate, wenn es ein internes Qualitätssicherungssystem aufweist und die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung überwacht.

5.4 Aus der Fassung des RAG vom 1. Januar 2013, das für das Wiederzulassungsgesuch im Jahr 2014 galt, kann entgegen der Vorinstanz nicht ab-

geleitet werden, dass für Revisionsunternehmen, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchführten, eine Pflicht zur Implementierung eines internen Qualitätssicherungssystems für die Jahre 2014 bis und mit 2016 bestanden habe. Das RAG erwähnt in Bezug auf die interne Qualitätssicherung nur die Gewährleistung einer Führungsstruktur als Zulassungsvoraussetzung (Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG). Die Ausführungsbestimmung in der RAV zur internen Qualitätssicherung präzisiert zwar, dass Revisionsunternehmen über eine genügende Führungsstruktur zur Überwachung der einzelnen Mandate verfügen, wenn sie ein internes Qualitätssicherungssystem aufweisen und die Angemessenheit und die Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung überwachen (Art. 9 RAV). Im Hinblick auf das interne Qualitätssicherungssystem legt die RAV aber keine Mindestanforderungen fest, die Revisionsunternehmen für das interne Qualitätssicherungssystem erfüllen müssen. Das Rundschreiben über die interne Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen (RS 1/2014) vom 24. November 2014 präzisiert die anwendbaren Standards für die interne Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen. In diesem steht, dass Revisionsunternehmen, die eingeschränkte Revisionen einer Jahresrechnung durchführen, mindestens die Vorgaben der Anleitung der Treuhand-Kammer (später EXPERTsuisse) und von TREUHAND|SUISSE zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen in der aktuellen Fassung erfüllen müssen (RS 1/2014 Rz. 3). In den streitbetroffenen Jahren 2014 bis und mit 2016 war die Anleitung 2008 massgebend.

In der Anleitung 2008 wird die periodische Überprüfung als Überwachung des Qualitätssicherungssystems verstanden, in welcher überprüft wird, ob die Regelungen und Abläufe eingehalten werden und die erbrachten Dienstleistungen angemessen dokumentiert sind (Ziff. 3. III). Im Gegensatz zur periodischen Überprüfung wird die Nachschau in der Anleitung 2017 zwar im selben Abschnitt, wo auch die periodische Überprüfung erwähnt wird, behandelt, jedoch wird ihr ein separater Abschnitt mit eigener Beschreibung gewidmet. Die Nachschau wird als Prozess der Überwachung der eigenen, firmenspezifischen Qualitätssicherung verstanden, bei welchem eine laufende Abwägung und Beurteilung des Qualitätssystems, einschliesslich einer Prüfung auf wiederkehrender Basis, vorgesehen ist (Anleitung 2017, Ziff. 3. III). Die Nachschau wird erstmals in der neuen Fassung der Anleitung aus dem Jahr 2017 von Treuhand|Suisse und EXPERTsuisse zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen erwähnt, in welcher sich im Anhang ein mit "Muster Nach-

schau-Bericht" betitelter Musterbericht zur durchgeführten Nachschau befindet (Anleitung 2017, Ziff. 4.2). Dieser Muster Nachschau-Bericht soll als Vorlage zur Erstellung der durchgeführten Nachschau dienen und aufzeigen, welche Prüfungsergebnisse in einem solchen Nachschaubericht beinhalten muss. In casu spricht die erstmalige Erwähnung der Nachschau sowie der erstmalig beigefügte Musterbericht in der neuen Fassung der Anleitung 2017 für eine neue Einführung der Nachschau. Die Anleitung 2008 sieht hingegen nur die Dokumentation des Qualitätssicherungssystems vor, jedoch keine Nachschaupflicht in Form eines eigentlichen Nachschauberichts wie sie in der Anleitung 2017 statuiert wird. Die Beschwerdeführerin hat die darin verlangte Überwachung der Qualitätssicherung mit der Implementierung und der regelmässigen Überarbeitung und Nachführung des internen QS-Handbuchs zur Überwachung der Qualitätssicherung wahrgenommen, was von der Vorinstanz an sich nicht bestritten wird. Darüber hinaus sind keine anderen Normen oder Anhaltspunkte ersichtlich und werden von der Vorinstanz auch nicht geltend gemacht, woraus sich die von ihr vertretene Auffassung herleiten liesse, dass für Revisionsunternehmen, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchführen, eine Pflicht zur Nachschau mit entsprechender Pflicht zur Erstellung eines Berichts für die Jahre 2014 bis und mit 2016 bestanden hätte.

5.5 Zusammenfassend steht für das Gericht fest, dass die Beschwerdeführerin mit der Überwachung der Qualitätssicherung durch Implementierung, regelmässiger Überarbeitung und Nachführung des internen QS-Handbuchs ihr Qualitätssicherungssystem dokumentiert hat, und dass hinsichtlich der Jahre 2014 bis und mit 2016 darüber hinaus für die Beschwerdeführerin keine Pflicht zur Nachschau bzw. zur Erstellung eines Nachschauberichts bestanden hat. Soweit die Vorinstanz der Beschwerdeführerin eine rechtlich relevante Verletzung ihrer Nachschaupflicht für die Jahre 2014 bis und mit 2016 vorwirft, kann ihr daher nicht gefolgt werden. Damit erübrigt sich die von der Beschwerdeführerin verlangte Einvernahme von Frau B._____ und Herrn C._____. Ebenso erübrigt sich die Beurteilung, ob das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin hinsichtlich der von der Vorinstanz vorgeworfenen Verletzung der Nachschaupflicht für die Jahre 2014 bis und mit 2016 verletzt worden ist.

6.

Es bleibt zu beurteilen, ob die gemäss Vorinstanz verspätete Einreichung des Nachschauberichts vom 12. März 2019 für die Jahresrechnung 2018 einen Verweis rechtfertigt.

6.1 Die Vorinstanz macht geltend, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 2018 keine Nachschau durchgeführt bzw. keinen Nachschaubericht erstellt habe, obwohl eine jährliche Pflicht zur Nachschau bestanden habe und alleine die Verletzung dieser Nachschaupflicht einen Verweis rechtfertige und praxisgemäss erteilt werde. Die Vorinstanz stellt sich auf den Standpunkt, dass der Nachschaubericht vom 12. März 2019 dem Jahr 2019 zuzuordnen sei, weil der Zeitpunkt der Überprüfung aufgrund der jährlichen Nachschaupflicht entscheidend sei und nicht die abgedeckte Periode. Sie verweist hiernach auf die Anleitung 2017, in welcher geschrieben steht, "der Nachschauprozess sieht vor, dass eine laufende [Fussnote: mindestens jährlich und nach Bedarf] Abwägung und Beurteilung des Qualitätssystems [...] vorgenommen werden muss.". Jedes Revisionsunternehmen sei verpflichtet, die notwendigen Strukturen bereitzustellen, damit diese Pflicht erfüllt werden könne. Die Vorinstanz stellt zudem fest, dass es zulässig sei, eine externe Person für die Nachschau beizuziehen. Demzufolge sei für die Vorinstanz nicht erklärt, weshalb die Beschwerdeführerin keine externe Person mit der Nachschau für das Revisionsjahr 2018 beauftragt habe.

Die Beschwerdeführerin ist der Ansicht, die Vorinstanz habe im Schreiben vom 4. September 2019 und in der angefochtenen Verfügung vom 15. Oktober 2019 nur die verspätete Einreichung des Nachschauberichts vom 12. März 2019 und nicht dessen Nichteinreichung, wie sie dies nun vor dem Bundesverwaltungsgericht geltend mache, beanstandet. Die Beschwerdeführerin beanstandet zudem das Vorgehen der Vorinstanz, welche die angefochtene Verfügung erlassen hat, ohne jedoch auf die in ihrer Stellungnahme vom 16. September 2019 vorgebrachten Argumente eingegangen zu sein. Die Beschwerdeführerin habe in ihrer Stellungnahme vom 16. September 2019 erklärt, dass die Verspätung in Bezug auf die Erstellung des Nachschauberichts für das Jahr 2018 auf personelle Umstrukturierungen und daraus resultierenden logistischen Engpässen zurückzuführen sei. Zudem sei die Tatsache, dass die Nachschau effektiv durchgeführt und der entsprechende Bericht erstellt wurde, höher zu gewichten als die zeitliche Komponente, weshalb die Erteilung eines schriftlichen Verweises unverhältnismässig sei.

6.2 Am 12. März 2019 erstellte die Beschwerdeführerin einen Nachschaubericht für den Zeitraum vom 1. Januar 2018 bis zum 31. Dezember 2018. Dieser entsprechende Nachschaubericht, welcher von der Vorinstanz als Nachschaubericht 2019 betitelt wird, ist nach ihrer Auffassung dem Jahr 2019 zuzuordnen. Im Jahr 2018 legte die Beschwerdeführerin keinen

Nachschaubericht vor. Die Vorinstanz führt hierzu aus, dass sie praxisgemäss immer einen Verweis erteile, wenn trotz jährlicher Pflicht in einem Jahr keine Nachschau durchgeführt bzw. kein Nachschaubericht erstellt wurde. Aus ihrer Begründung lässt sich somit ableiten, dass die Vorinstanz dem Zeitpunkt der Durchführung der Nachschau grosse Bedeutung beimisst.

Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass die Anleitung 2017 zum Nachschauprozess, eine laufende Abwägung und Beurteilung des Qualitätssicherungssystems auf mindestens jährlicher Basis vorsieht (Anleitung 2017, Ziff. 3. III). Aus dieser Regelung kann jedoch nicht hergeleitet werden, wann genau ein solcher Nachschauprozess jährlich stattzufinden hat. Die Vorinstanz nennt hierzu auch keine Rechtsgrundlage. Die Vorinstanz zeigt zudem nicht auf, wann der Nachschaubericht vom 12. März 2019 oder generell Nachschauberichte, die eine Zeitperiode von einem Kalenderjahr umfassen, zu erstellen und einzureichen sind.

Mit der Vorinstanz ist davon auszugehen, dass das oberste Ziel des internen Qualitätssicherungssystems darin liegt, die Sicherstellung der Qualität der Dienstleistungserstellung zu gewährleisten (vgl. Anleitung 2008 und Anleitung 2017, Ziff. 2.2). Insofern kann nicht alleine der Zeitpunkt der Erstellung eines Nachschauberichts ausschlaggebend sein, um zu beurteilen, ob die Sicherstellung der Qualität der Dienstleistungserstellung gewährleistet worden ist. Letztendlich muss ohne Frage auch zeitnah über alle durchgeführten Revisionen eine Nachschau erfolgen. Sollte jedoch der Meinung der Vorinstanz gefolgt werden, die in jedem Kalenderjahr einen Nachschaubericht erstellt haben will, könnten Revisionsunternehmen, die der Nachschaupflicht unterliegen, theoretisch die Durchführung einer Nachschau im Dezember eines Jahres und die nächste Nachschau im Januar des folgenden Jahres durchführen, sodass die Nachschaupflicht für zwei Jahre abgedeckt wäre. Dies kann nicht das Ziel des internen Qualitätssystems sein.

Für das Gericht steht fest, dass Art. 49 Abs. 2 RAV i.V.m. Art. 9 RAG einschlägig ist. Demnach muss ein Revisionsunternehmen über ein Qualitätssicherungssystem verfügen und dieses angemessen und wirksam überwachen. Im vorliegenden Fall verfügt die Beschwerdeführerin über ein Qualitätssicherungssystem (Beilage 11 der Vernehmlassung vom 3. Februar 2020) und hat dieses in diesem Sinn für die Überwachung ihres internen Qualitätssicherungssystems für das Jahr 2018 mit ihrem Nachschaubericht

vom 12. März 2019 verwendet. Konkret legt die Vorinstanz nicht dar, weshalb der am 12. März 2019 erstellte Nachschaubericht nicht der Qualitätssicherung dienen könnte. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass nicht alle im Jahr 2018 durchgeführten Revisionen abgedeckt wurden und es ist nicht ersichtlich bzw. dargetan, weshalb der Zeitpunkt am 12. März 2019 derart verspätet sein sollte, als dass damit pauschal von einer Nichterstellung des Nachschauberichts auszugehen wäre. Mit der Beschwerdeführerin ist im vorliegenden Verfahren mangels anderer Anhaltspunkte davon auszugehen, dass die Erstellung eines Nachschauberichts höher zu gewichten ist als die gemäss Ansicht der Vorinstanz verspätete Einreichung, zumal die Beschwerdeführerin auch dargelegt hat, weshalb die Verspätung erfolgt ist.

Insgesamt rechtfertigt die nach Ansicht der Vorinstanz verspätete Einreichung des Nachschauberichts vom 12. März 2019 für sich alleine noch keinen Verweis.

7.

Im Ergebnis ergibt sich, dass keine Verletzung des internen Qualitätssicherungssystems für die Jahre 2014 bis und mit 2016 bestanden hat, und der Nachschaubericht vom 12. März 2019 dem Jahr 2018 zuzurechnen ist. Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung der Vorinstanz vom 15. Oktober 2019 aufgehoben.

8.

Bei diesem Ergebnis sind die Verfahrenskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 63 Abs. 1 und 3 VwVG). Der von der Beschwerdeführerin bereits geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.– ist ihr nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

Der obsiegenden anwaltlich vertretenen Beschwerdeführerin ist eine Parteientschädigung für die ihr erwachsenen notwendigen und verhältnismässig hohen Kosten zu Lasten der Vorinstanz zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Die Beschwerdeführerin hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Parteientschädigung aufgrund der Akten und nach pflichtgemässen Ermessen festgesetzt wird (Art. 14 Abs. 2 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]).

Angesichts des doppelt geführten Schriftenwechsels, rechtfertigt sich eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– (inkl. MwSt).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung der Vorinstanz vom 15. Oktober 2019 wird aufgehoben.

2.

Die Verfahrenskosten gehen zu Lasten der Gerichtskasse. Der Beschwerdeführerin wird der bereits geleistete Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 1'500.– nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

3.

Der Beschwerdeführerin wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 3'000.– (inkl. MwSt) zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde;
Beilage: Rückerstattungsformular);
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Francesco Brentani

Diego Haunreiter

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG gegeben sind. Die Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 29. Oktober 2020