

REVISIONSAUFSICHT IN DER RECHTSANWENDUNG

Rechtsschutz und Rechtssicherheit als Voraussetzungen einer wirksamen Aufsicht

Es liegt in der Natur der Sache, dass zulassungs- oder aufsichtsunterworfenen Personen und Unternehmen nicht immer mit der rechtlichen Würdigung eines Sachverhalts durch die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) einverstanden sind. Dem Rechtsschutz der Betroffenen kommt daher eine grosse Bedeutung zu. In den letzten zehn Jahren ist im Bereich der Revisionsaufsicht eine reichhaltige Rechtsprechung entstanden, die Rechtssicherheit geschaffen hat.

1. EINLEITUNG

Personen und Unternehmen, die nicht mit der rechtlichen Beurteilung eines Sachverhalts durch die RAB einverstanden sind, können gegen deren Entscheide Beschwerde führen.

Der Beitrag behandelt zuerst die Bedeutung des Rechtsschutzes im Allgemeinen (2. Kapitel) und im Rahmen der Zuständigkeit der RAB (3. Kapitel). Es folgen eine Zusammenstellung der (meist bundesgerichtlichen) Leiturteile zur Praxis der RAB (4. Kapitel) und eine kurze Zusammenfassung (5. Kapitel).

2. RECHTSSCHUTZ IM ALLGEMEINEN

Grundlage und Schranke des staatlichen Handelns bildet das Recht (Art. 5 Abs. 1 *Bundesverfassung*, BV [1]). Folge des Gesetzmässigkeits- oder Legalitätsprinzips ist, dass sich jede Verwaltungstätigkeit auf das Gesetz stützen muss und nicht gegen dieses verstossen darf [2]. Dieser Grundsatz erfüllt verschiedene Funktionen:

- Zum ersten erfüllt er rechtsstaatliche Funktionen, indem er die Rechtssicherheit, die Rechtsgleichheit und den Schutz der Freiheit des Individuums vor staatlichen Eingriffen sicherstellt [3].
- Er hat zum zweiten auch eine demokratische Funktion, indem er Verwaltungshandeln demokratisch legitimiert; Verwaltungstätigkeit muss sich demnach auf ein Gesetz abstützen, das von der Volksvertretung (Parlament) und allenfalls unter Mitsprache des Volks erlassen worden ist [4].
- Aus der Möglichkeit, sich gegen (berechtigte oder wahrgenommene) Ungerechtigkeit wehren zu können, entsteht zum dritten auch Akzeptanz der Verwaltungstätigkeit.

Eng mit dem Gesetzmässigkeitsprinzip verbunden ist das Willkürverbot, wonach jede Person Anspruch darauf hat, von staatlichen Organen ohne Willkür behandelt zu werden (Art. 9 BV). Willkür liegt vor, wenn bei der Auslegung und Anwendung der vorerwähnten Gesetzesnormen ein Entscheid offensichtlich nicht haltbar ist, weil er zur tatsächlichen Situation im klaren Widerspruch steht, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft [5].

Neben den inhaltlichen Normen ist auch das Verfahren zu deren Anwendung zentral. Hier setzen die allgemeinen Verfahrensgarantien an, die ebenfalls Grundrechtscharakter aufweisen [6]. So hat jede Person in Verfahren vor Gerichts- und Verwaltungsinstanzen insbesondere Anspruch auf gleiche und gerechte Behandlung, Beurteilung innert angemessener Frist sowie auf rechtliches Gehör (Art. 29 BV).

Die vorerwähnten Rechte und Garantien wären jedoch wertlos, wenn sie nicht durchgesetzt werden könnten. Diese Durchsetzung wird durch die Rechtsweggarantie oder den Grundsatz des Rechtsschutzes sichergestellt, wonach jede Person bei Rechtsstreitigkeiten grundsätzlich Anspruch auf Beurteilung durch eine richterliche Behörde hat (Art. 29a BV).

Aufgrund des Vorstehenden kann die Bedeutung des Rechtsschutzes im demokratischen Rechtsstaat grundsätzlich kaum überschätzt werden. Wie es sich im vorliegend interessierenden Bereich der Revisionsaufsicht verhält, ist nachstehend zu erörtern.

3. BEDEUTUNG DES RECHTSSCHUTZES IN DER REVISIONSAUFSICHT

3.1 Einleitung. Die RAB stellt durch ihre Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit die ordnungsgemässe Erfüllung und Qualität von Revisionsdienstleistungen sicher (Art. 1 Abs. 2 *Revisionsaufsichtsgesetzes*, RAG [7]).



RETO SANWALD,
DR. IUR., RECHTSANWALT,
EMBA HSG, LEITER
RECHT & INTERNATIONALES,
STV. DIREKTOR,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE (RAB),
BERN

Sie tut dies im Wesentlichen in drei Tätigkeitsgebieten: Sie erteilt zum ersten natürlichen Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen möchten, eine Zulassung (Abschnitt 3.3), sie beaufsichtigt zum zweiten die Revisionsstellen und Prüfungsgesellschaften von Gesellschaften des öffentlichen Interesses (Abschnitt 3.4), und sie entscheidet zum dritten über die (nationale und) internationale Amtshilfe (Abschnitt 3.5).

3.2 Verfahrensrecht und Instanzenzug. Sämtliche Verfahren der RAB richten sich nach dem Verwaltungsverfahren des Bundes (Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 2 Bst. c *Verwaltungsverfahrensgesetz*, VwVG [8]) [9].

Gegen Verfügungen der RAB kann Beschwerde beim *Bundesverwaltungsgericht* (BVGer) geführt werden (Art. 31 und 33 Bst. e *Verwaltungsgerichtsgesetz*, VGG [10]). Zur Beschwerde ist berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat oder keine Möglichkeit zur Teilnahme erhalten hat bzw. wer durch die angefochtene Verfügung besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung hat sowie jede andere Person, Organisation oder Behörde, die das Bundesrecht zur Beschwerde ermächtigt (Art. 48 VwVG [11]).

Gegen die Entscheide des BVGer kann grundsätzlich vor dem *Bundesgericht* (BGer) Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten erhoben werden (Art. 82 Bst. a *Bundesgerichtsgesetz*, BGG [12]). Für die Beschwerdelegitimation (Art. 89 BGG) gelten die vorstehenden Ausführungen sinngemäss. Beschwerdelegitimiert sind weiter die RAB (Art. 28 Abs. 5 RAG) und das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (Art. 89 Abs. 2 Bst. a BGG) [13]. Zum Grundsatz der Beschwerdemöglichkeit vor BGer gibt es zwei Ausnahmen:

→ Zum einen ist die Beschwerde unzulässig gegen Entscheide des BVGer zum Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf dem Gebiet der Berufsausübung (Art. 83 Bst. t BGG). Davon werden alle Entscheide erfasst, die primär auf der Beurteilung der persönlichen geistigen oder körperlichen Fähigkeiten einer Person beruhen. Dazu zählen grundsätzlich auch Entscheide über Berufszulassungen [14]. Die Zulassung als Revisor bzw. Revisi- onsexperte beruht auf einer Kombination von Ausbildung und Fachpraxis und somit letztlich auf einer Bewertung der geistigen Fähigkeiten des Gesuchstellers. Selbst bei der Bewertung der Fachpraxis handelt es sich um keine rein formelle rechnerische Voraussetzung, sondern die Fachpraxis muss unter qualitativen Gesichtspunkten gewürdigt werden. Das BGer tritt daher nicht auf eine Beschwerde ein, wenn die Anerkennung von Fachpraxis [15], die Gleichwertigkeit von Fachpraxis mit einer anerkannten Ausbildung [16], die Gleichwertigkeit eines Diploms mit einer anerkannten Ausbildung [17] oder ein Härtefall geltend gemacht wird [18]. Das Gericht tritt aber umgekehrt auf eine Beschwerde zur Frage ein, ob eine Bestimmung, die für eine Fähigkeitsbewertung relevant ist, richtig ausgelegt wurde (z. B. Art. 4 Abs. 4 RAG) [19]. Es nimmt weiter Beschwerden an die Hand, die sich auf den unbescholtenen Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit beziehen, da es hierbei um die Bewertung der Vertrauenswürdigkeit und nicht der geistigen Fähigkei-

ten geht [20]. Ebenso wird auf Beschwerden zur Frage des Gegenrechts eingetreten [21]. → Zum anderen ist keine Beschwerde möglich gegen Entscheide des BVGer in Sachen der internationalen Amtshilfe (Art. 83 Bst. h BGG) [22].

3.3 Zulassung. Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen wollen, bedürfen einer Zulassung der RAB (Art. 3 Abs. 1 RAG). Natürliche Personen werden unbefristet, Revisionsunternehmen für fünf Jahre zugelassen (Art. 3 Abs. 2 i. V. m. Art. 2 Bst. b RAG) [23].

Im Zulassungsverfahren hat der Rechtsschutz insofern eine grosse Bedeutung, als jede Person und jedes Unternehmen gegen den Entscheid der RAB Beschwerde führen kann, auf ein Gesuch mangels relevanter Unterlagen nicht einzutreten oder dieses mangels Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen abzuweisen.

Erfüllt eine zugelassene Person oder ein zugelassenes Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr, so kann die RAB die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Die RAB erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig wäre (Art. 17 Abs. 1 und 2 RAG).

In der Anfangsphase des neuen Revisionsrechts und der damit verbundenen Einführung des Zulassungssystems ab 2007 hatten Beschwerden gegen Abweisungsentscheide der RAB eine sehr hohe Bedeutung. Mittlerweile bilden abgewiesene Zulassungsgesuche vor den Gerichten eher die Ausnahme. Umgekehrt stark zugenommen hat dagegen die Bedeutung derjenigen Fälle, in denen eine Zulassungsvoraussetzung nachträglich weggefallen ist. Praktisch betrifft dies fast ausschliesslich den unbescholtenen Leumund (Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG) bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit (Art. 4 *Revisionsaufsichtsverordnung*, RAV [24]).

3.4 Aufsicht. Die RAB unterzieht die (per Ende 2017) 31 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre [25] und zudem auch bei Verdachtsmoment auf Verstösse gegen rechtliche Pflichten einer Überprüfung (Inspektion) (Art. 16 Abs. 1 und 1^{ter} RAG). Sie überprüft dabei die Richtigkeit der Angaben in den Zulassungsunterlagen, die Einhaltung der rechtlichen Pflichten, der anerkannten Standards zur Prüfung und Qualitätssicherung, der Standesregeln und ggf. des Kotierungsreglementes, die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen und die Einhaltung und Umsetzung der von ihr erteilten Anweisungen (Art. 16 Abs. 2 RAG). Stellt sie Verstösse gegen rechtliche Pflichten fest, so erteilt sie dem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einen schriftlichen Verweis, gibt Anweisungen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und setzt ihm dafür eine Frist von höchstens zwölf Monaten (aus wichtigen Gründen auch länger) (Art. 16 Abs. 4 RAG).

In der Praxis findet das sog. «Supervisory Model» Anwendung [26]: Dieses geht davon aus, dass die Qualität von Revisionsdienstleistungen in Zusammenarbeit mit den beaufsichtigten Revisionsunternehmen effizienter erhöht wird als in Konfrontation mit diesen. Die Überprüfung eines Revisionsunternehmens geschieht daher mehrheitlich routine-

mässig und stellte keine formelle Untersuchung dar. Der Inspektionsbericht enthält einen Massnahmenplan zur Beseitigung der festgestellten Mängel, der zwischen RAB und Revisionsunternehmen ausgehandelt und nicht von der RAB einseitig verfügt wird.

Der Rechtsschutz spielt auch im Bereich der Aufsicht theoretisch eine grosse, praktisch jedoch eine untergeordnete Rolle. Die Erfahrung zeigt, dass die betroffenen Revisionsunternehmen es vorziehen, mit der RAB einen Massnahmenkatalog auszuhandeln statt gegen einen Überprüfungsbericht oder eine von der RAB einseitig verfügte Massnahme Beschwerde mit möglicherweise schwer abschätzbarem Ausgang zu ergreifen.

3.5 Internationale Amtshilfe. Die RAB kann zur Durchsetzung des RAG eine ausländische Revisionsaufsichtsbehörde um nicht öffentlich zugängliche Auskünfte und Unterlagen ersuchen und darf umgekehrt einer ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde unter gesetzlich definierten Bedingungen nicht öffentlich zugängliche Auskünfte und Unterlagen übermitteln (Art. 26 Abs. 1 und 2 RAG).

Im Weiteren kann die RAB zur Durchsetzung des RAG eine ausländische Revisionsaufsichtsbehörde um die Vornahme von Prüfungshandlungen im Ausland oder solche selbst im Ausland vornehmen. Auf Ersuchen einer ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde kann die RAB für diese Prüfungshandlungen in der Schweiz vornehmen oder dieser gestatten, Prüfungshandlungen in der Schweiz selbst vorzunehmen. Im zweiten Fall kann die RAB die ausländische Behörde begleiten (Art. 27 Abs. 1 bis 4 RAG).

Die vorstehenden Formen der grenzüberschreitenden Kooperation werden unter dem Begriff der internationalen Amtshilfe zusammengefasst. Man spricht von «aktiver Amtshilfe», wenn die RAB im Ausland tätig wird, und von «passiver Amtshilfe», wenn die RAB aus dem Ausland um Kooperation ersucht wird. Im Bereich der passiven Amtshilfe ist die Übermittlung von nicht öffentlich zugänglichen Informationen ins Ausland und die Durchführung von (letztlich gemeinsamen) Inspektionen zwischen der RAB und der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) am bedeutsamsten.

Auch in diesem Bereich spielt der Rechtsschutz bzw. die Möglichkeit zur Beschwerdeführung theoretisch eine grosse Rolle, die in der Praxis allerdings nicht erreicht wird. Die Erfahrung zeigt auch hier, dass Revisionsunternehmen (und weitere Beteiligte wie insbesondere das vom Revisionsorgan geprüfte Unternehmen) die Möglichkeit vorziehen, mit der RAB und der beteiligten ausländischen Aufsichtsbehörde eine rasche und praktikable Lösung auszuhandeln, statt eine Beschwerde anzustreben [27].

4. LEITURTEILE IM BEREICH DER REVISIONSAUFSICHT

4.1 Einleitung. Es würde den Rahmen dieses Beitrags sprengen, die gesamte Rechtsprechung der letzten zehn Jahre zur Praxis der RAB darzustellen. Im Folgenden werden die aktuell wichtigsten Urteile seit 2007 herausgegriffen, wobei es sich meist um (letztinstanzliche) Entscheide des Bundesgerichts (BGer) handelt.

4.2 Unbescholtener Leumund bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Im Bereich des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sind folgende Urteile zu erwähnen:

Definition: Die Begriffe des unbescholtenen Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit werden in Gesetz und Verordnung nicht näher umschrieben (Art. 4 Abs. 1, Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG und Art. 4 RAV). Zu berücksichtigen sind verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Prüfer hinausgehen, die Beurteilung einer einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren sind Verstösse gegen die einschlägigen Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten [28].

Pflichtverletzung im Ausland: Pflichtverletzungen im Ausland können zum Zulassungsentzug in der Schweiz führen, wenn sie leumunds- bzw. gewährsrelevant sind (konkret: Millionenbusse wegen Marktmanipulation an einer Börse) [29]. Die RAB darf sich dabei auf hoheitliche Akte ausländischer Behörden oder Gerichte abstützen. Der betroffenen Person kann allerdings geltend machen, dass der Sachverhalt, der dem ausländischen Rechtsakt zugrunde liegt, ungenau oder unvollständig ist, auch trotz im Ausland eingetretener Rechtskraft.

Zeitablauf seit Pflichtverletzung: Für den Entzug der Zulassung gilt keine eigentliche Verjährungsfrist, weil er primär dem Schutz des öffentlichen Interesses vor nicht vertrauenswürdigen Prüfern bzw. nicht verlässlicher Revision dient und nicht der Disziplinierung fehlbarer Personen. Pflichtverletzungen, die zu zivilrechtlichen Konsequenzen führen, trüben den Leumund weniger stark als strafrechtliche Verurteilungen [30]: Die in einem Zivilurteil festgestellten Pflichtverletzungen führen nicht zu einem Eintrag im Strafregister, der die Vertrauenswürdigkeit generell herabsetzt. Mit Blick auf eine Reihe vergleichbarer Regelungen können Widerhandlungen gegen revisionsrechtliche Vorschriften, die zu keiner strafrechtlichen Verurteilung führten und weit mehr als zehn Jahre [31] zurückliegen, grundsätzlich nicht mehr berücksichtigt werden.

Die erwähnten zehn Jahre beginnen im Zeitpunkt der pflichtwidrigen Handlungen oder Unterlassungen zu laufen [32]. Dies kann allerdings zu unbilligen Ergebnissen führen, wenn ein Verfahren (insbesondere durch die zugelassene Person selbst) übermässig verschleppt wird und die Pflichtverletzung potenziell massiv ist. Bei absehbaren langjährigen Verfahren kann sich daher die Frage stellen, ob die RAB bereits vor Rechtskraft desselben tätig werden soll. Das ist

mit Blick auf den damit entstehenden «Schattenprozess» nicht immer ideal, aber je nach den Umständen nicht zu vermeiden. Immerhin gibt es zwei Ausnahmen: Zum einen können Verstösse, die mehr als zehn Jahre zurückliegen, berücksichtigt werden, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre weitere Verstösse stattgefunden haben [33]. Zum anderen darf auf den Zeitpunkt des Urteils abgestellt werden, wenn das Verfahren der RAB pflichtwidrig nicht gemeldet wurde (Art. 15a Abs. 1 Bst. a RAG) [34].

Unabhängigkeit: Verstösse gegen die Vorschriften zur Unabhängigkeit sind leumunds- bzw. gewährsrelevant [35]. Die Unabhängigkeit steht sowohl im Dienst des Investorenschutzes als auch des Schutzes des öffentlichen Interesses, des Minderheits- und des Gläubigerschutzes und bildet somit ein zentrales Anliegen der Revisionsaufsicht sowie des Berufs- und Standesrechts [36].

Die Unabhängigkeit ist eine «Daueraufgabe» von der Annahme bis zur Abgabe des Mandats durch Löschung der Organfunktion im Handelsregister [37].

Die Unvereinbarkeitstatbestände zur ordentlichen Revision (Art. 728 *Obligationenrecht*, OR [38]), deren explizite Aufzählung im Recht der eingeschränkten Revision fehlt (Art. 729 OR), sind auch bei der eingeschränkten Revision anwendbar oder dienen zumindest als Leitlinie [39]. Ausnahmen bestehen nur für die Mitwirkung in der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen (Art. 729 Abs. 2 OR) sowie für die Rotation des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 OR). Mit Blick auf die konkreten Unvereinbarkeiten sind zwei Urteile erwähnenswert: Zum einen ist die kostenlose Durchführung einer Revision nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR) [40], und zum anderen ist der Verstoß gegen die Unabhängigkeit bei der Durchführung einer punktuellen Revisionsdienstleistung (konkret: Gründungsprüfung nach Art. 635a OR) genauso leumunds- bzw. gewährsrelevant wie bei der Revision der Jahres- und Konzernrechnung [41].

Persönliche Finanzlage: Betreibungen stellen grundsätzlich keinen Beweis für das Bestehen einer Schuld dar [42]. Wenn aber zahlreiche Betreibungen von verschiedenen Personen vorliegen, von denen gewisse auch staatliche Organe sind, so besteht dennoch ein Indiz für eine fehlende finanzielle Gesundheit. Erhebliche Schulden verletzen das Gebot der wirtschaftlichen Unabhängigkeit, weil dies das Risiko erhöht, dass Gefälligkeitsprüfungen durchgeführt und abgeschwächte Revisionsberichte erstellt werden, um den Verlust des Mandats zu vermeiden. Damit besteht das Risiko, dass der Prüfer in der Freiheit eingeschränkt ist, sein Prüfurteil frei von eigenen Interessen zu fällen. Es besteht weiter das Risiko, dass der Prüfer mehr Mandate annimmt, als er sorgfältig bewältigen kann, um seine Einkünfte zu erhöhen. Schliesslich zeigen zahlreiche Betreibungen auch, dass der Prüfer seine privaten Angelegenheiten schlecht geführt hat, was Zweifel an seiner Fähigkeit aufwirft, seine beruflichen Angelegenheiten zu führen.

Anzahl mangelhafter Mandate: Gewährsrelevante Verstösse gegen die Sorgfaltspflicht, die auf einem Revisionsmandat

festgestellt wurden, müssen nicht auf weiteren Mandaten bestätigt werden [43].

Mitwirkung: Die Verletzung der Auskunfts- und Herausgabepflicht (Art. 15 a Abs. 1 RAG) ist gewährsrelevant, weil sie zum einen die Rechtsordnung verletzt und zum anderen Zweifel an der Integrität, Gewissenhaftigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Prüfers aufkommen lässt [44]. Zudem besteht zwischen der Verletzung der Pflicht und dem Entzug der Zulassung ein sachlicher Zusammenhang, da die RAB ohne die Mitwirkung des Prüfers nicht beurteilen kann, ob die Vorwürfe gegen diesen berechtigt sind [45].

Entzugsdauer: Der Entzug der Zulassung für die Dauer unter einem Jahr ist nur schwer möglich, weil die Revision der Jahresrechnung jährlich erfolgt [46]. Die RAB darf bei der Festlegung der Entzugsdauer das erhöhte öffentliche Interesse berücksichtigen, das bei der Revision von Vorsorgeeinrichtungen verfolgt wird [47].

4.3 Gegenrecht. Im Bereich des Gegenrechts sind folgende Urteile erwähnenswert:

→ *US Certified Public Accountant (CPA)*: Der Inhaber eines US-amerikanischen CPA-Diploms kann in der Schweiz mangels Gegenrecht für Schweizer Prüfer zur Berufszulassung in den USA nicht als Revisionsexperte zugelassen werden [48].

→ *Schweizer Bürger mit ausländischem Diplom*: Bei der Beurteilung des Gegenrechts ist der Herkunftsstaat des Diploms und nicht des Inhabers des Diploms entscheidend. Beispielsweise scheitert die Zulassung eines Schweizer Bürgers mit einem französischen Master of Business Administration (MBA) in der Schweiz daran, dass ein Inhaber eines vergleichbaren Schweizer MBA in Frankreich nicht zugelassen wird [49].

4.4 Zulassung von Revisionsunternehmen. Im Bereich der Quoren für Revisionsunternehmen sind folgende Urteile bemerkenswert:

→ *Faktische Organschaft*: Bei der Beurteilung des Quorums auf der Stufe des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans (Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG) [50] spielt es keine Rolle, ob die Mitglieder des Organs formell gewählt sind oder diese Rolle faktisch ausüben (faktischer Organbegriff). Dementsprechend spielt die Bezeichnung oder der fehlende Eintrag im Handelsregister keine Rolle [51]. → *20%-Quorum*: Die Vorgabe, wonach mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügen muss (Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG), stellt keine mandatsbezogene Vorschrift dar, die es bei jeder einzelnen Revisionsdienstleistung einzuhalten gilt, sondern eine institutionsbezogene Vorgabe [52].

4.5 Aufsicht über Revisionsunternehmen. Im Bereich der Aufsicht über Revisionsunternehmen ist folgendes Urteil zu erwähnen:

Verantwortlich für die Einhaltung der Pflicht, die Qualität der Revisionsdienstleistung zu gewährleisten, ist die mandatsleitende natürliche Person (leitender Revisor). Verletzungen von Vorschriften können dieser Person zugerechnet werden;

dies setzt weder einen natürlichen noch einen adäquaten Kausalzusammenhang zwischen ihrem Verhalten und dem Fehlverhalten eines Teammitglieds voraus. Die unterbliebene Aufdeckung einer wesentlichen Falschdarstellung in der Konzernrechnung stellt an sich eine der verantwortlichen mandatsleitenden Person zurechenbare berufliche Fehlleistung dar, und zwar auch dann, wenn diese selbst sowie sämtliche am Mandat beteiligten Mitarbeiter die als massgeblich erklärten formalen Prüfungsstandards eingehalten haben [53].

4.6 Zuständigkeit der RAB und Verfahren vor der RAB.

Im Bereich der Zuständigkeit und des Verfahrens sind folgende Urteile zu erwähnen:

→ *Whistleblowing*: Die Verwertung anonymer Hinweise zu möglichen Missständen und Pflichtverletzungen von Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen ist zulässig, auch wenn diese nicht einer dauernden Beaufsichtigung unterstehen [54]. Dies ergibt sich aus dem gesetzlichen Auftrag der RAB (Art. 1 Abs. 2, Art. 15 und 28 Abs. 1 RAG) und der Möglichkeit der RAB, die Zulassung zu entziehen oder einen Verweis zu erteilen (Art. 17 RAG) [55]. → *Verfahrenseröffnung*: Die Mitteilung bzw. die Eröffnung eines eingreifen-

den Verwaltungsverfahrens stellt keine Verfügung dar (Art. 5 VwVG) und kann daher nicht angefochten werden [56]. → *Rechtliches Gehör*: Die Aufforderung zur Mitwirkung (Art. 15 a Abs. 1 RAG), die Gewährung des rechtlichen Gehörs, das In-Aussicht-Stellen von Rechtsnachteilen und die Androhung einer Verfügung stellen keine Verfügung dar und können daher nicht angefochten werden [57].

5. FAZIT

Dem Rechtsschutz kommt wie überall im Rechtsstaat auch im Bereich der Rechtsaufsicht eine grundsätzlich hohe Bedeutung zu. Der praktische Stellenwert der Möglichkeit, gegen Entscheide der RAB Beschwerde zu ergreifen, hängt jedoch stark von der Ausgestaltung der Prozesse und der Interessenlage im konkreten Fall ab. Beschwerden werden daher eher gegen negative Zulassungsentscheide und gegen Enforcement-Verfügungen (Verweis, Entzug) ergriffen und weniger auf den Gebieten der Institutsaufsicht und der internationalen Amtshilfe. Durch die Rechtsprechung der letzten rund zehn Jahre ist in den erwähnten Gebieten weitgehende Rechtssicherheit geschaffen worden. ■

Anmerkungen: 1) Bundesverfassung, BV; SR 101. 2) Häfelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich/St. Gallen 2016, N 325. 3) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), N 329, 330 und 331. 4) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), N 333. 5) Häfelin/Müller/Uhlmann (Anm. 2), N 605, m. H. auf die Rechtsprechung des Bundesgerichts. 6) Kölz/Häner/Bertschi, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 3. Auflage, Zürich, Basel, Genf 2013, N 173. 7) Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302. 8) Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021. 9) Zur Vorabklärung und damit zu informellem Verwaltungshandeln durch die RAB Reto Sanwald, in: Bovet (Hrsg.), Schweizerisches Bundesverwaltungsrecht, Band XV, Finanzmarktaufsichtsrecht, Basel 2016, Teil F, N 616, m. w. N. 10) Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG; SR 173.32. 11) Einzelheiten dazu bei SBVR-Sanwald (Anm. 9), F.617f., m. w. N. 12) Bundesgerichtsgesetz, BGG; SR 173.110. 13) Urteil des BGer Nr. 2C_738/2013 vom 27. November 2013 (E. 1.4). 14) Das gilt dann nicht, wenn keine persönlichen Umstände ausschlaggebend sind (z. B. allgemeiner Bedürfnisnachweis). 15) Urteil des BGer Nr. 2C_438/2008 vom 19. Oktober 2008 (E. 2). 16) Urteil des BGer Nr. 2C_288/2009 vom 8. Mai 2009 (E. 2). 17) Urteil des BGer Nr. 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009 (passim); anders allerdings die Urteile Nr. 2C_731/2010 vom 16. November 2011 (E. 1) und Nr. 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 (E. 1.1) sowie Nr. 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 (E. 1) zum Fall der Gleichwertigkeit einer ausländischen Ausbildung. Die ursprüngliche Linie des BGer ist somit in der späteren Rechtsprechung nicht konsequent weiterverfolgt worden. Da ein Diplom letztlich dem Nachweis dient, ob eine Person die (theoretischen) geistigen Fähigkeiten im Hinblick auf die Zulassung als Revisor oder Revisionsexperte aufweist, dient die Prüfung der Gleichwertigkeit zweier Diplome (wiederum im Hinblick auf die Zulassung der Diplominhaber) letztlich demselben Zweck. Folglich dürfte das Gericht eigentlich nicht auf Beschwerden zur Gleichwertigkeit eintreten. 18) Urteile des BGer Nr. 2C_438/2008 vom 19. Oktober 2008 (E. 2), Nr. 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009 (passim); und Nr. 2C_63/2015 vom 10. Juni 2015 (E. 2). 19) Urteil des BGer Nr. 2C_738/2013 vom 27. November 2013

(E. 1.2). Die Abgrenzung zu den vorbeschriebenen Fällen des Nichteintretens dürften dabei nicht immer einfach zu ziehen sein. 20) Urteile des BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011 (E. 1), m. w. N., und Nr. 2C_591/2010 vom 15. März 2011 (E. 1). 21) Urteil des BGer Nr. 2C_895/2011 vom 10. April 2012 (E. 1.1). 22) Abschnitt 3.5. Die Gegenansprüche nach Art. 84 und 84a BGG greifen nicht. 23) Mit dem Inkrafttreten des Finanzinstitutssetzungsgesetzes (FINIG) werden staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen neu unbefristet zugelassen (vgl. die Referendumsvorlage vom 15. Juni 2018, BBl 2018 3557ff., 3582). 24) Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3. 25) Eine Ausnahme hiervon bilden staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, die nur Aufsichtsprüfungen nach dem Geldwäschereigesetz bei direkt der Finma unterstellten Finanzintermediären durchführen, bei denen nur mindestens alle fünf Jahre eine Überprüfung stattfinden muss (Art. 16 Abs. 1^{bis} i. V. m. Art. 9a Abs. 4 RAG). Mit dem Inkrafttreten des Finanzinstitutssetzungsgesetzes (FINIG) entfällt diese Ausnahme (vgl. die Referendumsvorlage vom 15. Juni 2018, BBl 2018 3557ff., 3582f.). 26) SBVR-Sanwald (Anm. 9), F.486, m. w. N. 27) Vgl. dazu Abschnitt 3.4. 28) Statt vieler Urteile des BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011 (E. 3.2) und letztmalig Nr. 2C_709/2012 vom 20. Juni 2013 (E. 4.3). 29) Hierzu und zum Folgenden Urteil des BVerfG Nr. B-3069/2016 vom 29. März 2018 (rechtskräftig). 30) Hierzu und zum Folgenden Urteil des BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011 (E. 6.2.4). 31) Im beurteilten Fall lagen die Verstöße 16 Jahre und mehr zurück. 32) Urteil des BGer vom 11. März 2011 (E. 6.2.4). Anders noch die Vorinstanz, die den Zeitpunkt des Urteils für relevant erklärte, auf das sich die RAB abstützte: Urteil des BVerfG Nr. B-4137/2018 vom 17. September 2010 (E. 6). 33) Urteil des BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011 (E. 6.2.4) und Urteil des BVerfG Nr. B-5317/2014 vom 14. Juli 2016 (E. 6.1.1f.; rechtskräftig). 34) Urteil des BVerfG Nr. B-3069/2016 vom 29. März 2017 (E. 14.3.1.; rechtskräftig). Vgl. dazu auch das Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_929/2017 vom 23. August 2018 (E. 2.2) in einem Fall zur Finma, wonach der Verstoß gegen die Melde- und Auskunftspflicht an sich ein Berufsverbot rechtfertigen kann. Einzelheiten zur Meldepflicht

für Verfahren finden sich in den RAB-Rundschreiben Nr. 1/2007 (Rz. 7 Bst. o und Rz. 8 Bst. n) und Nr. 1/2010 (Rz. 15 Bst. d und Rz. 22 Bst. a). 35) Statt vieler Urteile des BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011 (E. 5) und letztmalig Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018 (E. 3.3). 36) Urteil des BVerfG Nr. B-7967/2009 vom 18. April 2011 (E. 4.3). 37) Urteil des BGer Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016 (E. 2.5). 38) Obligationenrecht, OR; SR 220. 39) Statt vieler Urteile des BGer Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 (E. 3.5.1) und 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 (E. 2.1, «gefestigte bundesgerichtliche Rechtsprechung») sowie letztmalig Nr. 2C_121/2016 vom 14. November 2016 (E. 2.3). 40) Urteil des BVerfG Nr. 2C_528/2016 vom 15. November 2016 (E. 6.3.2). 41) Urteil des BGer Nr. 2C_487/2016 vom 23. November 2016 (E. 2.4). 42) Hierzu und zum Folgenden Urteil des BGer Nr. 2C_709/2012 vom 20. Juni 2013 (E. 6.2). 43) Urteil des BGer Nr. 2C_860/2015 vom 14. März 2016 (E. 4.3). 44) Hierzu und zum Folgenden Urteil des BGer Nr. 2C_1317/2018 vom 18. Juni 2018 (E. 3). 45) Vgl. zur Relevanz der Meldepflicht Abschnitt 4.2, Zeitablauf seit Pflichtverletzung (insb. Anm. 34). 46) Urteil des BGer Nr. 2C_1182/2012 vom 29. Mai 2013 (E. 4.4). 47) Urteil des BGer Nr. 2C_860/2015 vom 14. März 2016 (E. 5.3). 48) Urteil des BGer Nr. 2C_895/2011 vom 10. April 2012 (E. 2.2). 49) Urteil des BGer Nr. 2C_211/2014 vom 4. Dezember 2014 (E. 5). 50) Die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungsgremiums oder Verwaltungsorgans eines Revisionsunternehmens (z. B. des Verwaltungsrats einer AG) muss zumindest über die Zulassung des Revisionsunternehmens selbst verfügen. 51) Urteil des BVerfG Nr. B-2780/2016 vom 19. April 2017 (E. 4.1; rechtskräftig). 52) Urteil des BGer Nr. 2C_163/2014 vom 15. Januar 2015 (E. 3.2). 53) Urteil des BGer Nr. 2C_163/2014 vom 15. Januar 2015 (E. 4.3 und 4.4.1). 54) Statt vieler Urteile des BGer Nr. 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 (E. 2.2) und letztmalig Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018 (E. 3.3). 55) Statt vieler Urteile des BGer Nr. 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 (E. 2.2) und letztmalig Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018 (E. 3.3). 56) Urteil des BGer Nr. 2C_167/2016 vom 17. März 2017 (E. 3). 57) Urteil des BGer Nr. 2C_516/2017 vom 14. September 2017 (E. 3).