



Abteilung II
B-5497/2021

Urteil vom 12. Dezember 2023

Besetzung

Richter Francesco Brentani (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiber Benjamin Märkli.

Parteien

A. _____ AG,
vertreten durch
lic. iur. et lic. oec. Rico Camponovo, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführerin,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Bundesgasse 18, Postfach, 3001 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Verfügung vom 16. Dezember 2021 betr.
RAB-Überprüfungsbericht

Sachverhalt:**A.**

Die A. _____ AG (nachfolgend: Beschwerdeführerin) ist ein Revisionsunternehmen, das in der verfahrensrelevanten Zeit und bis zum 24. November 2023 unter staatlicher Beaufsichtigung nach Revisionsaufsichtsgesetz stand. B. _____ ist Alleinaktionärin, Verwaltungsratspräsidentin, Geschäftsführerin und operative Revisionsleiterin der Beschwerdeführerin. Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB (nachfolgend: Vorinstanz) führte bei der Beschwerdeführerin eine periodische Überprüfung durch: am 8. Dezember 2020 wurde eine "Firm Review" angekündigt und am 11. Januar 2021 eine "File Review" betreffend das Mandat bei der damals börsenkotierten D. _____ AG. Die eigentliche Überprüfung wurde zwischen 18. Januar 2021 und 14. April 2021 durchgeführt; daran anschliessend folgte ein längerer Austausch zwischen der Beschwerdeführerin, jeweils handelnd durch B. _____ als Organ, und der Vorinstanz über die jeweils vorab zur Stellungnahme unterbreiteten Ergebnisse der Überprüfung.

Zwischen B. _____ und der Vorinstanz war es bereits bei der vorangehenden periodischen Überprüfung, damals betreffend die E. _____ PLC, zu Meinungsverschiedenheiten und einem Verfahren vor Bundesverwaltungsgericht gekommen, das mit einem Vergleich endete (Verfahren B-3439/2020).

B.

Mit Überprüfungsbericht und Verfügung vom 16. Dezember 2021 (nachfolgend: "Verfügung") gelangte die Vorinstanz zum Schluss, dass bei der Beschwerdeführerin diverse Mängel bestünden. Insbesondere seien solche bei der File Review des Revisionsmandats bei der D. _____ AG (mit B. _____ als leitender Revisorin) zutage getreten und hätten sich seit der letzten Überprüfung betreffend E. _____ PLC zudem vermehrt; schon dort seien – zwar in geringerem Umfang – Mängel festgestellt worden, wobei auch diese B. _____ betroffen hätten. Daran anschliessend formulierte die Vorinstanz drei Feststellungen auf Firmen- und acht Feststellungen auf Mandatebene. Gestützt darauf nannte sie insgesamt 25 Massnahmen, die von der Beschwerdeführerin umzusetzen seien, darunter insbesondere die Massnahme M 22, welche ein an die Beschwerdeführerin gerichtetes Verbot enthielt, B. _____ "in den nächsten 3 Jahren (Geschäftsjahre 2021, 2022 und 2023)" in gewissen Funktionen bei Mandaten

für Gesellschaften des öffentlichen Interesses einzusetzen. Mit der Massnahme M 23 wurde Analoges für C. _____ vorgesehen, der beim überprüften Mandat als auftragsbegleitender Qualitätssicherer fungiert hatte. Diese 25 Massnahmen bilden den wesentlichen Gegenstand der im Bericht enthaltenen Verfügung gegenüber der Beschwerdeführerin (vgl. den Verweis in Ziff. 1 der Verfügung). Daneben enthielt die Verfügung Bestimmungen zur Umsetzung und zu den Folgen einer Nichtumsetzung sowie zu den Kosten, und sie entzog einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung.

C.

Die Beschwerdeführerin ficht diese Verfügung mit zweiteiliger Beschwerde vom 31. Januar 2022 vor Bundesverwaltungsgericht an, nachdem sie bereits mit einer Eingabe vom 18. Dezember 2021 (nebst Eventualbegehren) beantragt hatte, dass die aufschiebende Wirkung wieder herzustellen sei. Das Bundesverwaltungsgericht wies den superprovisorischen und provisorischen Antrag auf Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung nach mehreren Eingaben der Parteien mit Zwischenverfügungen vom 22. Dezember 2021 und 31. Dezember 2021 zunächst ab.

D.

In ihrer Beschwerde beantragt die Beschwerdeführerin in der Sache im Wesentlichen, die Verfügung aufzuheben und zwecks Wahrung des rechtlichen Gehörs an die Vorinstanz zurückzuweisen, eventualiter die Massnahmen M 22 und M 23 aufzuheben (nebst etlichen eventuellen Variantenanträgen) sowie die Gebühr für die Verfügung zu reduzieren. Sie begründet diese Anträge damit, dass die Vorinstanz (im Allgemeinen und insbesondere im vorliegenden Fall) willkürlich vorgehe. Die Vorinstanz habe das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin verletzt. Den Massnahmen M 22 und M 23 fehle sodann jede Rechtsgrundlage, denn sie seien ein faktisches Berufsverbot, wobei die Vorinstanz die dafür vorgesehenen Verfahren nicht eingehalten habe, und sie seien zum Erreichen des angestrebten Ziels schlechterdings nicht geeignet. Überdies sei die Beurteilung der Vorinstanz in sachlicher Hinsicht unhaltbar, was im zweiten Teil der Beschwerde ("Zusatzbericht") einlässlich begründet wird. Schliesslich seien die Stundenrapporte der Vorinstanz nicht nachvollziehbar, weshalb die in der Verfügung auferlegte Gebühr zu reduzieren sei.

E.

Die Vorinstanz beantragt mit Vernehmlassung vom 18. März 2022 die Abweisung sowohl der Beschwerde als auch der Eventualbegehren unter

Kostenfolge. Inhaltlich hält sie zur Begründung im Wesentlichen an ihrer Einschätzung in der angefochtenen Verfügung fest.

F.

In ihren weiteren Eingaben (Replik [12. April 2022], Duplik [13. Mai 2022], Triplik [11. Juli 2022], Quadruplik [23. September 2022], unaufgeforderte Quintuplik [13. Oktober 2022]) hielten die Parteien jeweils an ihren Auffassungen fest.

G.

Mit Zwischenverfügung vom 7. November 2022 stellte der Instruktionsrichter die aufschiebende Wirkung der Beschwerde betreffend die Massnahmen M 22 und M 23 per 1. Januar 2023 von Amtes wegen wieder her. Zur Begründung wurde unter anderem erwogen, dass die Rechtsgrundlage, auf die sich die angefochtene Verfügung für die genannten Massnahmen explizit stützt, für die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands im Grundsatz eine Frist von längstens einem Jahr ermögliche, während das vorliegende Einsatzverbot drei Jahre dauere. Weil zumindest zum Verfügungszeitpunkt offen war, wie die genannte Wiederherstellungsfrist mit Bezug auf die dreijährigen Einsatzverbote aufgrund ihrer direkten Auswirkungen auf B. _____ zu beurteilen sein wird, lasse sich der Entzug der aufschiebenden Wirkung im Interesse der Effektivität des Rechtsschutzes ebenfalls nicht für mehr als ein Jahr ab Verfügungszeitpunkt hinaus rechtfertigen.

H.

In der unaufgeforderten Sextuplik vom 21. November 2022 bekräftigt die Beschwerdeführerin ihre Auffassung, dass es sich bei den Massnahmen M 22 und M 23 um versteckte Massnahmen gegen natürliche Personen handle und weist darauf hin, dass betreffend einer solchen möglichen Massnahme gegen B. _____ in der Zwischenzeit von Seiten der Vorinstanz nichts passiert sei. In der Septuplik vom 14. Dezember 2022 bekräftigt die Vorinstanz ihrerseits ihre Standpunkte und stellte in Aussicht, nach Behandlung eines Ausstandsbegehrens nun zügig im separat geführten Verfahren gegen B. _____ fortzufahren. Überdies behielt sie sich vor, aufgrund der ihres Erachtens mangelhaften Revisionsqualität den Wiederentzug der aufschiebenden Wirkung zu beantragen, falls die Beschwerdeführerin wieder Mandate des öffentlichen Interesses übernehme.

I.

Mit Verfügung vom 5. Mai 2023 entzog die Vorinstanz B._____ die Zulassung als Revisionsexpertin für drei Jahre und auferlegte ihr ein im Wesentlichen der Massnahme M 22 entsprechendes Tätigkeitsverbot (mit verschiedenen Nebenbestimmungen). Betreffend das Tätigkeitsverbot wurde einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entzogen. Diese Verfügung 2023 wurde von der Beschwerdeführerin und B._____ ebenfalls angefochten und ist Gegenstand eines noch hängigen, parallelen Verfahrens (B-3334/2023).

J.

Mit Eingaben vom 24. November 2023 teilte die Beschwerdeführerin dem Bundesverwaltungsgericht mit, dass sie ihre staatliche Beaufsichtigung aufgegeben habe. Sie halte jedoch an den Rechtsbegehren, soweit nicht die einzelnen, nun wegfallenden Massnahmen betreffend, fest. Mit Eingabe vom 8. Dezember 2023 bestätigte die Vorinstanz die Aufhebung der Zulassung der Beschwerdeführerin als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen und teilte mit, dass damit ihres Erachtens die Massnahmen in der Verfügung aufsichtsrechtlich und gegenüber der Beschwerdeführerin gegenstandslos geworden seien und sich die Beschwer der Beschwerdeführerin nur noch auf den Gebührenpunkt beschränke. Sie beantragt, die Beschwerde im Gebührenpunkt abzuweisen und betreffend die restlichen Begehren als gegenstandslos abzuschreiben.

K.

Im Laufe des gesamten Verfahrens erfolgten zudem diverse Eingaben der Verfahrensbeteiligten zur Frage einer allfälligen Gegenstandslosigkeit des Verfahrens, zu dem von der Beschwerdeführerin schon für Mitte 2022 in Aussicht gestellten Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung, zu einem Ausstandsbegehren der Beschwerdeführerin gegen Personen der Vorinstanz, zu Strafanzeigen und Amtshilfeersuchen, zur Frage der Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem Verfahren B-3334/2023 sowie zu einem Vergleichsvorschlag der Beschwerdeführerinnen in jenem Verfahren.

L.

Auf die Eingaben der Parteien wird in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen, soweit sie rechtserheblich sind.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Die vom Bundesverwaltungsgericht zwischenzeitlich in Erwägung gezogene Vereinigung des vorliegenden Verfahrens mit dem Parallelverfahren B-3334/2023 erübrigt sich aufgrund des mittlerweile erfolgten Verzichts auf die staatliche Beaufsichtigung.

1.2 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG, SR 173.32) beurteilt dieses Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.21), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 VGG genannten Behörden, zu denen auch die Vorinstanz zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsgesetz, RAG, SR 221.302]).

1.3 Die Entscheide der Vorinstanz vom 16. Dezember 2021 und vom 5. Mai 2023 sind Verfügungen im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG. Sie können im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Die Beschwerdeführerin ist Adressatin der Verfügung vom 16. Dezember 2021, ist durch sie beschwert und hat im Rahmen des verbleibenden Streitgegenstandes (dazu nachstehend E. 2.3) ein schutzwürdiges Interesse an deren Überprüfung. Somit ist sie zur Beschwerde legitimiert.

1.4 Die Beschwerdeführerin ist rechtsgültig vertreten, was durch nachgereichte Vollmacht bescheinigt wurde (Art. 11 Abs. 2 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig und teilweise bereits unaufgefordert vor Beschwerdeerhebung überwiesen (Art. 63 Abs. 4 VwVG).

1.5 Damit ist auf die Beschwerde grundsätzlich (unter Vorbehalt von E. 2) einzutreten.

2.

Der Streitgegenstand ist einerseits durch den Inhalt der angefochtenen

Verfügungen als Anfechtungsobjekt, andererseits durch die Anträge und allenfalls hilfsweise durch die Begründung der Beschwerdeführerin begrenzt. Im Laufe des Rechtsmittelverfahrens kann er sich verengen und um nicht mehr strittige Punkte reduzieren, jedoch nicht erweitern oder inhaltlich verändern (vgl. BGE 142 I 155 E. 4.4.2; Urteil des BVGer B-5441/2019 vom 17. Dezember 2020 E. 3.1 je m.w.H.)

2.1 Die angefochtene Verfügung erging im Rahmen des Untersuchungsberichts der Vorinstanz und verweist auf diesen: "Die vorstehenden Massnahmen und Fristen ([Verweis]) bilden einen integrierenden Bestandteil dieses Dispositivs" (Ziff. 1). Unter den im Bericht definierten Massnahmen befinden sich die Massnahmen M 22 und M 23. Die Massnahme M 22 verpflichtet die Beschwerdeführerin, B. _____ "für die nächsten drei Jahre (Prüfung der Geschäftsjahre 2021, 2022 und 2023) nicht als leitende Revisorin, Mitglied eines Prüfungsteams oder als auftragsbegleitende Qualitätssicherin bei der Erbringung von gesetzlichen Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses ein[zusetzen]. Weiter wird sie während dieser Zeit nicht als QS-Verantwortliche oder in einer anderen Funktion eingesetzt, in der sie Einfluss auf die erwähnten Revisionsdienstleistungen nehmen kann." Die Massnahme M 23 sieht das Gleiche betreffend C. _____ vor, der im geprüften Mandat als auftragsbegleitender Qualitätssicherer fungierte. Die übrigen Ziffern der Verfügung betreffen Meldepflichten, die Androhung von Bussen oder des Zulassungsentzugs, die Kosten und den Entzug der aufschiebenden Wirkung. Demnach umfasste der Anfechtungsgegenstand bei Beschwerdeerhebung alle diese Punkte, unter Einschluss der im Bericht angeordneten Massnahmen und Fristen.

2.2 Die Beschwerdeführerin beantragte ursprünglich in erster Linie, die "ganze Verfügung vom 16. Dezember 2021 sei integral aufzuheben und es sei anzuordnen, dass die Behörde das Überprüfungsverfahren korrekt zu Ende zu führen" habe. Ebenso stellte sie den Antrag, die Gebühr gemäss Ziffer 5 der angefochtenen Verfügung "auf CHF 21'000 festzulegen oder eventuell angemessen zu reduzieren". Neben den Eventualbegehren betreffend die Aufhebung der Massnahmen M 22 und M 23 beantragt sie die Edition eines Telefonprotokolls und stellt den Antrag auf Kosten- und Entschädigungsfolgen zulasten der Vorinstanz.

Obwohl die Beschwerdeführerin in ihrem Rechtsbegehren beantragt, "die ganze Verfügung [...] sei integral aufzuheben", präzisierte sie in ihrer Eingabe vom 12. April 2022, dass mit dem Eventualbegehren von den in der

angefochtenen Verfügung verlangten Massnahmen lediglich die Massnahmen M 22 und M 23 angefochten seien, nicht aber die übrigen.

Mit der Mitteilung ihres Verzichts auf die staatliche Beaufsichtigung (Sachverhalt Bst. J) präzisierte sie, dass die Anträge betreffend die Massnahmen M 22 und M 23 entfielen, sie aber an ihren Anträgen betreffend die integrale Aufhebung der Verfügung, die Edition des Telefonprotokolls, die Reduktion der vorinstanzlichen Verfahrenskosten sowie die Kosten- und Entschädigungsfolgen des bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahrens festhalte.

2.3 Die angefochtene Verfügung erfolgte im Rahmen einer periodischen Überprüfung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, wie sie in Art. 16 RAG vorgesehen ist. Die angeordneten Massnahmen und die sie flankierenden Neben- und Meldepflichten – mithin der Hauptgegenstand der Verfügung – stützen sich entsprechend auf Art. 16 Abs. 4 RAG. Diese Bestimmung ist auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen anwendbar. Nachdem die Beschwerdeführerin auf ihre Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verzichtet hat, verliert die angefochtene Verfügung mit den bislang noch umstrittenen Massnahmen M 22 und M 23 ihre Grundlage. Aus dem gleichen Grund ist ein allfälliges öffentliches Interesse an der Anordnung oder Weiterführung dieser Massnahmen weggefallen. Denn ohne staatliche Beaufsichtigung ist es der Beschwerdeführerin verwehrt, Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses anzubieten.

Ebenso wie das öffentliche Interesse an der Aufrechterhaltung der angefochtenen Massnahmen entfällt auch das schutzwürdige Interesse an deren rechtmittelmässigen Überprüfung.

2.4 Ein schutzwürdiges Interesse im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG liegt vor, wenn die Beschwerdeführerschaft aus einer allfälligen Aufhebung oder Änderung des angefochtenen Entscheides einen praktischen Nutzen ziehen kann. Insofern muss ihre tatsächliche oder rechtliche Situation durch den Ausgang des Verfahrens in relevanter Weise unmittelbar beeinflusst werden können (vgl. BGE 141 II 14 E. 4.4; 140 II 214 E. 2.1). Ein Interesse gilt in der Regel nur dann als schutzwürdig, wenn es im Urteilszeitpunkt noch aktuell und praktisch ist (vgl. BGE 149 V 49 E. 5.1; BVGE 2009/31 E. 3.1).

Nachdem die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen weggefallen ist, liegt das Entfallen des Interesses in Bezug auf die Frage, ob die Massnahmen M 22 und M 23 pro futuro aufrechterhalten werden, auf der Hand, was auch unter den Parteien unumstritten ist. In Bezug auf die Frage, ob ein Rechtsschutzinteresse auch hinsichtlich der Rechtmässigkeit der Massnahmen besteht, soweit diese für die Dauer der entzogenen aufschiebenden Wirkung der Beschwerde bereits durchgesetzt und vollstreckt waren, ergibt sich im Ergebnis nichts anderes. Soweit die Massnahmen bereits durchgesetzt sind, können sie nicht rückgängig gemacht werden, weshalb es einem entsprechenden Überprüfungsinteresse an der vorausgesetzten Aktualität fehlt. Ein Entscheid über die Rechtmässigkeit bereits durchgesetzter Massnahmen könnte nur noch einen rein theoretischen, feststellenden Charakter haben. Es liegt im vorliegenden Fall keine Ausnahmesituation vor und wird auch nicht von der Beschwerdeführerin geltend gemacht, dass auf das Erfordernis eines *aktuellen* Rechtsschutzbedürfnis ausnahmsweise verzichtet werden könnte, weil sich die gleiche Rechtsfrage immer wieder stellt, aber nie rechtzeitig zur Überprüfung gelangen würde (vgl. BGE 146 II 335 E. 1.3; 141 II 14 E. 4.4; 139 I 206 E. 1.1; 137 I 23 E. 1.3.1; 131 II 361 E. 1.2; BVGE 2013/56 E. 1.3.1 je m.w.H.).

2.5 Demnach kann zusammenfassend festgehalten werden, dass mit dem Wegfall der zum Verfügungszeitpunkt noch existierenden staatlichen Beaufsichtigung das Rechtsschutzinteresse an der Überprüfung der angeordneten Massnahmen mit dem Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung (vgl. Sachverhalt Bst. J) nachträglich weggefallen ist.

2.6 Die angefochtene Verfügung und die Beschwerde werden damit aber nicht vollständig obsolet. So ist die mitangefochtene Kostenaufgabe an die Beschwerdeführerin für das erstinstanzliche Verwaltungsverfahren vom Wegfall des Rechtsschutzinteresses bezüglich der Massnahmen M 22 und M 23 nicht betroffen, weshalb über das Begehren, die Gebühr gemäss Ziffer 5 der angefochtenen Verfügung sei auf Fr. 21'000.– festzulegen oder eventuell angemessen zu reduzieren, zu entscheiden bleibt.

2.7 Aus der formellen Natur des Anspruchs auf rechtliches Gehör ergibt sich, dass entgegen der Auffassung der Vorinstanz auch die Rüge der angeblichen Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin im Zusammenhang mit der Verfahrensabwicklung vor der Vorinstanz zu prü-

fen und zu beurteilen ist, weil eine Aufhebung der angefochtenen Verfügung wegen einer Verletzung des Gehörsanspruches möglicherweise auch die Kostenaufgabe mitumfassen würde.

3.

3.1 Den Hauptantrag auf Aufhebung der Verfügung begründet die Beschwerdeführerin wortreich und wiederholt mit den Rügen, die Verfügung sei unter Verletzung des rechtlichen Gehörs, mithin willkürlich, ergangen; sie beantragt, "[d]ie ganze Verfügung vom 16. Dezember 2021 sei integral aufzuheben und es sei anzuordnen, dass die Behörde das Überprüfungsverfahren korrekt zu Ende zu führen hat, indem sie der Beschwerdeführerin eine Frist von 30 Tagen zur Stellungnahme zur 'Übersicht Feststellungen / Massnahmen' (zugestellt am 22. Oktober 2021) ansetzt, anschliessend eine Schlussbesprechung durchführt und dann nach Abgabe ihres finalen Berichtes eine 30-tägige Frist zur letzten Stellungnahme und Genehmigung durch den Verwaltungsrat der Beschwerdeführerin ansetzt." An diesem Antrag hält sie explizit fest, auch nach ihrem Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung. Aus den vorerwähnten Gründen (vgl. E. 2.7) ist auf die Rüge einzugehen.

3.2 Willkür in der Rechtsanwendung liegt nach ständiger Praxis vor, wenn der angefochtene Entscheid offenbar unhaltbar ist, mit der tatsächlichen Situation in klarem Widerspruch steht, sich nicht auf ernsthafte sachliche Gründe stützen lässt, eine Norm oder einen unumstrittenen Rechtsgrundsatz krass verletzt oder in stossender Weise dem Gerechtigkeitsgedanken zuwiderläuft. Das Gericht hebt einen Entscheid jedoch nur auf, wenn nicht bloss die Begründung, sondern auch das Ergebnis unhaltbar ist. Dass eine andere Lösung ebenfalls als vertretbar oder gar zutreffender erscheint, genügt nicht. Willkürlich ist ein Entscheid ferner dann, wenn ein Gericht oder eine Behörde ohne nachvollziehbare Begründung von der verbindlichen, insbesondere der bundesgerichtlichen, Rechtsprechung abweicht (vgl. BGE 148 I 271 E. 2.1; 148 III 95 E. 4.1 je m.w.H.).

Mit diesen einzelnen Kriterien und Voraussetzungen setzt sich die Beschwerdeführerin in ihren Eingaben nicht auseinander. Vielmehr wirft sie der Vorinstanz in unnötig polemischer Weise mannigfaltige fachliche und sprachliche Inkompetenz vor und übt generelle Kritik am Verfahrensablauf, jeweils unter Beifügung des Wortes "willkürlich". Soweit die Beschwerdeführerin das vorinstanzliche Verfahren in seiner Gesamtheit bemängelt, wird klar, dass es ihr um eine formell-rechtliche Gehörsrüge geht und der

Willkürklage keine eigenständige, über die Gehörsklage hinausgehende Bedeutung zukommt.

3.3 Die Gehörsverletzung erblickt die Beschwerdeführerin zusammengefasst darin, dass die Vorinstanz seit spätestens April 2021 die Situation gekannt habe, dann aber zugewartet und erst im Herbst 2021 Massnahmen ergriffen habe. Weil die Vorinstanz sich durch dieses Vorgehen in selbst verschuldete Zeitnot gebracht habe, sei sie in der Folge gezwungen gewesen, das rechtliche Gehör der Beschwerdeführerin zu beschneiden und habe einen eigentlichen "geheimen Beschleunigungsplan" gefasst und umgesetzt und überdies im Sinne einer von der Beschwerdeführerin als "Mentalreservation" qualifizierten List bewusst verschwiegen, dass der Verfügung die aufschiebende Wirkung entzogen werden soll. Die Vorinstanz habe der Beschwerdeführerin keine rechtskonforme Möglichkeit zur Stellungnahme und auch keine angemessene Frist hierzu eingeräumt – weil jeweils unklar gewesen sei, wie die Massnahmen konkret lauten würden oder diese wieder abgeändert wurden – und es seien auch die betroffenen natürlichen Personen nicht angehört worden. In diesem Zusammenhang steht auch das Editionsbegehren der Beschwerdeführerin betreffend ein Protokoll über ein Telefongespräch zwischen ihr und der Vorinstanz, mit dem sie belegen möchte, dass die Vorinstanz ihr gegenüber die geplante Verfügung oder Teile davon als mangelhaft bezeichnet und ihr eine erhebliche Anpassung der Verfügung in Aussicht gestellt haben soll.

Die Vorinstanz stellt sich demgegenüber im Wesentlichen auf den Standpunkt, sie habe mit der Beschwerdeführerin stets ausreichend kommuniziert. Wie sie es bei ihrer Aufsichtstätigkeit üblicherweise tue, habe sie dabei einen auf Konsens basierenden Ansatz verfolgt, bis sich erwiesen habe, dass mit der Beschwerdeführerin keine erfolgsversprechende Kommunikation mehr zu erwarten sei. Im Ergebnis habe sich die Beschwerdeführerin die lange Dauer des Verfahrens bis zum endgültigen Erlass der Verfügung selbst zuzuschreiben, weil sie selbst diverse Fristverlängerungen beantragt habe und ihre Eingaben jeweils auch hätten gesichtet und eingearbeitet werden müssen.

3.3.1 Zusammengefasst dargestellt lief das vorinstanzliche Verfahren wie folgt ab: Die (turnusgemässe) Überprüfung der Beschwerdeführerin wurde dieser – respektive B. _____ als deren Organ – mit E-Mail vom 19. Oktober 2020 und Schreiben vom 8. Dezember 2020 vorangekündigt und anschliessend Anfang 2021 durchgeführt. Zum Abschluss der Überprüfung

hat die Vorinstanz der Beschwerdeführerin am 19. März 2021 ihre provisorischen Feststellungen zur File Review mit der Möglichkeit zur Stellungnahme bis zum 26. März 2021 zum Sachverhalt zugestellt und ihr in Aussicht gestellt, später – in den Comment Forms – zu den provisorischen Beurteilungen Stellung nehmen zu können. In Gewährung eines Gesuchs der Beschwerdeführerin um (erhebliche) Fristerstreckung stellte die Vorinstanz dieser am 24. März 2021 bereits die Comment Forms zur File Review zu und lud sie ein, innert der erstreckten Frist bis zum 26. Mai 2021 hierzu ebenfalls Stellung zu nehmen. Am 14. April 2021 stellte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin zudem das Comment Form zur Firm Review zu und koordinierte die Frist zur Stellungnahme mit derjenigen zum File Review. Die Beschwerdeführerin reichte ihre Stellungnahmen am 26. Mai 2021 ein. Am 11. Juni 2021 schloss die Vorinstanz den Comment-Form-Schriftenwechsel ab und stellte der Beschwerdeführerin die Comment Forms in einer bereinigten Version und in einer Version im Änderungsmodus zu, welche die darin vorgenommenen Änderungen auswies. Vor der Schlussbesprechung vom 5. Juli 2021 stellte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin am 30. Juni 2021 eine Übersicht ihrer Feststellungen zu und forderte sie auf, dazu eine Ursachenanalyse abzugeben und Vorschläge für die zu treffenden Massnahmen zu formulieren. Dieser Aufforderung kam die Beschwerdeführerin innert erstreckter Frist am 3. August 2021 nach. Am 22. Oktober 2021 stellte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin den Berichtsentwurf zu, der sowohl die Feststellungen als auch die von der Vorinstanz angepeilten und ausformulierten Massnahmen enthielt (und hierzu wiederum neben der bereinigten Version eine Übersicht im Änderungsmodus). Überdies gab sie ihr Gelegenheit zur Stellungnahme zum Berichtsentwurf und nannte Terminvorschläge für eine Schlussbesprechung. Aufgrund von Unstimmigkeiten über den Inhalt des Berichts, die Termine und das weitere Vorgehen fand am 3. November 2021 eine Telefonkonferenz zwischen B. _____ als Organ der Beschwerdeführerin und der Vorinstanz statt. Nach diesem Gespräch fasste die Vorinstanz in einem Brief vom 8. November 2021 den Gesprächsinhalt zusammen (die Beschwerdeführerin sei mit der Massnahme M 22 nicht einverstanden gewesen), stellte eine neue Fassung der Massnahmen M 22 und M 23 in Aussicht mit, sagte die Schlussbesprechung ab und setzte der Beschwerdeführerin eine Frist zur Stellungnahme bis zum 22. November 2021 an, die sie als nicht erstreckbar bezeichnete. Ein Fristerstreckungsgesuch der Beschwerdeführerin vom 17. November 2021 – das auch inhaltliche Ausführungen enthielt – lehnte die Vorinstanz ab, sagte aber zu, dass Eingaben bis zum 8. Dezember 2021 entgegengenommen würden. Zwei weitere Fristerstreckungsgesuche der Beschwerdeführerin vom 22. November

2021 und vom 3. Dezember 2021 wies die Vorinstanz ebenfalls ab. Am 8. Dezember 2021 reichte die Beschwerdeführerin eine Stellungnahme zum Überprüfungsbericht ein. Am 16. Dezember 2021 erliess die Vorinstanz die angefochtene Verfügung.

3.3.2 Inhaltlich ergibt ein Vergleich der erwähnten, von der Vorinstanz zugestellten Dokumente mit dem endgültigen Bericht vom 16. Dezember 2021, dass die im März resp. April 2021 zugestellten Comment Forms schon sämtliche später im Bericht gemachten Feststellungen mit weitgehend vollständiger Begründung thematisierten. Nachfolgende Anpassungen in textlicher oder inhaltlicher Form waren in den meisten Fällen geringfügige Umformulierungen, Ergänzungen oder Verschiebungen. Die einzige grössere Änderung betraf den Ausbau des Umfangs der Begründung zur Feststellung 6c (Goodwill), die erst in den Berichtsentwurf vom Oktober 2021 Eingang fand. Ebenfalls in diesem Berichtsentwurf wurden erstmals die Massnahmen genannt, welche die Vorinstanz aufgrund ihrer Einschätzung, dass die von der Beschwerdeführerin selbst vorgeschlagenen Massnahmen unzureichend seien, formuliert hatte.

3.3.3 Mit Bezug auf die in der Folge hauptsächlich umstrittenen Massnahmen M 22 und M 23 ergibt ein Vergleich der im Berichtsentwurf vom 22. Oktober 2021 vorgeschlagenen Formulierung mit derjenigen, die schliesslich in den Bericht und die Verfügung vom 16. Dezember 2021 aufgenommen wurde (und die der Beschwerdeführerin schon im Brief vom 8. November 2021 mitgeteilt wurde), dass die Anpassung sich lediglich auf eine sprachliche Klärung durch die Verschiebung eines Teilsatzes sowie die Vermeidung einer Wiederholung beschränkte. Damit wurde klargestellt, dass die Massnahmen sich stets jeweils nur auf die Erbringung von "gesetzlichen Revisionsdienstleistungen für Gesellschaften des öffentlichen Interesses" bezogen. Dieser Vergleich zeigt auch, dass die Formulierung der Massnahmen weder im Entwurf vom 22. Oktober 2021 noch in der definitiven Fassung unklar ist. Die Massnahmen sind vielmehr in beiden Fassungen aus sich selbst heraus verständlich. Zwar besteht in der ursprünglichen Fassung der M 22 eine Verdoppelung des Wortes "Einfluss" und in der Massnahme M 23 zweimal ein Fallfehler (Nominativ statt Akkusativ). Diese Makel stellen jedoch nur geringfügige Redaktionsversehen dar und vermögen den Sinn des Texts, wie er verstanden werden muss, nicht zu beeinflussen.

3.4 Der Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich aus Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April

1999 (BV, SR 101) sowie aus den diesen verfassungsmässigen Anspruch konkretisierenden Bestimmungen auf tieferer Normstufe (Art. 13 Abs. 2 und 3 der Verordnung vom 17. März 2008 der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen [ASV-RAB, SR 221.302.33] i.V.m. Art. 16 Abs. 3 RAG sowie Art. 26 ff. VwVG). Gemäss dieser Bestimmung gibt die Aufsichtsbehörde dem Revisionsunternehmen Gelegenheit, zum Überprüfungsbericht in der Regel innert 30 Tagen Stellung zu nehmen. Die Praxis hält zum Anspruch auf rechtliches Gehör in allgemeiner Weise fest, dass er einerseits der Sachaufklärung dient, andererseits ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht beim Erlass eines Entscheids ist, welcher in die Rechtsstellung des Einzelnen eingreift. Dazu gehört insbesondere das Recht des Betroffenen, sich vor Erlass eines solchen Entscheids zur Sache zu äussern, erhebliche Beweise beizubringen, Einsicht in die Akten zu nehmen, mit erheblichen Beweisanträgen gehört zu werden und an der Erhebung wesentlicher Beweise entweder mitzuwirken oder sich zumindest zum Beweisergebnis zu äussern, wenn dies geeignet ist, den Entscheid zu beeinflussen. Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst als Mitwirkungsrecht somit alle Befugnisse, die einer Partei einzuräumen sind, damit sie in einem Verfahren ihren Standpunkt wirksam zur Geltung bringen kann (vgl. BGE 149 I 153 E. 2.2; 147 I 433 E. 5.1; 145 I 167 E. 4.1; 144 I 11 E. 5.3; 142 I 86 E. 2.2; 140 I 99 E. 3.4; 135 II 286 E. 5.1). Ebenfalls aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken, wobei es im Übrigen ausreichen kann, wenn sich die Begründung implizit aus den einzelnen Erwägungsgründen des Entscheids ergibt (vgl. BGE 146 II 335 E. 5.1; 143 III 65 E. 5.2; 141 V 557 E. 3.2.1; 138 I 232 E. 5.1). Dabei verlangt das rechtliche Gehör weder, dass zu jedem weiteren Entwurf einer Verfügung erneut die Möglichkeit zur Stellungnahme eingeräumt werden muss, noch dass die Adressatin der Verfügung dieser im Vorfeld zustimmen muss (vgl. BGE 132 II 257 E. 4.2). Das rechtliche Gehör bezieht sich in erster Linie auf die Erstellung des Sachverhalts; zu Fragen der beabsichtigten Rechtsanwendung muss das rechtliche Gehör nur gewährt werden, wenn die Rechtsanwendung überraschend erfolgt oder die Behörde beabsichtigt, sich auf eine Norm abzustützen, mit deren Anwendung keine der Parteien rechnen musste (vgl. BGE 145 I 167 E. 4.3; 131 V 9 E. 5.4.1; Urteil des BGer 4A_378/2022 vom 30. März 2023 E. 7). Schliesslich kann eine – nicht besonders schwerwiegende – Verletzung des rechtlichen Gehörs ausnahmsweise als geheilt

gelten, wenn die betroffene Person sich vor einer Beschwerdeinstanz äussern kann, welche die Frage mit der gleichen Kognition überprüft, und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf und damit zu unnötigen Verzögerungen führen würde, die mit dem (der Anhörung gleichgestellten) Interesse der betroffenen Partei an einer beförderlichen Beurteilung der Sache nicht zu vereinbaren wären (vgl. BGE 144 III 394 E. 4.4; 138 II 77 E. 4; 133 I 201 E. 2.2).

3.5 Aus den Akten lässt sich die von der Beschwerdeführerin behauptete Verfahrensverschleppung durch die Vorinstanz in der "ersten Phase" des Verwaltungsverfahrens bis zum 22. Oktober 2021 nicht erkennen. Insbesondere als haltlos erweisen sich die Vorhalte, die Vorinstanz habe sich selbst in Zeitnot gebracht oder "das Dossier schlicht und einfach inkompetent schleifen lassen", wie die Beschwerdeführerin vorbringt. Vielmehr hat die Vorinstanz unter Wahrung der Mitwirkungsmöglichkeiten der Beschwerdeführerin das Verfahren in durchaus vertretbarer Geschwindigkeit vorangetrieben. Dabei fällt auf, dass die Beschwerdeführerin selbst Friststreckungsgesuche gestellt und Abwesenheiten geltend gemacht hat, was ebenfalls zur – gemessen an der Komplexität der Sache ohnehin nicht übermässigen – Dauer des Verfahrens beigetragen hat. Für die "zweite Phase", ab dem 22. Oktober 2021, wirft die Beschwerdeführerin der Vorinstanz einen Wechsel von der Verfahrensverschleppung zu einem "geheimen Beschleunigungsplan" vor. Tatsächlich ist erkennbar, dass die Vorinstanz dabei stärker auf den zeitnahen Erlass der Verfügung drängte. Von einem eigentlichen, geschweige denn geheimen Beschleunigungsplan kann aber keine Rede sein. Die Frist, innert der die Vorinstanz die Massnahmen (insbesondere M 22 und M 23) umgesetzt haben wollte, war bereits aus dem Berichtsentwurf vom 22. Oktober 2021 ersichtlich. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass die Beschwerdeführerin ab diesem Datum Kenntnis des wesentlichen Inhalts der Feststellungen, Massnahmen und Fristen der beabsichtigten Verfügung und damit im Ergebnis ausreichend Zeit zur Stellungnahme hatte, insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass sie sich im gesamten vorherigen Verfahrensverlauf bereits ausgiebig zu allen Zwischenschritten äussern konnte, was sie denn auch tat.

Es ist allerdings nicht von der Hand zu weisen, dass die Akten im Gesamtverlauf des Verfahrens zusehends verhärtete Fronten zwischen der Vorinstanz und der Beschwerdeführerin ausweisen und es die Vorinstanz war, die schliesslich durch Absage der Schlussbesprechung und Ansetzung einer letzten Frist zur Stellungnahme das Verfahren beschleunigte. Der den

Anspruch auf rechtliches Gehör im vorliegenden Verfahren konkretisierende Art. 13 Abs. 3 ASV-RAB sieht explizit die Zustellung des Berichtsentwurfs an das beaufsichtigte Revisionsunternehmen vor und verlangt, hierzu eine "angemessene Frist, in der Regel 30 Tage", anzusetzen. Keine konkrete strengere Verpflichtung ergibt sich aus den Verfahrensvorschriften von Art. 29 ff. VwVG oder der in E. 3.4 geschilderten Praxis. Mit der Zustellung des Berichtsentwurfs vom 22. Oktober 2021 und der Absage der Schlussbesprechung am 8. November 2021 bestehen zwar gedrängte zeitliche Verhältnisse, doch könnte die Frist nach dem Wortlaut der Verordnung auch kürzer als 30 Tage ausfallen, solange sie angemessen bleibt. Unter diesen Umständen ist daher jedenfalls mit der Zusage der Vorinstanz, Eingaben bis zum 8. Dezember 2021 entgegenzunehmen, davon auszugehen, dass die Beschwerdeführerin insgesamt ausreichend Gelegenheit hatte, sich zum Berichtsentwurf zu äussern.

3.6 Sodann ist die Beschwerdeführerin der Auffassung, aufgrund der komplizierten Formulierung, der sprachlichen Unklarheit und diverser Fehler habe sie die Verfügung nicht umfassend einschätzen und sich entsprechend auch nicht ausreichend dazu äussern können. Ausserdem habe die Vorinstanz in einem Telefongespräch zugegeben, dass die Massnahmen noch präzisiert würden. Schliesslich habe die Vorinstanz insgeheim geplant, der Verfügung die aufschiebende Wirkung zu entziehen, dies aber im Vorfeld bewusst nicht gesagt.

3.6.1 Nachdem die Akten deutlich machen (vorstehend E. 3.3.2), dass der wesentliche Inhalt der Feststellungen bereits in den Comment Forms vom März/April 2021 weitgehend unverändert vorlag, ist die von der Beschwerdeführerin behauptete mangelnde Äusserungsmöglichkeit nicht erkennbar. Dass die Feststellungen der Vorinstanz wohlverständlich waren, zeigt sich im Übrigen nicht zuletzt darin, dass die Beschwerdeführerin in den Comment Forms offenbar keine Schwierigkeiten hatte, dazu Stellung zu nehmen, wobei sie sich erkennbar damit auseinandersetzte. Wie dargelegt, erfolgten zudem keine markanten Anpassungen mehr, welche die Beschwerdeführerin vor neue Tatsachen gestellt hätten, und selbst die noch vorgenommenen geringfügigen Änderungen hat die Vorinstanz gegenüber der Beschwerdeführerin nachvollziehbar durch Dokumente im Änderungsmodus dokumentiert.

3.6.2 Gleiches gilt für die Massnahmen. Zwar formulierte die Vorinstanz diese erst im Entwurf vom 22. Oktober 2021 aus. Die inhaltliche Betrachtung

tung der Massnahmen (vorstehend E. 3.3.3) ergab aber keine wesentlichen Unklarheiten, weder durch die Formulierung noch durch die von der Vorinstanz vorgenommene Anpassung. Auch aus diesem Grund ist demnach keine Verletzung des rechtlichen Gehörs in dem Sinne, dass die Beschwerdeführerin nicht gewusst hätte, wozu sie Stellung nehmen müsste, auszumachen.

3.6.3 Vor diesem Hintergrund erscheint die von der Beschwerdeführerin beantragte Edition des Protokolls der Telefonkonferenz (vgl. die Rz. 27 der Replik vom 12. April 2022 sowie den Verfahrens Antrag in der Triplik vom 11. Juli 2022 und der Quintuplik vom 13. Oktober 2022), an dem die Beschwerdeführerin auch nach ihrem Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung explizit festhält, als nicht beweisheblich. Die Beschwerdeführerin beantragt, bei der Vorinstanz unter Strafandrohung nach Art. 292 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB SR 311.0) "das Protokoll zur Telefonkonferenz vom 3. November 2021" zu edieren. Sie versucht mit dem verlangten Schriftstück zu belegen, dass die Vorinstanz selbst ihren Verfügungsentwurf als unklar bezeichnet habe, indem sie ausgeführt habe, dass dieser noch präzisiert werden müsse. Dass offenbar eine Präzisierung angekündigt war und in der Folge auch vorgenommen wurde, ist in den Akten bereits ersichtlich (vgl. das Schreiben der Vorinstanz vom 8. November 2021, zweiter Absatz). Was die Beschwerdeführerin darüber hinaus mit dem Protokoll noch belegen und zu ihren Gunsten ableiten möchte, ist nicht ersichtlich. Die Berücksichtigung des gestellten Beweisantrages liesse deshalb nicht erwarten, dass sich an der Einschätzung zum rechtlichen Gehör etwas ändern könnte.

Wie sich gezeigt hat (vorstehend E. 3.3.3), war der Verfügungsentwurf gerade *nicht* unklar und wick die Vorinstanz in der Folge von dieser Fassung auch kaum ab; die Präzisierung war also bloss untergeordneter Natur. Der wesentliche Inhalt des der Beschwerdeführerin unterbreiteten Entwurfs blieb somit bestehen und war ihr mithin bekannt. Überdies bezieht sich das rechtliche Gehör in erster Linie auf die sachverhaltlichen Feststellungen der Vorinstanz, nicht auf ihre rechtliche Würdigung oder gar die sprachliche Formulierung der Verfügung, weshalb die sprachliche Präzisierung schon an sich völlig ungeeignet wäre, eine Gehörsverletzung zu begründen. Es ist damit nicht ersichtlich, welchen Erkenntnisgewinn eine weitere Dokumentation des fraglichen Telefongesprächs bieten könnte, weshalb der Antrag auf Edition des Protokolls, soweit ein solches überhaupt existiert und nicht als internes Dokument der Vorinstanz (wie diese geltend macht) zu

qualifizieren wäre, nicht erforderlich ist und in antizipierter Beweiswürdigung darauf verzichtet werden kann (vgl. BGE 144 II 427 E. 3.1.3; 141 I 60 E 3.3; Urteil des BGer 2C_733/2012 vom 24. Januar 2013 E. 3.2.3).

3.6.4 Der Entzug der aufschiebenden Wirkung, der gemäss Beschwerdeführerin von der Vorinstanz im Sinne einer "Mentalreservation" im Vorfeld bewusst verschwiegen worden sei, begründet ebenfalls keine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Zwar lassen sich den Akten in der Tat keine Hinweise auf eine Kommunikation über die Modalitäten der aufschiebenden Wirkung entnehmen, allerdings waren die Fristen für die Massnahmen und damit der geplante Zeitpunkt ihres Inkrafttretens bereits seit dem Entwurf vom 22. Oktober 2021 bekannt und unverändert. Damit lag angesichts des kurzen Zeitraums zwischen der Verfügung und der beabsichtigten Frist für die Durchsetzung der verschiedenen Massnahmen durchaus in der Luft, dass die Vorinstanz in der Verfügung einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung entziehen würde. Zu berücksichtigen ist zudem, dass es sich bei der Entscheidung über den Entzug der aufschiebenden Wirkung um eine Rechtsfrage handelt. Da sich das rechtliche Gehör, wie ausgeführt, primär auf die Erstellung des Sachverhalts bezieht und die Entscheidung über die aufschiebende Wirkung – eine Frage der Rechtsanwendung – nicht als überraschend bezeichnet werden kann, ist diese praxismässig nicht geeignet, eine Gehörsverletzung zu begründen (vorstehend E. 3.4).

3.7 Schliesslich ist keine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin ersichtlich, wenn die Vorinstanz die von den Massnahmen M 22 und M 23 miterfassten natürlichen Personen als solche nicht vorgängig anhörte und diese, in Kenntnis der gegenüber der Beschwerdeführerin getroffenen Massnahmen, auch nicht Parteistellung verlangten. Immerhin – wenn auch für den Gehörsanspruch der Beschwerdeführerin nicht entscheidend – war B. _____ als Organ ohnehin immer in die Kommunikation involviert und zeigen die Akten, dass die Vorinstanz der Beschwerdeführerin anbot, auch C. _____ an die Schlussbesprechung der File Review mitzunehmen, anlässlich derer er sich hätte äussern können.

3.8 In einer Gesamtsicht ist dem rechtlichen Gehör der Beschwerdeführerin Genüge getan, weil die konkret gegebenen Mitwirkungsmöglichkeiten ausreichend waren und eine effektive Wahrnehmung der Mitwirkungsrechte erlaubten, wie dies praxismässig erforderlich ist (vorstehend E. 3.4). Die Beschwerdeführerin hat sich in mehreren Eingaben und ausführlich zu den ihr vorgehaltenen Feststellungen und auch zu den von der

Vorinstanz formulierten Massnahmen geäussert. Entgegen den Behauptungen der Beschwerdeführerin sind keinerlei Hinweise auszumachen, wonach die Vorinstanz die Einwände der Beschwerdeführerin nicht ernstgenommen hätte. Überdies ist in diesem Zusammenhang festzuhalten, dass das Erreichen einer materiellen Einigung auch nicht erforderlich ist. Denn bei der Vorinstanz handelt es sich um eine Aufsichtsbehörde, die zwar aus Gründen der Akzeptanz, Effektivität und Effizienz ihrer Tätigkeit möglichst auf eine verhandlungsmässige und einvernehmliche Arbeitsweise setzt. Sie ist jedoch eine hoheitlich handelnde Behörde und die einvernehmliche Arbeitsweise des Vorbereitungsverfahrens vermag auch nichts am definitivonsgemäss einseitig-hoheitlichen Charakter der Verfügung zu ändern (zum sog. materiellen Verfügungsbegriff vgl. BVGE 2021 IV/1 E. 2.4.4). Sofern mithin die Vorinstanz einen Konsens nicht erzielen kann, steht es ihr frei, ihre Verfügung einseitig zu erlassen; in diesem Sinne besteht kein Genehmigungsvorbehalt der Beaufsichtigten. In tatsächlicher Hinsicht ergibt sich für die Gesamtbetrachtung das Bild, dass die Beschwerdeführerin – zumindest – vom 19. März 2021 bis zum 22. Oktober 2021 (also 217 Tage oder knapp über 7 Monate) Kenntnis vom wesentlichen Inhalt des Sachverhalts und der gegen sie und ihre Mitarbeitenden erhobenen Vorwürfe hatte und sich mehrfach äusserte. Zwischen dem 22. Oktober und dem 8. Dezember 2021 (also währen 47 Tagen oder eineinhalb Monaten) kannte sie zudem den Wortlaut der konkret umstrittenen Massnahmen und konnte dazu Stellung nehmen. Daher ist auch in einer Gesamtsicht die Mitwirkungsmöglichkeit als wirksam zu qualifizieren.

3.9 Zusammenfassend ergibt sich, dass keine Verletzung des rechtlichen Gehörs der Beschwerdeführerin und kein willkürliches Vorgehen der Vorinstanz vorliegen. Die Vorinstanz hat ihr Verfahren vielmehr korrekt durchgeführt und korrekt abgeschlossen. Der Hauptantrag der Beschwerdeführerin, die Verfügung integral aufzuheben und das Verfahren zwecks ordentlicher Fertigstellung an die Vorinstanz zurückzuweisen, ist damit abzuweisen.

3.10 Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Beschwerdeführerin im Verfahren vor dem mit voller Kognition ausgestatteten Bundesverwaltungsgericht ebenfalls die Möglichkeit hatte, sich zu allen sich stellenden Fragen zu äussern. Sie hat diese Möglichkeit denn auch genutzt und sich in mehreren Eingaben auf insgesamt deutlich über dreihundert Seiten zur angefochtenen Verfügung geäussert. Selbst wenn man von einer Gehörsverletzung ausgehen wollte, wäre zu berücksichtigen, dass diese praxisgemäss geheilt werden kann, wenn der Mangel nicht schwer

wiegt, durch die Rechtsmittelinstanz kompensiert wird und die obere Instanz die von der Gehörsverletzung betroffenen Aspekte mit derselben Kognition überprüfen kann wie die Vorinstanz (vorstehend E. 3.4), was vorliegend der Fall ist. Angesichts des Umstandes, dass in casu keine Gehörsverletzung vorliegt, ist auf diese Thematik jedoch nicht weiter einzugehen.

4.

Nachdem sich die Gehörsrüge als unbegründet erweist und der Hauptantrag abzuweisen ist, bleibt noch über die umstrittenen Kosten des Verfahrens vor der Vorinstanz zu entscheiden,

4.1 Die Beschwerdeführerin beantragt, die ihr in der Verfügung auferlegte Gebühr auf Fr. 21'000.– festzulegen oder eventuell angemessen zu reduzieren.

4.2 In Ziffer 5 der angefochtenen Verfügung auferlegte die Vorinstanz der Beschwerdeführerin eine Gebühr von Fr. 84'000.–. Diese Summe ergebe sich aus einem Tagessatz von Fr. 1'500.– und dem Aufwand von 471 Stunden (entsprechend 56 Tagen). Die Beschwerdeführerin bringt dagegen vor, diese Kosten seien nicht belegt und auch unplausibel. So brauche die Vorinstanz für die Review fast doppelt so lange wie sie, die Beschwerdeführerin, für das eigentliche Mandat gebraucht habe und verrechne entsprechend auch eine höhere Summe, als sie selbst der D. _____ AG als Honorar für das gegenständliche Mandat verrechnet habe. Daher sei die umstrittene Gebühr analog zu den Vorjahren auf Fr. 21'000.– festzusetzen.

4.2.1 Mit ihrer Vernehmlassung reichte die Vorinstanz eine detaillierte Kostenaufstellung ein, die insgesamt 679.88 Stunden ausweist, wovon 470.94 Stunden oder umgerechnet 56.06 Tage der Beschwerdeführerin verrechnet, mithin 208.94 Stunden nicht verrechnet worden seien. Zur Begründung führt sie aus, der hohe Aufwand sei einerseits dem grösseren Umfang des Berichts und der darin enthaltenen Feststellungen geschuldet, andererseits auch direkt der Beschwerdeführerin zuzuschreiben, weil sowohl ihre Arbeitspapiere unübersichtlich als auch ihre Eingaben umfangreich und unstrukturiert gewesen seien. Daher habe die Bearbeitung besonders viel Zeit in Anspruch genommen. Zudem hinke der Vergleich der Beschwerdeführerin mit ihrem eigenen Honorar, da gerade der Anlass für die Beanstandungen sei, dass sie jene Prüfungen nicht mit der erforderlichen Sorgfalt vorgenommen habe. Auch der Vergleich mit den Gebühren für die bis-

herigen Überprüfungen hinke, weil dort weniger gravierende Mängel festgestellt worden seien und die Beschwerdeführerin sich kooperativer verhalten habe, was auch eine effizientere Bearbeitung erlaubt habe.

4.2.2 Die Beschwerdeführerin entgegnet, auch anhand der eingereichten Stundenmeldung lasse sich der Aufwand nicht rechtfertigen und nennt verschiedene Arbeitsschritte, die ihres Erachtens zu viel Zeit in Anspruch genommen hätten, insbesondere seien beispielsweise insgesamt 103.2 Stunden für das Erstellen und Anpassen von Berichten aufgeschrieben worden, was für eine Verfügung von 30 Seiten unglaublich sei. Sie widerspricht auch der Begründung der Vorinstanz zum vergleichsweise hohen Aufwand, denn andere Personen hätten mit der Struktur der Arbeitspapiere keine Probleme gehabt, was nur die Unerfahrenheit der Vorinstanz belege. Zudem stamme die Struktur im Comment-Form-Verfahren von der Vorinstanz selbst und sie beurteile diese als mangelhaft und kompliziert. Es sei auch inakzeptabel, wenn die Vorinstanz die Gebührenhöhe am Kooperationsverhalten der Beschwerdeführerin ausrichte. Sie beantragt die Edition der Notiz gemäss Stundenaufschreibung vom 21. Oktober 2021 und detailliertere Stundenaufzeichnungen zur Plausibilisierung des Gesamtaufwands.

4.2.3 Die Vorinstanz nimmt in ihrer Quadruplik in den Ziffern 10.1-10.16 ausführlich Stellung zu den von der Beschwerdeführerin gerügten Arbeitsschritten.

4.3 Nach dem Gesagten bestreitet die Beschwerdeführerin die grundsätzliche Zulässigkeit der Kostenaufgabe zu Recht nicht, sondern bezeichnet die von der Vorinstanz verrechneten Stunden als exorbitant und unverhältnismässig. Mithin sind weder die Gebühr als solche und ihre Rechtsgrundlage (Art. 21 RAG i.V.m. Art. 39 Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsverordnung, RAV, SR 221.302.3]) noch die Gebührenpflicht der Beschwerdeführerin, noch der Modus der Bemessung der Gebühr (Berechnung nach Zeitaufwand mit einem Tagessatz von Fr. 1500.–), sondern lediglich die der Berechnung zugrundeliegende Anzahl aufgewendeter Stunden strittig.

4.4 Die von der Vorinstanz eingereichte Auflistung der Arbeitsstunden weist einen ausreichenden Detaillierungsgrad auf, so dass das Bundesverwaltungsgericht im Zusammenhang mit den vorliegenden Akten eine Beurteilung des vorinstanzlichen Arbeitsaufwandes vornehmen kann. Es ist im

Einzelnen aufgeführt, welche Arbeiten zu welcher Zeit durch welche Person ausgeführt wurden.

4.5 Zu den von der Beschwerdeführerin explizit bemängelten Einzelpositionen entgegnet die Vorinstanz, dass die Aufschreibungen der gerügten Position nicht nur von einer, sondern von zwei Personen vorgenommen worden seien, wie sich aus der Stundenauflistung ergebe, womit keine Person vergessen worden sei und die entsprechenden Stunden auch Vor- und Nachbereitungen sowie das Anfertigen weiterer Dokumente enthalten würden. Der entsprechenden Rüge der Beschwerdeführerin entgegnet sie sodann, dass der Sanktionsantrag der SER nicht nur habe gelesen, sondern auch mit den eigenen Akten abgeglichen werden müssen. Sie weist darauf hin, dass das Mail der Beschwerdeführerin, dessen Existenz diese bestreitet, bei den Akten liegt. Die Vorinstanz räumt aber ein, dass bei einer Erfassung unvollständig wiedergegeben worden sei, welche zusätzlichen Arbeitsschritte dadurch noch ausgelöst worden seien.

Diese Ausführungen der Vorinstanz sind nachvollziehbar und überzeugend. Die von der Vorinstanz im Einzelnen genannten zusätzlichen Schritte sind plausibel und auch vom zeitlichen Aufwand her nicht zu beanstanden.

4.6 Zur Rüge, 103.2 Stunden für die Erstellung von Berichten sei angesichts des Umfangs des Überprüfungsberichts zu viel, entgegnet die Vorinstanz, dass der Entwurf laufend habe ergänzt werden müssen, weil der zuständige Mitarbeiter weitere Arbeiten anderer Personen habe berücksichtigen müssen und auch die Ergebnisse des Comment-Form-Schriftenwechsels eingearbeitet sowie zuhanden der Beschwerdeführerin jeweils Vergleichsdokumente hätten erstellt werden müssen.

Nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts erscheinen die aufgeschriebenen Stunden, die gut 12 Arbeitstagen entsprechen, angesichts der genannten Arbeiten, des Umfangs des Berichts, der Dauer des vorinstanzlichen Verfahrens und der Komplexität der Sache nicht als übermässig. Eine Edition zusätzlicher, noch detaillierterer Tätigkeitsnachweise des betreffenden Mitarbeiters der Vorinstanz erübrigt sich vor diesen Hintergrund (vgl. zu den Voraussetzungen der antizipierten Beweiswürdigung vorstehend E. 3.6.3).

4.7 Es ergeben sich aufgrund der Leistungsübersicht zudem keine Anhaltspunkte dafür, dass nicht effektiv angefallener Zeitaufwand, unnötige oder

verfahrensfremde Leistungen in die auferlegten Kosten einbezogen worden wären. Diese vermutungsweise geäußerten Befürchtungen der Beschwerdeführerin finden in den Akten keine Stütze. Die einzelnen Arbeitsschritte sind vielmehr ausreichend belegt und je plausibel. Der Aufwand der Vorinstanz ist demnach als ausgewiesen zu beurteilen. Dieser erscheint einerseits angesichts des Umfangs der Akten, der erforderlichen Prüfungen und Feststellungen, der beschwerdeführerischen Eingaben, der Komplexität des Falles und der Detailfragen revisionstechnischer Natur, deren Beurteilung im vorliegenden Urteil nun nicht mehr zu thematisieren ist, in ihrer Gesamtsicht und -würdigung zudem nicht als überhöht, sondern als durchaus angemessen. Die vorinstanzliche Rechtfertigung sieht den Grund des erhöhten Aufwands auch in den teils umfangreichen und unstrukturierten Eingaben der Beschwerdeführerin. Damit bezieht sie sich, was den Umfang und die Strukturierung anbelangt, entgegen der beschwerdeführerischen Darstellung nicht schwergewichtig auf die der überprüften Revision zugrunde liegenden Unterlagen. Die Vorbringen der Vorinstanz sind aktenkundig belegt und stimmen mit dem Prozessverhalten der Beschwerdeführerin überein. Im Übrigen sind entgegen der Behauptung der Beschwerdeführerin keine ernsthaften Anhaltspunkte auszumachen, wonach die Höhe der Gebühr an ihrem Kooperationsverhalten gemessen wurde. Unter diesen Umständen ist die Höhe der Gebühr von Fr. 84'000.– nicht zu beanstanden.

4.8 Die Rüge, wonach die nicht verrechenbaren 208.94 Stunden zeigen würden, dass sich die Vorinstanz ihrer Unzulänglichkeiten bezüglich des übrissenen Gesamtaufwandes bewusst sei, geht nicht über die pauschale Kritik an der Höhe der Gebühren hinaus. Die Vorinstanz setzt der Kritik der Beschwerdeführerin zudem detaillierte und nachvollziehbare Ausführungen zur Plausibilisierung des Aufwands entgegen.

4.9 Zusammenfassend zeigt sich, dass die Beschwerdeführerin mit ihren Vorbringen gegen die Höhe der ihr für die angefochtene Verfügung auferlegten Gebühr nicht durchdringt und die Beschwerde auch in diesem Punkt abzuweisen ist.

5.

Gesamthaft erweist sich die Beschwerde in Bezug auf alle Anträge, welche sich nicht als gegenstandslos erweisen, als unbegründet. Sie ist abzuweisen.

6.

6.1 Zur Verteilung der bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahrenskosten ist auf den Verfahrensausgang abzustellen. Die Beschwerdeführerin unterliegt mit ihrem Hauptantrag, die gesamte Verfügung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuweisen. Mit ihrem Antrag zur Reduktion der vorinstanzlichen Kosten unterliegt sie ebenfalls.

6.2 Mit dem Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung entfiel das Interesse an der Überprüfung der Massnahmen, welche den materiellen Hauptteil der angefochtenen Verfügung ausmachten (vorstehend E. 2.3). Mit diesem Verzicht auf die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tritt prozessual eine Sachlage ein, die mit einem teilweisen Rückzug der Beschwerde vergleichbar ist, was praxisgemäss zur Gegenstandslosigkeit und einer direkten Kostenaufgabe im Sinne des Unterliegens führt (Art. 63 Abs. 1 VwVG; vgl. Abschreibungsentscheid des BVerger B-3196/2022 vom 3. August 2023; zur analogen Rechtslage vor Bundesgericht vgl. Urteil des BGer 2C_883/2019 vom 14. Februar 2020 E. 2.3 m.w.H.). Bei eingetretener Gegenstandslosigkeit werden die Verfahrenskosten in der Regel jener Partei auferlegt, deren Verhalten die Gegenstandslosigkeit bewirkt hat (Art. 5 VGKE). Im vorliegenden Fall hat der einseitig getroffene Entscheid der Beschwerdeführerin, auf die staatliche Beaufsichtigung zu verzichten, die Gegenstandslosigkeit bewirkt, weshalb auch diesbezüglich die Beschwerdeführerin die Kosten trägt.

6.3 Demnach ist die Beschwerdeführerin im Kostenpunkt als vollständig unterliegend zu betrachten. Entsprechend sind ihr die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG) und hat sie keinen Anspruch auf Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG e contrario). Die Spruchgebühr richtet sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4^{bis} Bst. a VwVG). Vorliegend gestaltete sich das sehr weit fortgeschrittene Beschwerdeverfahren als aufwändig, in erster Linie bedingt durch die grosse Zahl sowie unnötig weitschweifig und inhaltlich sich wiederholenden Eingaben der Beschwerdeführerschaft. Das VwVG oder das VGG enthalten keine mit Art. 42 Abs. 6 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110) vergleichbare Norm, weshalb ungebührliche oder übermässig weitschweifige Eingaben nicht ohne Weiteres zur Änderung oder Kürzung zurückgewiesen werden können.

6.4 Abgesehen vom abgewiesenen Aufhebungsantrag blieb nach dem Verzicht auf die staatliche Beaufsichtigung im Wesentlichen über die umstrittenen vorinstanzlichen Verfahrenskosten zu entscheiden, womit eine Streitigkeit mit Vermögensinteresse vorliegt. Gestützt auf die vorgenannten Kriterien (insbesondere den Umfang der Streitsache und die Art der Prozessführung der Parteien) rechtfertigt es sich im vorliegenden Fall, die Verfahrenskosten auf den einschlägigen Höchstwert gemäss Art. 4 VGKE festzusetzen, mithin auf Fr. 7'000.–, und entsprechend dem Verfahrensausgang der Beschwerdeführerin aufzuerlegen. Dazu ist der von ihr geleistete Kostenvorschuss zu verwenden, der ihr, soweit darüber hinausgehend, zurückzuerstatten ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird, soweit sie nicht gegenstandslos geworden ist, abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 7'000.– werden der Beschwerdeführerin auferlegt. Nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils wird dieser Betrag dem geleisteten Kostenvorschuss entnommen und der Restbetrag von Fr. 5'000.– der Beschwerdeführerin zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an die Beschwerdeführerin und die Vorinstanz.

Der vorsitzende Richter:

Der Gerichtsschreiber:

Francesco Brentani

Benjamin Märkli

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). 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: 19. Dezember 2023

Zustellung erfolgt an:

- die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde; Beilage: Doppel der Eingabe vom 18. Dezember 2023)