



Urteil vom 30. November 2020

Besetzung

Richter Daniel Willisegger (Vorsitz),
Richter Jean-Luc Baechler, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A. _____,
vertreten durch
Christoph Spahr, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:**A.**

A.a A. _____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) war als leitender Revisor vom 16. Juli 2012 bis zum 15. Juni 2016 für die eingeschränkte Revision der X. _____ GmbH, (Sitz) (ab dem 21. Dezember 2017 [Sitz]), zuständig. Bis zum 2. Dezember 2014 übte er diese Funktion im Rahmen seiner Tätigkeit für die Y. _____ AG, (Sitz), aus, die per 17. Juni 2014 in Z. _____ AG umfirmiert und per 5. März 2015 im Handelsregister gelöscht wurde; ab diesem Zeitpunkt für die W. _____ AG, (Sitz) (inzwischen per 21. Juni 2019 umfirmiert in V. _____ AG). Bei der Y. _____ AG amtierte er seit deren Gründung 1997 bis zu deren Löschung am 5. März 2015 als einziger Verwaltungsrat. Bei der W. _____ AG amtierte er seit dem 26. Oktober 2001 als Verwaltungsratsmitglied. Seit dem 8. Juli 2015 ist er einziges Mitglied des Verwaltungsrats.

A.b Die X. _____ GmbH bezweckte im vorliegend relevanten Zeitraum die Verleihung und Vermittlung von Personal sowie den Handel mit Waren aller Art. Einziger Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft war seit deren Gründung bis zum 17. Juni 2016 B. _____ und ab diesem Zeitpunkt C. _____ (Übernahme aller Stammanteile), wobei letzterer seit Gründung der Gesellschaft bis zum 17. Juni 2016 bereits als Direktor tätig gewesen war. Als Revisionsstelle der Gesellschaft amtierte seit deren Gründung bis zum 2. Dezember 2014 die Y. _____ AG. Anschliessend war die W. _____ AG bis zum 15. Juni 2016 Revisionsstelle. Die X. _____ GmbH verzichtete seither auf eine Revision (Opting-out) und wurde am 19. Oktober 2020 im Handelsregister gelöscht.

A.c Mit Schreiben vom 31. Mai 2016 äusserte C. _____ gegenüber der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB (nachfolgend: Vorinstanz) den Verdacht, dass die Revisionsstelle der X. _____ GmbH nie eine eingeschränkte Revision durchgeführt habe. Die Gesellschaft sei per Ende 2013 überschuldet gewesen. In den letzten Tagen habe er bzw. sein Einzelunternehmen U. _____ die Gesellschaft übernommen. Es würden Sanierungsmassnahmen eingeleitet. Er sei wesentlicher Gläubiger der Gesellschaft. In der Folge gelangte C. _____ mehrfach an die Vorinstanz, erneuerte seine Verdachtsmomente und reichte zahlreiche Unterlagen ein.

A.d Am 28. September 2016 meldete sich der Beschwerdeführer bei der Vorinstanz, da C. _____ ihn über seine Anzeige an die Vorinstanz in Kenntnis gesetzt hatte. Auf Ersuchen der Vorinstanz vom 30. Dezember

2016 äusserte sich die W._____ AG bzw. der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 20. März 2017 und erteilte Auskünfte. Mit Schreiben vom 26. April 2017 eröffnete die Vorinstanz ein Verfahren um Erteilung eines Verweises bzw. um Androhung eines Zulassungsentzugs gegen den Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seinem Revisionsmandat bei der X._____ GmbH. Sie ersuchte um Stellungnahme zum Sachverhalt, um Auskünfte und Unterlagen. Der Beschwerdeführer äusserte sich mit Stellungnahme vom 31. Mai 2017. Mit Schreiben vom 18. Oktober 2017 gewährte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer erneut das rechtliche Gehör und teilte ihm mit, dass auch die Möglichkeit eines Zulassungsentzugs bestehe. Zudem ersuchte sie um weitere Auskünfte und Unterlagen im Zusammenhang mit dem Revisionsmandat bei der X._____ GmbH. Mit Schreiben vom 24. November 2017 äusserte sich der Beschwerdeführer und reichte die geforderten Unterlagen ein.

B.

Mit Verfügung vom 27. Dezember 2017 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 19. Oktober 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit für die Dauer von drei Jahren unter Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister. Sie unterstellte den Beschwerdeführer für die Dauer des Zulassungsentzugs den Melde- und Mitteilungspflichten nach dem Revisionsaufsichtsgesetz (zit. in E. 1), die bei einem Verzicht auf die Wiedererteilung der Zulassung entfallen. Der Beschwerdeführer wurde aufgefordert, gegenüber der Vorinstanz einen Monat vor Ablauf der Entzugsdauer zu bestätigen, dass er seiner Meldepflicht nachgekommen sei. Schliesslich auferlegte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer Verfahrenskosten von Fr. 2'750.–.

C.

Mit Eingabe vom 31. Januar 2018 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Angelegenheit zu weiteren Beweisabnahmen an die Vorinstanz zurückzuweisen. Eventualiter sei dem Beschwerdeführer ein Verweis zu erteilen. Subeventualiter sei ihm die Zulassung als Revisionsexperte für die maximale Dauer von einem Jahr zu entziehen.

D.

Mit Vernehmlassung vom 9. April 2018 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

E.

Mit Replik vom 11. Mai 2018 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest.

F.

Mit Duplik vom 13. Juni 2018 bekräftigt die Vorinstanz ihren Antrag.

G.

Das Bundesverwaltungsgericht edierte beim zuständigen kantonalen Steueramt die Jahresabschlüsse 2012/13, 2014 und 2015 der X. _____ GmbH. Die Vorinstanz verzichtete mit Eingabe vom 14. September 2018 auf eine Stellungnahme. Der Beschwerdeführer äusserte sich mit Stellungnahme vom 19. September 2018.

H.

Mit Stellungnahme vom 2. Oktober 2018 äusserte sich die Vorinstanz zur Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 19. September 2018.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]). Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Er hat das Vertretungsverhältnis durch schriftliche Vollmacht ausgewiesen (Art. 11 VwVG), den Kostenvorschuss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist einzutreten.

2.

2.1 Die Behörde stellt den Sachverhalt von Amtes wegen fest und bedient sich nötigenfalls folgender Beweismittel: a. Urkunden; b. Auskünfte der Parteien; c. Auskünfte oder Zeugnis von Drittpersonen; d. Augenschein; e. Gutachten von Sachverständigen (Art. 12 VwVG).

2.2 Die Behörde nimmt die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen (Art. 33 Abs. 1 VwVG). Die Beweisabnahmepflicht korreliert mit dem Recht des Betroffenen, Beweisanträge zu stellen und beantragte Beweise abnehmen zu lassen. Die Pflicht zur Beweisabnahme besteht unter der Voraussetzung, dass der Beweis form- und fristgerecht beantragt wird, der Beweisantrag erheblich und das anerbote Beweismittel zulässig ist. Der Beweis muss sich auf einen rechtserheblichen Umstand beziehen und tauglich sein, diesen Umstand zu beweisen. Auch wenn alle formellen und materiellen Voraussetzungen der Beweisabnahmepflicht erfüllt sind, kann die Behörde von der Beweisabnahme absehen, wenn der rechtserhebliche Sachverhalt bereits hinreichend geklärt ist (antizipierte Beweiswürdigung; BGE 141 I 60 E. 3.3; vgl. BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2016, Art. 33 N 21 f.). Es liegt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil sie auf Grund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener (antizipierter) Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 141 I 60 E. 3.3 m.H.).

2.3 Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des rechtlichen Gehörs. Die Vorinstanz habe angebotene Beweise – die Befragung von C._____, B._____ und von ihm selbst sowie die Edition von Buchhaltungs- und Steuerunterlagen der X._____ GmbH – nicht abgenommen. Er habe stets behauptet, auf die Zusicherungen von C._____ und B._____ vertraut zu haben, wonach die X._____ GmbH keine geschäftlichen Aktivitäten aufweise und keine Überschuldungsgefahr bestehe. Er habe nie Einblick in die dem Steueramt eingereichten Jahresabschlüsse erhalten. Mangels Buchhaltungsunterlagen sei auch ungeklärt, wann und in welcher Höhe eine Überschuldung tatsächlich eingetreten sei. Daher hätten der Direktor und der Alleingesellschafter zur Frage, ob die Gesellschaft über-

schuldete gewesen sei, und zu ihrer gegenüber dem Beschwerdeführer abgegebenen Zusicherung, wonach keine Überschuldungsgefahr bestehe, befragt werden müssen. Die Befragungen seien von rechtserheblicher Bedeutung gewesen, weil sie für das Mass des Verschuldens und für die Verhältnismässigkeit der angeordneten Massnahme relevant seien. Gleiches gelte für die Edition der Steuerunterlagen, woraus hervorgegangen wäre, ob die Überschuldung nachträglich herbeigeführt worden sei. Die Vorinstanz habe den Sachverhalt daher nicht rechtsgenügend abgeklärt. Die Sache sei zur weiteren Beweisabnahme und zur weiteren Feststellung des Sachverhalts an die Vorinstanz zurückzuweisen.

2.4 Die Vorinstanz hat die Anträge des Beschwerdeführers auf Befragung von C._____, B._____ und von ihm selbst in antizipierter Beweiswürdigung abgewiesen und zur Begründung ausgeführt, dass vorliegend eine mündliche Äusserungsmöglichkeit nicht geboten sei, da keine persönlichen Umstände vorlägen, die sich nur aufgrund einer mündlichen Anhörung klären liessen. Der rechtserhebliche Sachverhalt sei bereits aus den Akten genügend ersichtlich gewesen. Vernehmlassungsweise führt die Vorinstanz aus, dass die Befragungen und die Edition von Steuer- sowie Buchhaltungsunterlagen an der Tatsache, dass der Beschwerdeführer die Jahresrechnungen der X._____ GmbH nicht revidiert und die Einreichung der für die Revision unentbehrlichen Unterlagen jeweils nur mündlich gemahnt habe, nichts geändert hätten. Er habe auch nie bestritten, keine Revisionen durchgeführt zu haben. Selbst wenn die X._____ GmbH der Steuerbehörde andere als die der Vorinstanz vorliegenden Jahresrechnungen eingereicht hätte, hätte dies an der Beurteilung der Sorgfaltspflichtverletzung des Beschwerdeführers nichts geändert. Im Übrigen hätte die Steuerbehörde mangels gesetzlicher Grundlage die gewünschten Unterlagen nicht amtshilfweise herausgegeben.

2.5 Für die Beurteilung der Frage, ob der Beschwerdeführer in Bezug auf die X._____ GmbH seinen Pflichten als Revisor nachgekommen war, war der Sachverhalt im vorinstanzlichen Verfahren bereits erstellt und unbestritten, weshalb die Vorinstanz die diesbezüglichen Beweisanträge des Beschwerdeführers in antizipierter Beweiswürdigung ohne Bundesrechtsverletzung abweisen durfte. Sie hat denn auch den Ausführungen des Beschwerdeführers, wonach er den Erklärungen der Verantwortlichen der X._____ GmbH, dass die Gesellschaft inaktiv und nicht überschuldet sei, stets geglaubt habe, als erstellt erachtet. Soweit sich die Vorinstanz für den Sachverhalt einer allfälligen Pflichtverletzung des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit einer möglichen Überschuldung der X._____ GmbH

einzig auf die vom Anzeiger eingereichten Bilanzen und Erfolgsrechnungen stützte, hätte sie seinen Beweisantrag auf Edition der Jahresabschlüsse der Gesellschaft beim zuständigen Steueramt jedoch nicht antizipiert abweisen dürfen oder sie hätte die vom Anzeiger eingereichten Bilanzen in geeigneter Form prüfen müssen. Das Bundesverwaltungsgericht hat dies aber nachgeholt und der Beschwerdeführer konnte sich dazu äussern, weshalb ihm daraus kein Nachteil erwächst und das rechtliche Gehör gewahrt ist.

2.6 Der Beschwerdeführer beantragt im Beschwerdeverfahren erneut die bereits vor der Vorinstanz beantragten Befragungen und Edition von Steuerunterlagen. Die Vorinstanz erklärt, die Anträge zielten ins Leere, weil sich an den revisionsspezifischen Handlungspflichten des Beschwerdeführers und deren offensichtlicher Verletzung nichts ändere, und beantragt deren Abweisung. Das Gericht kann das Beweisverfahren schliessen, wenn die Beweisanträge eine nicht erhebliche Tatsache betreffen oder offensichtlich untauglich sind oder wenn es aufgrund bereits abgenommener Beweise seine Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass seine Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 136 I 229 E. 5.3 m.H.). Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) räumt keinen Anspruch auf eine mündliche Anhörung ein (BGE 134 I 140 E. 5.3). Eine mündliche Äusserungsmöglichkeit kann geboten sein wegen persönlicher Umstände, die sich nur aufgrund einer mündlichen Anhörung klären lassen bzw. wenn sich eine solche Anhörung für den zu fällenden Entscheid als unerlässlich erweist (BGE 122 II 464 E. 4). Der Antrag auf Befragung von C._____, B._____, zu ihren mündlichen Erklärungen betreffend Inaktivität der Gesellschaft und zur Überschuldungssituation und vom Beschwerdeführer selbst ist in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen, weil daraus keine entscheidungswesentlichen neuen Erkenntnisse zu erwarten sind und die Inaktivität der Gesellschaft sowie die genauen Umstände des Eintretens der Überschuldung der X._____, GmbH für die Beurteilung der Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen durch den Beschwerdeführer letztlich unerheblich sind (vgl. E. 4.2.6 und 4.3.5). Dem Antrag auf Edition der Steuerunterlagen hat das Bundesverwaltungsgericht bereits stattgegeben und diese beim zuständigen Steueramt ediert. Die Verfahrensbeteiligten konnten sich dazu äussern.

3.

3.1 Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen i.S.v. Art. 2 Bst. a RAG erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG; Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Eine natürliche Person wird unbefristet (Art. 3 Abs. 2 RAG) als Revisionsexperte oder Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG), wobei sich der unbestimmte Rechtsbegriff des unbescholtenen Leumunds, entgegen des zu engen Gesetzeswortlauts, nicht nur auf einen guten Leumund im engen Sinn beschränkt, sondern eine eigentliche charakterliche Integrität und das Fehlen von Interessenskonflikten mitumfasst (Urteil des BGer 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2 m.H.). Die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller wird zugelassen, wenn sie oder er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (Art. 4 Abs. 1 RAV). Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, wobei unter Letzterem primär die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (Urteil des BGer 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.3 m.H.).

3.2 Die Zulassungsvoraussetzungen müssen zwangsläufig dauerhaft erfüllt sein; die Aufsichtsbehörde muss entsprechenden Hinweisen nachgehen und gegebenenfalls einen Entzug prüfen (Urteil des BGer 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.3). Erfüllt eine zugelassene natürliche Person oder ein zugelassenes Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4-6 oder 9a 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.

4.1 Die Vorinstanz spricht dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ab. Sie wirft ihm in dreifacher Hinsicht eine Pflichtverletzung vor. Erstens habe er als leitender Revisor der Revisionsstelle der X. _____ GmbH gegen die berufsspezifischen Sorgfaltspflichten verstossen, zweitens habe er in dieser Funktion eine offensichtliche Überschuldung der geprüften Gesellschaft nicht erkannt und keine entsprechenden Massnahmen ergriffen und drittens habe er gegen die gesetzlichen und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen.

4.2

4.2.1 Für die Revisionsstelle verweist das GmbH-Recht auf die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 818 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Sind die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision (vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR) nicht gegeben, so muss die Gesellschaft ihre Jahresrechnung durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 727a Abs. 1 OR). Mit der Zustimmung sämtlicher Gesellschafter kann auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 727a Abs. 2 OR; Opting-out). Die Geschäftsführung übergibt der Revisionsstelle alle Unterlagen und erteilt ihr die Auskünfte, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt, auf Verlangen auch schriftlich (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 730b Abs. 1 OR). Der Gesellschafterversammlung steht die Genehmigung der Jahresrechnung sowie die Beschlussfassung über die Verwendung des Bilanzgewinns, insbesondere die Festsetzung der Dividende und der Tantieme zu (Art. 804 Abs. 2 Ziff. 5 OR). Die Gesellschafterversammlung wird von den Geschäftsführern, nötigenfalls durch die Revisionsstelle, einberufen (Art. 805 Abs. 1 OR). Die ordentliche Versammlung findet alljährlich innerhalb von sechs Monaten nach Schluss des Geschäftsjahres statt. Ausserordentliche Versammlungen werden nach Massgabe der Statuten und bei Bedarf einberufen (Art. 805 Abs. 2 OR). Bei Gesellschaften, die verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen zu lassen, muss der Revisionsbericht vorliegen, bevor die Gesellschafterversammlung die Jahresrechnung und die Konzernrechnung genehmigt und über die Verwendung des Bilanzgewinns beschliesst (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 731 Abs. 1 OR). Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und

Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 730c Abs. 1 OR).

4.2.2 Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer habe gegen grundlegende Sorgfaltspflichten verstossen, indem er rund vier Jahre lang keine Revisionen der Jahresrechnungen 2012/13 (Langjahr), 2014 und 2015 der X. _____ GmbH durchgeführt und dabei akzeptiert habe, dass ihm die notwendigen Unterlagen (Buchungsunterlagen, Jahresrechnungen) vor-enthalten worden seien. Er sei verpflichtet gewesen, sicherzustellen, dass ihm die Unterlagen innert nützlicher bzw. innerhalb der gesetzlichen sechsmonatigen Frist zur Revision vorgelegt würden. Üblicherweise würden eskalierend schriftliche Fristen gesetzt. Falls diese nicht eingehalten worden wären, hätte er entweder das Mandat niederlegen – was in der Praxis die übliche Reaktion sei –, eine ausserordentliche Gesellschafterversammlung einberufen oder einen Revisionsbericht zur Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage erstellen müssen. Ob eine Gesellschaft in der relevanten Periode nach Einschätzung des Beschwerdeführers inaktiv gewesen sei oder nicht, sei nicht relevant, da auch allenfalls inaktive Gesellschaften den gesetzlichen Pflichten der Buchführung, Rechnungslegung und gegebenenfalls der Revision unterlägen. Die Sorgfaltspflichten würden vom Zeitpunkt der Annahme eines Revisionsmandats bis zu dessen Abschluss gelten. Der Beschwerdeführer habe unkritisch und sorgfaltspflichtwidrig gehandelt, indem er auf die mündlichen Beteuerungen der Verantwortlichen vertraut und trotz verweigerter Herausgabe der erforderlichen Unterlagen keine Massnahmen ergriffen habe.

4.2.3 Der Beschwerdeführer macht geltend, für die Revision des Jahresabschlusses 2015 nicht mehr verantwortlich gewesen zu sein, da bei Mandatsniederlegung weder die sechsmonatige Frist für die Durchführung der Gesellschafterversammlung für das Geschäftsjahr 2015 noch die Revisionsfrist für den Geschäftsabschluss abgelaufen gewesen sei. Grund für die unterlassenen Revisionen 2012/13 und 2014 sei nicht eine vorsätzliche Sorgfaltspflichtverletzung gewesen, sondern der Umstand, dass der einzige Gesellschafter B. _____ und der Direktor C. _____ stets versichert hätten, die Gesellschaft sei inaktiv und nicht überschuldet. Letzterer habe zudem immer wieder erklärt, er habe aufgrund gesundheitlicher Probleme und Spitalaufenthalte die Buchführung noch nicht der Revisionsstelle bringen können bzw. er sei mit der Buchführung in Verzug und werde dies bald nachholen. Der Beschwerdeführer bereue, dass er auf diese Zusicherungen vertraut habe. Nicht zuletzt die Tatsache, dass C. _____ als dipl.

Buchhalter und Controller selbst Dienstleistungen im Bereich Treuhand und Buchführung anbiete und damit mit der Materie vertraut sei, habe den Beschwerdeführer aus falscher Rücksichtnahme an einer früheren Mandatsniederlegung gehindert. C._____ habe im Frühjahr 2016 vom Beschwerdeführer plötzlich grundlose Zahlungen gefordert. Er habe am 19. April 2016 mit einer Anzeige an die Aufsichtsbehörde gedroht, falls seine angeblich ausstehenden Honorare nicht bezahlt würden. Offenbar habe er finanzielle Probleme gehabt, was der Betreibungsregisterauszug bestätige. Die Drohungen seien anschliessend fortgesetzt worden. Schliesslich habe er per E-Mail angeboten, auf eine Anzeige zu verzichten, wenn seine Forderungen erfüllt würden. Der Beschwerdeführer habe sich aber nicht erpressen lassen. Tatsache sei, dass keine Revisionen hätten vorgenommen werden können, weil die Unterlagen nicht vorgelegt worden seien.

4.2.4 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer als leitender Revisor der Revisionsstelle der X._____ GmbH seit deren Gründung während der gesamten rund vierjährigen Mandatsdauer keine einzige (eingeschränkte) Revision durchgeführt hatte. Damit hat der Beschwerdeführer in seiner Funktion als leitender Revisor der Revisionsstelle gegen seine Prüfungs- und Berichterstattungspflicht (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 729a und Art. 729b OR) sowie gegen seine Sorgfaltspflichten, die aus der Haftungsbestimmung abgeleitet werden können (Art. 827 i.V.m. Art. 755 OR), verstossen.

4.2.5 Unbestritten ist ferner, dass die Verantwortlichen der Gesellschaft dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt Jahresrechnungen oder Buchhaltungsunterlagen ausgehändigt hatten. Der Dokumentenzugang war dem Beschwerdeführer daher verwehrt. Unbestritten ist aber auch, dass der Beschwerdeführer die Gesellschaft jeweils nur mündlich gemahnt hatte und im Übrigen untätig geblieben war, weil er sich von den Verantwortlichen regelmässig hat vertrösten lassen; für seine mündlichen Bemühungen konnte er zudem keine Belege anführen (womit auch fraglich ist, ob er in Bezug auf dieses Revisionsmandat seiner Dokumentationspflicht nachgekommen ist, was aber offen bleiben kann). Er hat denn auch im vorinstanzlichen Verfahren eingeräumt, dass die notwendige Schriftlichkeit fehle. Nachdem C._____ mit Schreiben vom 11. Mai 2016 und E-Mail vom 27. Mai 2016 der Revisionsstelle mitgeteilt hatte, er habe festgestellt, dass seit Gründung der Gesellschaft keine Prüfungen der Jahresrechnungen vorgenommen worden seien, keine Revisionsstellenberichte vorlägen,

die Gesellschaft seit einiger Zeit überschuldet sei und er Schadenersatzansprüche anmelde, hatte der Beschwerdeführer am 19. Mai 2016 telefonisch Kontakt mit B._____ aufgenommen und erfahren, dass die Abschlüsse 2014 und 2015 vorliegen würden und dieser sich keine Überschuldung vorstellen könne, da die Gesellschaft inaktiv sei. Mit E-Mail vom gleichen Tag forderte der Beschwerdeführer bei B._____ die Bilanzen, Erfolgsrechnungen, Kontendetails und Belege ein und stellte ihm eine Kopie des Schreibens von C._____ zu. Mit Schreiben vom 27. Mai 2016 mahnte der Beschwerdeführer die Gesellschaft erstmals schriftlich und setzte ihr eine siebentägige Frist zur Einreichung von Unterlagen für die Durchführung der "offenen Revisionen der Jahresrechnungen 2014 und 2015". Gleichzeitig kündigte er an, für den Fall, dass die Unterlagen nicht eingingen, als Revisionsstelle zurückzutreten. Dieses Vorgehen ist offenkundig ungenügend. Von einem Revisor muss erwartet werden, dass er säumige Revisionskunden in nachvollziehbarer Form frühzeitig und regelmässig mahnt, die erforderlichen Unterlagen einfordert und ansonsten das Mandat niederlegt. Die Vorinstanz verweist zutreffend auf zwei weitere Handlungsmöglichkeiten der Revisionsstelle: die Erstellung eines Berichts zur Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage gemäss dem Standard von EXPERTsuisse zur eingeschränkten Revision (SER) und die Einberufung einer (ausserordentlichen) Gesellschafterversammlung durch die Revisionsstelle. Wann eine Gesellschafterversammlung i.S.v. Art. 805 Abs. 1 OR nötig erscheint, entscheidet die Revisionsstelle nach eigenem Ermessen (LUKAS HANDSCHIN/CHRISTOF TRUNIGER, Die GmbH, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2019, § 9 Rz. 24). Die Revisionsstelle trifft aber eine Pflicht zur Einberufung einer Gesellschafterversammlung, wenn die Geschäftsführung dies ohne stichhaltige Gründe unterlässt (vgl. BGE 86 II 171 E. 2d). Auch der Vorschlag an die Geschäftsführung, ein Opting-out zu erwägen, wäre angezeigt gewesen, zumal der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben aufgrund der Erklärungen der Verantwortlichen davon ausgegangen war, die Gesellschaft sei inaktiv. Der Beschwerdeführer hat aber gar nichts unternommen. Das Revisionsmandat hat er bzw. seine Arbeitgeberin wegen fehlender Unterlagen erst mit Schreiben vom 9. Juni 2016 niedergelegt.

4.2.6 Unerheblich ist, ob dem Beschwerdeführer auch die unterlassene Revision für das Geschäftsjahr 2015 vorgeworfen werden kann, wogegen er sich verwahrt. Entscheidend für die Feststellung und Beurteilung der Pflichtverletzung ist, dass der Beschwerdeführer während der gesamten Mandatsdauer überhaupt keine Revisionshandlungen vorgenommen hat, sein Vorgehen betreffend Dokumentenzugang während der gesamten

Mandatsdauer klar ungenügend und unprofessionell war und er keine Konsequenzen daraus gezogen hat, dass ihm jahrelang Unterlagen vorenthalten worden sind, die er für die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgabe benötigt. Ebenfalls unerheblich ist, ob die Gesellschaft tatsächlich inaktiv war, also keine Geschäftstätigkeit mehr aufwies (vgl. Art. 155 der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV, SR 221.411]), da auch diesfalls die gesetzlichen Pflichten der Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957 OR) sowie der (vorliegend eingeschränkten) Revision gelten.

4.3

4.3.1 Für die Anzeigepflichten bei Kapitalverlust und Überschuldung der GmbH sowie für die Eröffnung und den Aufschub des Konkurses sind die Vorschriften des Aktienrechts entsprechend anwendbar (Art. 820 Abs. 1 OR). Wenn begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, muss eine Zwischenbilanz erstellt und diese einem zugelassenen Revisor zur Prüfung vorgelegt werden. Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, sofern nicht Gesellschaftsgläubiger im Ausmass dieser Unterdeckung im Rang hinter alle anderen Gesellschaftsgläubiger zurücktreten (Art. 820 Abs. 1 i.V.m. Art. 725 Abs. 2 OR). Die Benachrichtigung des Gerichts im Falle der Überschuldung obliegt den Geschäftsführern (Art. 810 Abs. 2 Ziff. 7 OR). Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle das Gericht (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 729c OR). Bei der eingeschränkten Revisionspflicht ist die Anzeigepflicht der Revisionsstelle auf die Anzeige bei offensichtlicher Überschuldung beschränkt (ROLF WATTER/KARIM MAIZAR, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016 [nachfolgend: BSK OR II], Art. 818 Rz. 6). Eine offensichtliche Überschuldung liegt vor, wenn jeder verständige Mensch ohne weitere Abklärungen sofort sieht, dass die Aktiven die Schulden und notwendigen Rückstellungen nicht zu decken vermögen und dass die ev. vorhandenen Rangrücktritte nicht gültig oder zu kurz befristet sind oder im Ausmass nicht ausreichen (Urteil des BGer 5A_221/2008 vom 10. Juli 2008 E. 2.3). Zu berücksichtigen ist, dass die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle über viel weniger Informationen verfügt, als die ordentlich prüfende, da sich die eingeschränkte Prüfung auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen beschränkt (Art. 729a Abs. 2 OR), und da-

her fraglich sein kann, inwieweit die eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle überhaupt in der Lage ist, eine offensichtliche Überschuldung festzustellen (ROLF WATTER/KARIM MAIZAR, in: BSK OR II, Art. 729c Rz. 10).

4.3.2 Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, während der gesamten Mandatsdauer über die konkrete Gefahr einer offensichtlichen Überschuldung des geprüften Unternehmens hinweggesehen und das Ergreifen notwendiger Massnahmen – Erstellung und Aufforderung zur Prüfung der Zwischenbilanz sowie Benachrichtigung des Konkursrichters – nicht veranlasst zu haben. Die Gesellschaft sei 2012/13 und 2014 buchmässig offensichtlich überschuldet gewesen. Er habe eine ganze Reihe konkreter und ernstzunehmender Warnsignale ignoriert (Besprechung vom 1. Juli 2014, keine Revision seit Gründung, inexisterter Aktenzugang, Vernachlässigung gesetzlicher Pflichten durch das geprüfte Unternehmen). Er habe sich unkritisch auf die mündlichen Äusserungen von C._____ und B._____ verlassen. Die Revisionsstelle müsse eine kritische Grundhaltung haben, Informationen hinterfragen und Hinweise beachten, welche die Verlässlichkeit von Dokumenten oder Erklärungen der Unternehmensleitung widerlegten oder in Frage stellten. Wenn sie Informationen von kompetenter Stelle aus dem geprüften Unternehmen erhalte, wonach dieses offensichtlich überschuldet sei, oder wenn sie die Überschuldung im Zuge der Prüfung der Jahresrechnung feststelle, müsse sie die Geschäftsführung an ihre Pflichten, insbesondere die Erstellung der Zwischenbilanz und deren Vorlage zur Prüfung erinnern. Der Beschwerdeführer hätte auf einen Nachweis für die mündlich in Aussicht gestellte Aktivierung der Gründungskosten sowie den Rangrücktritt durch B._____ bestehen müssen. Für eine nachträgliche Konstruktion der Überschuldung fehlten jegliche Hinweise. Solches wäre nachteilig für C._____ (Urkundendelikt, Risiko Verantwortlichkeitsklage). Zu Lasten welcher Person eine Überschuldung gehe, sei unerheblich. Das Gesetz schütze Fremd- und Eigenkapitalgeber gleichermassen. Der Beschwerdeführer verkenne die Tragweite der Überschuldung, wenn er der Meinung sei, dass sich der damalige Alleingesellschafter gewissermassen nur selbst schädigte. Ausserdem sei es nicht am Beschwerdeführer, das Unternehmen bezüglich Sanierung zu beraten, sondern primär dafür besorgt zu sein, dass sich die Überschuldung nicht fortsetze. Die Revision und das Prozedere im Zusammenhang mit der Überschuldung seien im Übrigen keine untrennbaren Themenbereiche. Das zeige die Tatsache, dass die Sanierung der Gesellschaft Gegenstand von separaten Gesprächen zwischen dem Beschwerdeführer und der geprüften Gesellschaft gewesen sei.

4.3.3 Der Beschwerdeführer bringt vor, die Verantwortlichen hätten stets versichert, die Gesellschaft sei inaktiv, weshalb keine Überschuldungsgefahr bestehe (letztmals bestätigt durch B._____ im Telefonat vom 19. Mai 2016). Dieser habe erklärt, es bestünden lediglich ein paar Rechnungen der U._____. Die Überschuldung gehe im Wesentlichen auf ein Kontokorrentguthaben des damaligen Gesellschafters zurück, was mit einer Rangrücktrittserklärung hätte verhindert werden können. Es seien keine (Dritt-)Gläubiger von der Überschuldung betroffen gewesen. Es sei davon auszugehen, dass diese erst nachträglich 2015 oder 2016 und dadurch herbeigeführt worden sei, dass C._____ seinerseits oder über seine U._____ Leistungen gegenüber der X._____ GmbH in Rechnung gestellt habe, um dem Beschwerdeführer zu schaden (bspw. eine unberechtigte Mietzinsforderung für das Halten des Domizils, die er nun als Schadenersatz vom Beschwerdeführer fordere). Die Jahresabschlüsse belegten, dass die Gesellschaft weitgehend inaktiv gewesen sei. Die Kreditoren 2014 seien wohl Forderungen von C._____ (Buchführung und Beratung). Unverständlich seien die Positionen Unfall- und Krankenversicherung sowie Sach- und Haftpflichtversicherung, da seines Wissens weder Personal beschäftigt worden sei noch Vermögenswerte hätten versichert werden müssen. Die edierten Steuerunterlagen hätten die Ausführungen der Vorinstanz zu den Verlusten (2013: 5'079.35; 2014: 9'473.10) bestätigt. Aus der Erfolgsrechnung 2013 ergebe sich, dass die Gründungskosten exorbitant hoch, als Aufwand verbucht und nicht aktiviert worden seien. Der Beschwerdeführer habe empfohlen, die Gründungskosten zu aktivieren und Rangrücktritte zu vereinbaren, sollte eine Überschuldung drohen. Die Feststellung der bilanzmässigen Überschuldung lasse sich zwar nicht beseitigen, zeige aber, dass er von C._____ getäuscht und missbraucht worden sei. Da keine Abschlüsse vorgelegt worden seien, habe der Beschwerdeführer auch keine Massnahmen ergreifen können. Dies sei keine selbständig vorwerfbare Pflichtverletzung, sondern lediglich Folge der ursprünglichen Pflichtverletzung. Ausserdem habe die Vorinstanz nicht dargelegt, welche konkreten Warnhinweise auf eine Überschuldung er übersehen habe.

4.3.4 Die Vorinstanz stützt ihren Vorwurf auf die vom Anzeiger eingereichten Bilanzen 2012/13 und 2014, die eine Überschuldung belegten, was zwischenzeitlich durch die edierten Steuerunterlagen bestätigt ist. Ferner stützt sie den Vorwurf auf eine mündliche Besprechung zwischen dem Beschwerdeführer und C._____ vom 1. Juli 2014, an welcher die Überschuldung der Gesellschaft ein Thema gewesen sein soll und von der sie

durch den Beschwerdeführer im Rahmen seiner Stellungnahme im vorinstanzlichen Verfahren erfahren hatte. Grund für die Besprechung war nach Angaben des Beschwerdeführers ein anderes Revisionsmandat bei einer Gesellschaft, in der C. _____ mit der Buchführung betraut war. Anlässlich dieses Treffens habe er C. _____ um Auskunft zum aktuellen Stand des Jahresabschlusses per 31. Dezember 2013 (Langjahr 2012/13) der X. _____ GmbH gebeten. Dieser habe versichert, dass er den Abschluss in Kürze vorlegen werde, die Gesellschaft inaktiv sei und ein Verlust von ca. Fr. 30'000.– verursacht durch Beratungs- und Gründungskosten resultieren werde. Daraufhin habe der Beschwerdeführer erklärt, dass die Gründungskosten aktiviert und pro rata abgeschrieben werden könnten. C. _____ habe noch von einer Verbindlichkeit der Gesellschaft gegenüber dem alleinigen Gesellschafter B. _____ gesprochen (rund Fr. 9'000.–), woraufhin der Beschwerdeführer auf die Möglichkeit eines Rangrücktritts hingewiesen habe. Er habe nach dieser Besprechung mit einem ausgeglichenen Null-Ergebnis gerechnet. Es sei vereinbart worden, dass C. _____ die Unterlagen für die Revision in der folgenden Woche liefern werde, was nicht geschehen sei. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass diese Besprechung stattgefunden und er dabei auf die Möglichkeit der Aktivierung der Gründungskosten und auf Rangrücktritte im Fall einer allfälligen Überschuldung hingewiesen hat. Es ist aber unbestritten, dass dem Beschwerdeführer zu keinem Zeitpunkt die Zahlen bekannt waren, weil ihm nie Buchhaltungsunterlagen oder Jahresabschlüsse vorgelegt worden waren. Er hatte somit keine Kenntnis von den tatsächlichen finanziellen Verhältnissen der Gesellschaft, was denn auch die Vorinstanz nicht behauptet. Damit kann ihm in diesem Zusammenhang keine gesetzliche Pflichtverletzung vorgeworfen werden, namentlich nicht das Unterlassen einer Überschuldungsanzeige an das Gericht im Falle offensichtlicher Überschuldung. Die von der Vorinstanz genannten Umstände (Besprechung vom 1. Juli 2014, keine Revision seit Gründung, inexisterter Aktenzugang, Vernachlässigung gesetzlicher Pflichten durch das geprüfte Unternehmen) ändern daran nichts, da die Pflichtverletzung voraussetzt, dass der Revisor hätte erkennen können, dass die Überschuldung offensichtlich ist (BGE 127 IV 110 E. 2a). Da der Beschwerdeführer aufgrund seiner Untätigkeit überhaupt keine Bilanzkenntnis hatte, kommt dem Vorwurf kein selbständiger Gehalt zu. Die ihm vorzuwerfende Pflichtverletzung geht nicht über das hinaus, was bereits in E. 4.2.4 f. dargelegt wurde; er hätte seine Revisionskundin in dokumentierter Form mahnen und die erforderlichen Unterlagen für die Erfüllung seiner gesetzlichen Pflichten mit Nachdruck einfordern müssen.

4.3.5 Unerheblich ist, ob die Überschuldung buchhalterisch hätte beseitigt werden können, (nachträglich) vorsätzlich herbeigeführt worden ist, ob die einzelne Aufwandpositionen zu hoch und ungerechtfertigt waren, und ob C._____ nachträglich Aufwandposten eingefügt hatte, um nun Schadenersatz vom Beschwerdeführer zu fordern, wie dieser geltend macht.

4.4

4.4.1 Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds bzw. des guten Rufs ist namentlich auch die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften zu berücksichtigen (Urteile des BGer 2C_516/2017 vom 14. September 2017 E. 2 und 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.2). Für die Revisionsstelle verweist das GmbH-Recht auf die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 818 Abs. 1 OR). Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 OR). Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist insbesondere eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Die enge Beziehung kann sowohl persönlicher als auch geschäftlicher Art sein (Urteil des BGer 2C_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.2). Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit gelten für alle an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion (Art. 728 Abs. 3 OR). Die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision sind nicht grundlegend anders zu interpretieren als bei der ordentlichen Revision nach den Vorgaben von Art. 728 Abs. 2 OR (Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.3 m.H.). Die Frage, ob eine unzulässige enge Beziehung besteht, ist aus der Sicht eines Dritten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung zu beantworten. Massgeblich ist dabei der Anschein, den der Revisor gegen aussen schafft. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob sich der Revisor selbst unabhängig fühlt (Urteile des BGer 2C_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.2 und 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.1).

4.4.2 Für die Erfüllung bzw. die Einhaltung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds ist auch die Einhaltung der standes- und berufs-

rechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, zuletzt geändert am 27. Juni 2017, hrsg. von EXPERTsuisse), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied von EXPERTsuisse verpflichtet ist, bestimmend (vgl. Urteil des BGer 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2). Dies bedeutet, dass ein Mitglied der Branchenorganisation sorgfaltswidrig handelt, wenn es deren Vorgaben missachtet (vgl. Urteil des BVer B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E. 4.2).

4.4.3 Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer habe die gesetzlichen und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verletzt, indem er in den Funktionen als leitender Revisor und als Verwaltungsrat der Revisionsstelle gleichzeitig eine enge freundschaftliche Beziehung zum damaligen Geschäftsführer (als Person mit Entscheidfunktion i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR) des geprüften Unternehmens gepflegt habe. Aus Sicht eines Dritten und aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung sei die persönliche Freundschaft objektiv betrachtet intensiv und über sozial üblichen Kontakt oder eine blosser Bekanntschaft (Studium; Weiterbildung; frühere Arbeitgeber; Mitgliedschaft in Vereinen; Vorstandstätigkeit; gemeinnütziges, gesellschaftliches oder politisches Engagement; Nachbarschaft) hinausgegangen. Das sei problematisch. Zudem stelle der Beschwerdeführer selber die enge geschäftliche Beziehung in früheren gemeinsamen Mandaten nicht in Abrede und qualifiziere diese als einen "engen (mitunter sogar freundschaftlichen) Kontakt". Es habe ihm die notwendige persönliche Distanz zu C._____ gefehlt. Das Verhältnis sei im Laufe der Zeit eher feindschaftlich geworden.

4.4.4 Der Beschwerdeführer macht geltend, zu C._____ ein kollegiales, geschäftliches Verhältnis gehabt zu haben, wie es unter Berufskollegen üblich sei. Die Kontakte hätten sich im üblichen geschäftlichen Rahmen bewegt und seien nicht intensiv gewesen. Er habe im vorinstanzlichen Verfahren zwar erklärt, dieser Kontakt sei "mitunter" sogar freundschaftlich gewesen. Das habe sich aber auf geschäftliche Tätigkeiten bezogen, weil C._____ mit der Buchführung bei einem anderen Revisionsmandat massiv in Verzug gewesen sei und durch die W._____ AG habe unterstützt werden müssen. Diese Unterstützung sei revisionsrechtlich korrekt abgelaufen, habe aber zwangsläufig zu engeren geschäftlichen Kontakten geführt. Daraus lasse sich jedoch nicht ableiten, er und C._____ seien privat gute Freunde gewesen. Gerade unter Berufskollegen dürfe man erwarten, dass gegenseitiger Respekt gelebt und kollegiales Vertrauen nicht missbraucht werde. Dies habe C._____ ausgenützt, indem er den Be-

schwerdeführer mit Lügengeschichten bewusst hingehalten habe. Im Übrigen ergebe sich aus den von der Vorinstanz zitierten Nachrichten nichts, dass auf eine besonders intensive freundschaftliche Beziehung hindeute.

4.4.5 Als Beleg für eine enge freundschaftliche Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und C._____ verweist die Vorinstanz auf eine Äusserung des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren, aktenkundige E-Mail-Korrespondenz und Chatnachrichten. Daraus geht hervor, dass die Kommunikation zwischen dem Beschwerdeführer und C._____ ab April 2015 schwierig war. Während der Beschwerdeführer versuchte, die Buchhaltung einer Gesellschaft – bei der seine Arbeitgeberin Revisionsstelle war und C._____ offenbar wegen Überlastung und seines gesundheitlichen Zustands unterstützte – in Ordnung zu bringen und die Jahresabschlüsse für die Revision bereit zu stellen, fehlende Informationen bei ihm einzuholen und einen Besprechungstermin zu vereinbaren, reagierte dieser in einem zunehmend emotionalen Ton und warf dem Beschwerdeführer vor, ihn unter Druck zu setzen und keine Rücksicht auf seine Gesundheit zu nehmen. Ferner machte er dem Beschwerdeführer verschiedene Vorhaltungen. Im Unterschied zum Revisionsmandat bei der X._____ GmbH hat der Beschwerdeführer hier C._____ gemahnt und mit Nachdruck Informationen gefordert, um die Mitarbeit bei der Buchführung (was nach Art. 729 Abs. 2 OR bei der eingeschränkten Revision erlaubt ist) pflichtgemäss zu erledigen und die Jahresabschlüsse zeitgerecht zu revidieren. Dies wird auch durch die Ausführungen des Beschwerdeführers zur Besprechung mit C._____ vom 1. Juli 2014 belegt, worin es hauptsächlich um das eben genannte Revisionsmandat ging. Schon damals hatte die W._____ AG C._____ bei der Buchführung unterstützt. Nach Angaben des Beschwerdeführers habe C._____ den Buchführungsauftrag bei der anderen Gesellschaft zwischenzeitlich verloren und ihn dafür verantwortlich gemacht. Schliesslich mündete das Ganze in die Aufsichtsanzeige von C._____ am 31. Mai 2016 und den Rücktritt der W._____ AG als Revisionsstelle der X._____ GmbH am 9. Juni 2016, wobei C._____ den Beschwerdeführer gleichentags darüber informierte, dass die Revisionsstelle abgewählt worden sei. Kommunikation vor April 2015 ist nicht aktenkundig, sodass sich für diese Periode aus den Akten nichts schliessen lässt. Selbst wenn ein enges freundschaftliches Verhältnis bestanden hätte, wäre dieses spätestens ab April 2015 nicht mehr zu bejahen. Der Beschwerdeführer hatte im vorinstanzlichen Verfahren von einem einen "engen (mitunter sogar freundschaftlichen) Kontakt" gesprochen und dies im Beschwerdeverfahren dahingehend präzisiert, dass es sich dabei um eine Folge der Unterstützungsarbeiten durch die W._____

AG gehandelt habe. Aus dem Umstand, dass die W. _____ AG zwei Revisionsmandate von Gesellschaften betreute, bei denen C. _____ für die Buchführung zuständig war, kann für die Beurteilung der persönlichen Beziehung auch nichts gewonnen werden. Aus der Sicht eines Dritten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung kann nicht von einer engen freundschaftlichen Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und C. _____ während der Dauer des Revisionsmandats bei der X. _____ GmbH ausgegangen werden. Ein Verstoss gegen Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR i.V.m. Art. 729 Abs. 1 OR ist vorliegend nicht erstellt.

4.5 Bei der Frage, ob die Verfehlungen des Beschwerdeführers seinen beruflichen Leumund und guten Ruf beeinträchtigen und er keine Gewähr mehr für die vertrauenswürdige Ausübung seiner Revisionstätigkeit sowie die getreue Einhaltung der entsprechenden Pflichten zu bieten vermag, verfügt die Aufsichtsbehörde über einen grossen Beurteilungsspielraum (Urteile des BGer 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2 und 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3). Der Beschwerdeführer hat in seiner Funktion als leitender Revisor der Revisionsstelle der X. _____ GmbH gegen seine Prüfungs- und Berichterstattungspflicht (Art. 818 Abs. 1 i.V.m. Art. 729a und Art. 729b OR) sowie gegen seine Sorgfaltspflichten (Art. 827 i.V.m. Art. 755 OR) verstossen. Der Schluss der Vorinstanz, dass sein beruflicher Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als beeinträchtigt gilt und die entsprechende Zulassungsvoraussetzung nicht mehr erfüllt ist, ist daher nicht zu beanstanden. Somit rechtfertigt sich die Anordnung einer Massnahme nach Art. 17 RAG.

5.

5.1 Bei der Frage wie die sorgfaltsrechtliche Missachtung der gesetzlichen Vorgabe im Einzelfall zu ahnden ist, steht der Aufsichtsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zu. Dabei hat sie den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Ihre verwaltungsrechtliche Intervention soll einerseits dazu führen, dass der gesetzeskonforme Zustand wiederhergestellt wird, andererseits soll sie die Missachtung der Sorgfaltspflichten zum Schutz des Publikums angemessen verwaltungsrechtlich sanktionieren. Der Verstoss muss von einer gewissen Schwere sein und zur Dauer des Entzugs der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (zum Ganzen vgl. Urteile des BGer 2C_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.3, 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1 und 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2). Grundsätzlich führt das Fehlen des unbescholtenen Leumunds und der damit verbundenen Vertrauenswürdigkeit zum Entzug

der Zulassung (Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1). Der Entzug der Zulassung hat schwerwiegende Folgen, weil er zu einem Tätigkeitsverbot im Bereich der gesetzlichen Revisionsdienstleistungen führt. Dieser bildet daher die ultima ratio für den Fall, dass zum Schutz der öffentlichen Interessen und zur Abwendung weiterer Störungen einzig die Möglichkeit bleibt, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung (befristet) auszuschliessen (Urteil des BGer 2C_602/2018 vom 6. September 2019 E. 5.1.1). Können die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden, ist der Entzug dem Zulassungsträger vorerst – wie Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG in Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips festhält – nur anzudrohen. Dies soll dem Betroffenen ermöglichen, Massnahmen zu ergreifen, um die Voraussetzungen wieder zu erfüllen (Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2). Ein schriftlicher Verweis wird erteilt, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG). Im Übrigen kann die Zulassung, den konkreten Umständen des Einzelfalls entsprechend, auch nur zeitlich beschränkt suspendiert werden (Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1). Die fachliche Qualität der Revisionsdienstleistung ist nicht mehr gewährleistet, wenn eine nachweisbare und schwerwiegende berufliche Fehlleistung vorliegt und ein weiteres bzw. erneutes Fehlverhalten in der Zukunft nicht als klar ausgeschlossen, sondern weiterhin möglich erscheint (Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1).

5.2 Die Vorinstanz führt aus, aufgrund der qualifizierten Verstösse gegen elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision komme ein Verweis nicht in Betracht, da dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit derzeit gänzlich abgesprochen werden müsse. Die Grenze zu einem leichten Verstoss sei deutlich überschritten. Es liege ein schwerer Verstoss vor, der nach ihrer Behördenpraxis einen Zulassungsentzug von drei bis vier Jahren rechtfertige. Nachteilig zu gewichten sei, dass sich die Verfehlungen in zahlreicher Form im Kernbereich der Revisionsstätigkeit und im Zeitraum zwischen 2012 bis 2016 und damit in jüngerer Vergangenheit ereignet hätten. Es bestünden grundlegende Zweifel an der einwandfreien Prüftätigkeit des Beschwerdeführers in naher Zukunft, v.a. weil er die kritische Grundhaltung eines Prüfers habe vermissen lassen. Als sorgfältig prüfender Fachmann hätte er die Pflichtverletzungen identifizieren und die entsprechenden Konsequenzen ziehen müssen. Seine Ausführungen im Beschwerdeverfahren belegten zudem keine überzeugende Einsicht. Er versuche nach wie vor, die Bedeutung der Pflichtverletzungen herunterzuspielen. Zudem schiebe er die Schuld weiterhin auf C._____.

In der Niederlegung des Mandats nach erst vier Jahren lasse sich kein positives Element mehr erkennen. Nicht relevant sei, warum das geprüfte Unternehmen die Revision behindert habe. Die Höhe des Bilanzfehlbetrags des geprüften Unternehmens sei entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers auch nicht relevant. Entlastend wirke, dass die aktenkundigen Vorfälle ein einziges Mandat betreffen und der Beschwerdeführer grundsätzlich Einsicht zeige, weshalb ein dreijähriger Zulassungszug angemessen sei. Der Beschwerdeführer dürfe zwar nicht mehr als leitender Revisor tätig sein. Die W._____ AG biete jedoch nicht ausschliesslich Revisionsdienstleistungen an, sondern sei u.a. in den Bereichen Treuhand, Steuern, Unternehmensberatung, Lohn- und Personaladministration, Immobilien sowie personelle Unterstützung tätig. Im Jahr 2015 habe das Unternehmen rund 56 %, 2016 rund 54 % des Umsatzes mit Revisionstätigkeiten erzielt. Der Zulassungszug führe zwar zu finanziellen Einbussen, könne aber mit der Steigerung von prüfungsfremden Dienstleistungen gemildert werden. Das Unternehmen könne auch ohne den Beschwerdeführer bzw. durch eine Umstrukturierung weiterhin Revisionsdienstleistungen anbieten. Die interne Neuorganisation und gegebenenfalls die Anstellung eines zugelassenen Revisors oder Revisionsexperten und dessen Einsetzung im Leitungsorgan sei zumutbar. Der Beschwerdeführer könne zudem weiterhin an Revisionsdienstleistungen mitwirken.

5.3 Der Beschwerdeführer beantragt im Eventualbegehren die Erteilung eines Verweises; subeventualiter einen Zulassungszug für ein Jahr. Er rügt, ein dreijähriger Zulassungszug sei unverhältnismässig. Die Vorinstanz lasse die Gründe, weshalb er die Jahresabschlüsse nicht revidiert habe, ausser Acht. Der Leumund sei bestenfalls durch ein einmaliges, subjektives Ereignis getrübt, mit Sicherheit aber nicht in objektiver Weise beschädigt. Er habe sich in seinem gesamten Berufsleben nichts zu Schulden kommen lassen, das Revisionsmandat von sich aus vor Einleitung des Verfahrens niedergelegt und damit beweisen, dass er seine Pflichten ernst nehme. Er habe seine Lektion gelernt, ansonsten er die ersatzlose Aufhebung der Massnahme beantragt hätte. Er habe nie versucht, die Bedeutung der Pflichtverletzung herunterzuspielen und habe nur erklärt, weshalb er sich von C._____ habe hinhalten lassen. Er bereue seine Unterlassung und weise den Vorwurf der Uneinsichtigkeit zurück. Die Höhe der Überschuldung sei für die Dauer des Zulassungszugs entgegen der Ansicht der Vorinstanz relevant. Die Revisionsverantwortung in einem Konzern mit Millionenumsätzen sei offensichtlich eine andere, als diejenige in einer GmbH, die nach Angaben des Geschäftsführers inaktiv sei. Hätte sich C._____ an die Empfehlungen zur Aktivierung der Gründungskosten

und zum Rangrücktritt gehalten, wäre die Überschuldung nie ein Thema geworden. Selbst wenn der Beschwerdeführer zu gutgläubig gewesen sein sollte und die Unterlassung nicht aus der Welt geschafft werden könne, habe er keine derart schwere Pflichtverletzung begangen, dass sich ein Zulassungsentzug für drei Jahre rechtfertige. Es sei ausreichend, ihm einen Verweis zu erteilen. Der Zulassungsentzug treffe ihn äusserst hart. Er bemühe sich zurzeit um eine Nachfolgeregelung und den Erhalt der Arbeitsplätze, da er altershalber aus der Revisionsgesellschaft ausscheiden möchte. Der Wert der Gesellschaft sei davon abhängig, welche Mandate die Gesellschaft übergeben könne. Durch den Zulassungsentzug würde er aber Mandate verlieren. Die Massnahme stehe auch im Vergleich zu anderen Fällen in einem offensichtlichen Missverhältnis. Die Vorinstanz überschreite das ihr zustehende Ermessen in rechtsungleicher Weise.

5.4 Der Beschwerdeführer hat gegen die Prüfungs- und Berichterstattungspflicht sowie gegen Sorgfaltspflichten verstossen. Das Unterlassen der Revisionen und das gänzliche Untätigbleiben ist eine grundlegende und gravierende Verletzung von gesetzlichen Pflichten. Ein sorgfältig handelnder Revisor bzw. Revisionsexperte wäre gar nie in die Situation des Beschwerdeführers geraten. Auch hat er die kritische Grundhaltung eines Prüfers gänzlich vermissen lassen. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz erwogen hat, ein Verweis komme vorliegend nicht in Betracht und ein Zulassungsentzug sei die geeignete, erforderliche sowie zumutbare Massnahme. Angesichts dessen, dass dem Beschwerdeführer kein Verstoss gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen vorgeworfen werden kann (vgl. E. 4.4) und ihm im Zusammenhang mit der Überschuldung nicht vorgeworfen werden kann, die Erstattung einer Überschuldungsanzeige an das Gericht unterlassen zu haben (vgl. E. 4.3), ist die Entzugsdauer aber auf zwei Jahre zu reduzieren. Die Vorinstanz betont überdies die fehlende Einsicht des Beschwerdeführers. Der Beschwerdeführer anerkennt in seinen Ausführungen die festgestellten Pflichtverletzungen im Zusammenhang mit den unterlassenen Revisionen, versucht jedoch, diese als nicht so gravierend darzustellen und verweist zu diesem Zweck auf die seines Erachtens unterschiedliche Revisionsverantwortung je nach Grösse der revisionspflichtigen Gesellschaft, was die Frage nach seiner Einsicht aufwirft. Indessen ist dem Recht jedes Beaufichtigten, im Rahmen des Anspruchs auf rechtliches Gehör vor der Vorinstanz und in einem Beschwerdeverfahren seinen Standpunkt möglichst zu verteidigen, gebührend Rechnung zu tragen. Solche Argumente, sofern sie lediglich gegenüber der Aufsichtsbehörde oder der Rechtsmittelinstanz vorgebracht werden, sind daher entsprechend zu würdigen und nur mit Zurückhaltung als

Ausdruck mangelnder Einsicht zu werten (Urteil des BVGer B-2332/2018 vom 11. März 2020 E. 2.3.2). Ein Zulassungsentzug ist gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden; diese lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Zwar hat der befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte Auswirkungen auf seine Tätigkeit als leitender Revisor, aber es kann mit Blick auf die Befristung von einem faktischen Berufsverbot keine Rede sein (BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Im Hinblick auf das zu verwirklichende öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen sind gewisse wirtschaftliche Einbusen und die Reorganisation der Geschäftsstrukturen als zumutbar anzusehen (Urteil des BVGer B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7.4). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, kann der finanzielle Schaden vorliegend durch eine Steigerung von prüfungsfremden Dienstleistungen gemildert werden, was der Beschwerdeführer offenbar auch schon vollzogen hat. Die inzwischen in V._____ AG umfirmierte Gesellschaft bietet nun gemäss Angaben auf ihrer Webseite keine Revisionsdienstleistungen an. Soweit die Nachfolgeregelung im Unternehmen des Beschwerdeführers durch den Zulassungsentzug beeinträchtigt wird, ist dies hinzunehmen. Ein Zulassungsentzug für die Dauer von zwei Jahren erscheint verhältnismässig.

6.

Der Beschwerdeführer beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sinngemäss auch im Kostenpunkt. Die Aufsichtsbehörde erhebt für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren (Art. 21 Abs. 1 RAG). Für ein verwaltungsrechtliches Verfahren um Entzug einer Zulassung wird eine Gebühr nach Zeitaufwand erhoben; der Stundenansatz beträgt Fr. 250.– (Art. 21 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 40 Abs. 1 RAV). Die Vorinstanz hat den Aufwand für das vorliegende Verfahren mit 11 Stunden veranschlagt, was auch, nachdem das Gericht zum Schluss gekommen ist, dass der Zulassungsentzug auf zwei Jahre zu reduzieren ist, angemessen erscheint. Der Beschwerdeführer hat denn auch nichts gegen die Höhe der Verfahrenskosten vorgebracht, weder an sich noch im Fall einer allfälligen Gutheissung seiner Beschwerdebegehren oder -eventualbegehren.

7.

Die Beschwerde erweist sich als teilweise begründet und ist, soweit sie Dauer des Zulassungsentzugs betrifft, teilweise gutzuheissen. Die angefochtene Verfügung ist in Dispositiv-Ziff. 1 dahingehend abzuändern, dass dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren entzogen wird. Im Übrigen ist die Beschwerde abzuweisen.

8.

8.1 Entsprechend dem Verfahrensausgang obsiegt der Beschwerdeführer teilweise, jedoch in untergeordnetem Umfang, weshalb ihm geringfügig reduzierte Verfahrenskosten von Fr. 2'500.– aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Vorinstanzen tragen keine Verfahrenskosten (Art. 63 Abs. 1 und 2 VwVG).

8.2 Der Beschwerdeführer hat als teilweise obsiegende Partei Anspruch auf eine gekürzte Parteientschädigung für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Entschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere Auslagen der Partei; unnötiger Aufwand wird nicht entschädigt (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen, wobei der Stundenansatz für Anwälte mindestens Fr. 200.– und höchstens Fr. 400.– beträgt und die Mehrwertsteuer darin nicht enthalten ist (Art. 10 Abs. 1 und 2 VGKE). Wird keine Kostennote eingereicht, so setzt das Gericht die Entschädigung aufgrund der Akten fest (Art. 14 Abs. 2 VGKE). Der Rechtsvertreter des Beschwerdeführers hat keine Kostennote eingereicht. Aufgrund der Akten und des geschätzten notwendigen Aufwands der Vertretung erscheint eine gekürzte Parteientschädigung von Fr. 1'000.– als angemessen. Die Vorinstanz ist als verfügende Behörde zu verpflichten, dem Beschwerdeführer diesen Betrag als Parteientschädigung zu entrichten (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Die angefochtene Verfügung vom 27. Dezember 2017 wird in Dispositiv-Ziff. 1 dahingehend abgeändert, dass dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren entzogen wird. Im Übrigen wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Dieser Betrag wird dem Kostenvorschuss entnommen. Der Restbetrag von Fr. 500.– wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 1'000.– zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Willisegger

Astrid Hirzel

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: 2. Dezember 2020