

TE Bwvg Erkenntnis 2023/11/14 W282 2276356-1

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 14.11.2023

Entscheidungsdatum

14.11.2023

Norm

APAG §2

APAG §24

APAG §25

APAG §35

APAG §36

APAG §37

A-QSG 2005 §15

B-VG Art133 Abs4

VwGVG §28 Abs1

VwGVG §28 Abs2

1. APAG § 2 heute
 2. APAG § 2 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
 3. APAG § 2 gültig von 12.08.2016 bis 18.02.2026
1. APAG § 24 heute
 2. APAG § 24 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
 3. APAG § 24 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026
1. APAG § 25 heute
 2. APAG § 25 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
 3. APAG § 25 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026
1. APAG § 35 heute
 2. APAG § 35 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
 3. APAG § 35 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026
1. APAG § 36 heute
 2. APAG § 36 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026
 3. APAG § 36 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026
1. APAG § 37 heute
 2. APAG § 37 gültig ab 19.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 6/2026

3. APAG § 37 gültig von 01.10.2016 bis 18.02.2026

1. B-VG Art. 133 heute
 2. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2019 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
 3. B-VG Art. 133 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 4. B-VG Art. 133 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2018
 5. B-VG Art. 133 gültig von 01.08.2014 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 164/2013
 6. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2014 bis 31.07.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2012
 7. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.2004 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
 8. B-VG Art. 133 gültig von 01.01.1975 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
 9. B-VG Art. 133 gültig von 25.12.1946 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 211/1946
 10. B-VG Art. 133 gültig von 19.12.1945 bis 24.12.1946 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
 11. B-VG Art. 133 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. VwGVG § 28 heute
 2. VwGVG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
 3. VwGVG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018
1. VwGVG § 28 heute
 2. VwGVG § 28 gültig ab 01.01.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2017
 3. VwGVG § 28 gültig von 01.01.2014 bis 31.12.2018

Spruch

,

W282 2276356-1/6E

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Mag. Florian KLIČKA, BA als Vorsitzenden sowie die Richterinnen Dr. Margret KRONEGGER und Dr. Daniela SABETZER als Beisitzerinnen über die Beschwerde der XXXX, vertreten durch die MELICHAREK Rechtsanwalts GmbH in 1070 Wien, gegen den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vom XXXX .2023, Zl. XXXX, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.10.2023 zu Spruchteil A) beschlossen und zu Spruchteil B) zu Recht erkannt: Das Bundesverwaltungsgericht hat durch den Richter Mag. Florian KLIČKA, BA als Vorsitzenden sowie die Richterinnen Dr. Margret KRONEGGER und Dr. Daniela SABETZER als Beisitzerinnen über die Beschwerde der römisch 40, vertreten durch die MELICHAREK Rechtsanwalts GmbH in 1070 Wien, gegen den Bescheid der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vom römisch 40 .2023, Zl. römisch 40, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10.10.2023 zu Spruchteil A) beschlossen und zu Spruchteil B) zu Recht erkannt:

A)

Die in der Beschwerde in Punkt 12 lit. a) und b) gestellten Eventualbegehren, das Bundesverwaltungsgericht möge (in eventu: nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung) „der Beschwerdeführerin selbst infolge Vorliegens aller Voraussetzungen die Bescheinigung [...], in eventu gemäß § 37 APAG, für den längst möglichen gesetzlichen Zeitraum erteilen.“ Die in der Beschwerde in Punkt 12 Litera a,) und b) gestellten Eventualbegehren, das Bundesverwaltungsgericht möge (in eventu: nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung) „der Beschwerdeführerin selbst infolge Vorliegens aller Voraussetzungen die Bescheinigung [...], in eventu gemäß Paragraph 37, APAG, für den längst möglichen gesetzlichen Zeitraum erteilen.“

wird als unzulässig zurückgewiesen.

B)

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

C)

Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.
Die Revision ist gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig.,

Text

Entscheidungsgründe:, Entscheidungsgründe:

I. VERFAHRENSGANGrömisches eins. VERFAHRENSGANG

1. Am 15.06.2023 brachte die XXXX (in Folge „Beschwerdeführerin“) einen Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) bei der APAB (in Folge „belangte Behörde“) ein. Dem Antrag waren die in § 36 Abs. 1 2. Satz APAG genannten verpflichtenden Beilagen angeschlossen. 1. Am 15.06.2023 brachte die römisch 40 (in Folge „Beschwerdeführerin“) einen Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) bei der APAB (in Folge „belangte Behörde“) ein. Dem Antrag waren die in Paragraph 36, Absatz eins, 2. Satz APAG genannten verpflichtenden Beilagen angeschlossen.

2. Nach Durchführung von Erhebungen aus der behördenseitigen Aktenlage erließ die belangte Behörde am XXXX .2023 den angefochtenen Bescheid zur Zl. XXXX , mit dem sie Folgendes aussprach: 2. Nach Durchführung von Erhebungen aus der behördenseitigen Aktenlage erließ die belangte Behörde am römisch 40 .2023 den angefochtenen Bescheid zur Zl. römisch 40 , mit dem sie Folgendes aussprach:

„Der Antrag der XXXX beim Handelsgericht XXXX , auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) BGBl. I Nr. 83/2016 idGF wird abgewiesen.“ „Der Antrag der römisch 40 beim Handelsgericht römisch 40 , auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) BGBl. I Nr. 83 aus 2016, idGF wird abgewiesen.“

Begründend führt die belangte Behörde darin (auf das Wesentliche komprimiert) aus, dass der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) vom XXXX .2016 zur Zl. XXXX im Hinblick auf den gemeinsamen Prüfungsbetrieb der XXXX sowie der XXXX) eine Qualitätssicherungsbescheinigung erteilt wurde, welche gemäß § 15 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 2 A-QSG mit sechs Jahren, d.h. bis zum 05.10.2022 befristet wurde. Während sich die beiden letztgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Herbst 2022 einer erneuten Qualitätssicherungsprüfung unterzogen, habe dies die oben erstgenannte Beschwerdeführerin nicht getan; ihre Qualitätssicherungsbescheinigung sei daher gemäß der erwähnten Befristung am 05.10.2022 ausgelaufen. Begründend führt die belangte Behörde darin (auf das Wesentliche komprimiert) aus, dass der Beschwerdeführerin mit Bescheid des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) vom römisch 40 .2016 zur Zl. römisch 40 im Hinblick auf den gemeinsamen Prüfungsbetrieb der römisch 40 sowie der römisch 40) eine Qualitätssicherungsbescheinigung erteilt wurde, welche gemäß Paragraph 15, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 4, Absatz 2, A-QSG mit sechs Jahren, d.h. bis zum 05.10.2022 befristet wurde. Während sich die beiden letztgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Herbst 2022 einer erneuten Qualitätssicherungsprüfung unterzogen, habe dies die oben erstgenannte Beschwerdeführerin nicht getan; ihre Qualitätssicherungsbescheinigung sei daher gemäß der erwähnten Befristung am 05.10.2022 ausgelaufen.

Da die Beschwerdeführerin sich somit bereits im Besitz einer aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung befunden habe, fehle das für die Anwendung des

§ 36 Abs. 1 APAG notwendige Kriterium der Erstmaligkeit. Weiters führte die Behörde unter Verweis auf die Materialien zum APAG aus, dass die erstmalige Durchführung von Abschlussprüfungen iSd § 36 APAG auf die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebs bezogen und nur einmalig zulässig sei, um Missbrauch entgegenzuwirken. Nur wer erstmalig beabsichtige, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen, habe dabei Anspruch auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 APAG. Da die Beschwerdeführerin sich somit bereits im Besitz einer aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung befunden habe, fehle das für die Anwendung des , Paragraph 36, Absatz eins, APAG notwendige Kriterium der Erstmaligkeit. Weiters führte die Behörde unter Verweis auf die Materialien zum APAG aus, dass die erstmalige Durchführung von Abschlussprüfungen iSd Paragraph 36, APAG auf die

Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebs bezogen und nur einmalig zulässig sei, um Missbrauch entgegenzuwirken. Nur wer erstmalig beabsichtige, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen, habe dabei Anspruch auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG.

Die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes werde daher immer dann gegeben sein, wenn eine neue organisatorische Einheit zur Durchführung von Abschlussprüfungen geschaffen werde, das heißt, dass diese Einheit bisher über keine eigenen Qualitätssicherungsregelungen und

-maßnahmen zur Durchführung von Abschlussprüfungen verfügt habe. Dies sei insbesondere dann gegeben, wenn ein Wirtschaftsprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft das erste Mal eine Abschlussprüfung in eigenem Namen annehmen, durchführen und den Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk erteilen will. Die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes werde daher immer dann gegeben sein, wenn eine neue organisatorische Einheit zur Durchführung von Abschlussprüfungen geschaffen werde, das heißt, dass diese Einheit bisher über keine eigenen Qualitätssicherungsregelungen und , -maßnahmen zur Durchführung von Abschlussprüfungen verfügt habe. Dies sei insbesondere dann gegeben, wenn ein Wirtschaftsprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft das erste Mal eine Abschlussprüfung in eigenem Namen annehmen, durchführen und den Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk erteilen will.

Da diese Voraussetzungen fallbezogen nicht gegeben seien, da die Beschwerdeführerin bereits über einen mit Bescheid des AeQ vom XXXX .2016 qualitätssicherungsbescheinigten gemeinsamen Prüfungsbetrieb verfügt habe, sei ihr Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung abzuweisen. Da diese Voraussetzungen fallbezogen nicht gegeben seien, da die Beschwerdeführerin bereits über einen mit Bescheid des AeQ vom römisch 40 .2016 qualitätssicherungsbescheinigten gemeinsamen Prüfungsbetrieb verfügt habe, sei ihr Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung abzuweisen.

3. Die Beschwerdeführerin erhob gegen den angefochtenen Bescheid mit Schriftsatz vom 24.07.2022 fristgerecht Beschwerde. Beantragt wurde, das Bundesverwaltungsgericht (BVwG) möge in der Sache selbst erkennen, eine mündliche Verhandlung durchführen und den angefochtenen Bescheid aufheben bzw. der Beschwerdeführerin die vorläufige Bescheinigung iSd § 36 APAG (in eventu gemäß § 37 APAG) mit der längst möglichen Befristung erteilen. Die Beschwerdeführerin erhob gegen den angefochtenen Bescheid mit Schriftsatz vom 24.07.2022 fristgerecht Beschwerde. Beantragt wurde, das Bundesverwaltungsgericht (BVwG) möge in der Sache selbst erkennen, eine mündliche Verhandlung durchführen und den angefochtenen Bescheid aufheben bzw. der Beschwerdeführerin die vorläufige Bescheinigung iSd Paragraph 36, APAG (in eventu gemäß Paragraph 37, APAG) mit der längst möglichen Befristung erteilen.

Im Beschwerdeschriftsatz wird (auf das Wesentliche reduziert) ausgeführt, der belangten Behörde sei ein gravierender Interpretationsfehler der anzuwendenden Rechtsvorschriften anzulasten und habe sie keine nennenswerten Ermittlungen getätigt. Tatsächlich erfülle die Beschwerdeführerin alle Voraussetzungen für die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 APAG, was die belangte Behörde aber rechtsirrig verkenne. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nämlich keinerlei Abschlussprüfungen vorgenommen, sie habe diese Tätigkeit trotz der bestehenden Möglichkeit aufgrund der aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung nie ausgeübt. Die Beschwerdeführerin habe ihren Prüfbetrieb aus dem bestehenden gemeinsamen Prüfbetrieb mit der XXXX herausgelöst und unter Zuhilfenahme externer Beratung im Bereich des Qualitätsmanagements einen eigenen Prüfbetrieb eingerichtet. Dieser sei bei systematischer Interpretation der Bestimmungen des APAG, insb. dessen § 36 als „neu“ zu beurteilen. Abzustellen sei nämlich nicht auf den Prüfungsbetrieb per se, sondern auf die Prüfungsgesellschaft. Nur diese könne als juristische Person Träger von Rechten und Pflichten sein und somit eine „Absicht“ zur erstmaligen Durchführung von Abschlussprüfungen iSd § 36 APAG haben. Es sei daher auf die neu geschaffene Organisationseinheit des „wesensmäßig“ neuen Prüfbetriebs der Beschwerdeführerin abzustellen. Es liege auch keine Umgehungsabsicht der Bestimmungen über die reguläre Qualitätssicherungsbescheinigung der §§ 24ff APAG vor; die Bescheinigung sei gemäß § 36 Abs. 1 APAG daher zu erteilen. Im Beschwerdeschriftsatz wird (auf das Wesentliche reduziert) ausgeführt, der belangten Behörde sei ein gravierender Interpretationsfehler der anzuwendenden Rechtsvorschriften anzulasten und habe sie keine nennenswerten Ermittlungen getätigt. Tatsächlich erfülle die Beschwerdeführerin alle Voraussetzungen für die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG, was die belangte Behörde aber rechtsirrig verkenne. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nämlich keinerlei Abschlussprüfungen vorgenommen, sie habe diese Tätigkeit trotz der bestehenden Möglichkeit

aufgrund der aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung nie ausgeübt. Die Beschwerdeführerin habe ihren Prüfbetrieb aus dem bestehenden gemeinsamen Prüfbetrieb mit der römisch 40 herausgelöst und unter Zuhilfenahme externer Beratung im Bereich des Qualitätsmanagements einen eigenen Prüfbetrieb eingerichtet. Dieser sei bei systematischer Interpretation der Bestimmungen des APAG, insb. dessen Paragraph 36, als „neu“ zu beurteilen. Abzustellen sei nämlich nicht auf den Prüfungsbetrieb per se, sondern auf die Prüfungsgesellschaft. Nur diese könne als juristische Person Träger von Rechten und Pflichten sein und somit eine „Absicht“ zur erstmaligen Durchführung von Abschlussprüfungen iSd Paragraph 36, APAG haben. Es sei daher auf die neu geschaffene Organisationseinheit des „wesensmäßig“ neuen Prüfbetriebs der Beschwerdeführerin abzustellen. Es liege auch keine Umgehungsabsicht der Bestimmungen über die reguläre Qualitätssicherungsbescheinigung der Paragraphen 24 f, f, APAG vor; die Bescheinigung sei gemäß Paragraph 36, Absatz eins, APAG daher zu erteilen.

4. Die Beschwerde langte am 09.08.2023 beim Bundesverwaltungsgericht ein. Die belangte Behörde legte den Verwaltungsakt vor, gab bekannt, von einer Beschwerdeentscheidung Abstand zu nehmen, verzichtete auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

5. Am 10.10.2023 fand vor dem Bundesverwaltungsgericht eine mündliche Beschwerdeverhandlung statt, an der die belangte Behörde, ein Vertreter der Beschwerdeführerin sowie deren Rechtsvertreter teilnahmen.

II. DAS BUNDESVERWALTUNGSGERICHT HAT ERWOGEN:römisch zwei. DAS BUNDESVERWALTUNGSGERICHT HAT ERWOGEN:

1. FESTSTELLUNGEN

1.1 Die beschwerdeführende XXXX , (FN72563k beim XXXX) ist eine seit dem Jahr 1991 bestehende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.1.1 Die beschwerdeführende römisch 40 , (FN 72563k beim römisch 40) ist eine seit dem Jahr 1991 bestehende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

1.2 Die Beschwerdeführerin unterhielt bis Anfang Oktober 2022 mit der der XXXX sowie der XXXX einen gemeinsamen Prüfungsbetrieb (§ 2 Z 11 APAG) zur Vornahme von Abschlussprüfungen (§ 2 Z 1 APAG). Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist ebenso Geschäftsführer der beiden vorgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.1.2 Die Beschwerdeführerin unterhielt bis Anfang Oktober 2022 mit der der römisch 40 sowie der römisch 40 einen gemeinsamen Prüfungsbetrieb (Paragraph 2, Ziffer 11, APAG) zur Vornahme von Abschlussprüfungen (Paragraph 2, Ziffer eins, APAG). Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin ist ebenso Geschäftsführer der beiden vorgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

1.3. Dem in Punkt II.1.2 genannten gemeinsamen Prüfungsbetrieb wurde von der Vorgängerbehörde der belangen Behörde, konkret vom Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) mit Bescheid vom XXXX .2016 zur Zl. XXXX wie folgt die erfolgreiche Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung spruchgemäß bescheinigt:1.3. Dem in Punkt römisch zwei.1.2 genannten gemeinsamen Prüfungsbetrieb wurde von der Vorgängerbehörde der belangen Behörde, konkret vom Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) mit Bescheid vom römisch 40 .2016 zur Zl. römisch 40 wie folgt die erfolgreiche Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung spruchgemäß bescheinigt:

„1. Den Gesellschaften

a) XXXX a) römisch 40

b) XXXX b) römisch 40

c) XXXX c) römisch 40

d) XXXX d) römisch 40

wird gemäß § 14 und § 15 Abs. 1 Z 1 lit. a iVm Z2 lit. a Abschlussprüfungs- Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG)BGBl. I Nr. 84/2005 idFBGBl. I Nr. 34/2015, die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung bescheinigtwird gemäß Paragraph 14 und Paragraph 15, Absatz eins, Ziffer eins, Litera a, in Verbindung mit Z2 Litera a, Abschlussprüfungs- Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG), Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 84 aus 2005, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 34 aus 2015,, die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung bescheinigt.

Die Bescheinigung ist gemäß § 15 Abs. 2 iVm§ 4 Abs. 2 A-QSG grundsätzlich mit sechs Jahren ab dem Tag nach dem Fristablauf der letzten Bescheinigung, also bis zum 05.10.2022 befristet. Die nächste Qualitätsprüfung muss daher grundsätzlich bis zum 05.10.2022 abgeschlossen sein.“Die Bescheinigung ist gemäß Paragraph 15, Absatz 2, in

Verbindung mit Paragraph 4, Absatz 2, A-QSG grundsätzlich mit sechs Jahren ab dem Tag nach dem Fristablauf der letzten Bescheinigung, also bis zum 05.10.2022 befristet. Die nächste Qualitätsprüfung muss daher grundsätzlich bis zum 05.10.2022 abgeschlossen sein.“

Bei der erneuten Qualitätssicherungsprüfung des Prüfungsbetriebes der Gesellschaften der obigen lit. a) und b) iSd § 35 APAG im Jahr 2022 traten Mängel zu Tage, die zur bescheidmäßigen Versagung einer erneuten Bescheinigung durch die belangte Behörde für diese Gesellschaften führte. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid ist zur GZ. W290 2266271-1 vor dem Bundesverwaltungsgericht anhängig. Bei der erneuten Qualitätssicherungsprüfung des Prüfungsbetriebes der Gesellschaften der obigen Litera a,) und b) iSd Paragraph 35, APAG im Jahr 2022 traten Mängel zu Tage, die zur bescheidmäßigen Versagung einer erneuten Bescheinigung durch die belangte Behörde für diese Gesellschaften führte. Die Beschwerde gegen diesen Bescheid ist zur GZ. W290 2266271-1 vor dem Bundesverwaltungsgericht anhängig.

1.4. Die Beschwerdeführerin selbst hat – auf ihren Namen und ihre Rechnung – im Zeitraum der Befristung des in II.1.3 bezeichneten Bescheides keine Mandate für Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG angenommen oder solche Prüfungen vorgenommen. Die Beschwerdeführerin hat ausschließlich Abschlussprüfungen von Stiftungen gemäß den Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes bzw. des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 vorgenommen. Im gemeinsamen Prüfungsbetrieb mit den oben in lit. a) und b) genannten Prüfungsgesellschaften wurden von diesen hingegen Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG vorgenommen. 1.4. Die Beschwerdeführerin selbst hat – auf ihren Namen und ihre Rechnung – im Zeitraum der Befristung des in römisch zwei.1.3 bezeichneten Bescheides keine Mandate für Abschlussprüfungen iSd Paragraph 2, Ziffer eins, APAG angenommen oder solche Prüfungen vorgenommen. Die Beschwerdeführerin hat ausschließlich Abschlussprüfungen von Stiftungen gemäß den Bestimmungen des Privatstiftungsgesetzes bzw. des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 vorgenommen. Im gemeinsamen Prüfungsbetrieb mit den oben in Litera a,) und b) genannten Prüfungsgesellschaften wurden von diesen hingegen Abschlussprüfungen iSd Paragraph 2, Ziffer eins, APAG vorgenommen.

1.5 Die Beschwerdeführerin hat im Zeitraum vor der Einbringung des verfahrensggst. Antrags am 15.06.2023 zur Errichtung eines (von ihr vorgebrachten) eigenen Prüfungsbetriebes unter Hinzuziehung einer externen Expertin für Qualitätssicherung iSd APAG ihr Qualitätssicherungshandbuch überarbeiten lassen.

1.6. Die Beschwerdeführerin hat ihren verfahrenseinleitenden Antrag vor der belangten Behörde auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 APAG gerichtet und gestützt. Die Beschwerdeführerin hat vor der belangten Behörde keinen (Eventual-)Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung bei Wiederaufnahme des Prüfbetriebes gem. § 37 APAG gestellt bzw. ihren verfahrenseinleitenden Antrag nicht auf die Bestimmung gestützt. 1.6. Die Beschwerdeführerin hat ihren verfahrenseinleitenden Antrag vor der belangten Behörde auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG gerichtet und gestützt. Die Beschwerdeführerin hat vor der belangten Behörde keinen (Eventual-)Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung bei Wiederaufnahme des Prüfbetriebes gem. Paragraph 37, APAG gestellt bzw. ihren verfahrenseinleitenden Antrag nicht auf die Bestimmung gestützt.

2. BEWEISWÜRDIGUNG

Der Verfahrensgang sowie die obigen Feststellungen (insb. jene des Punktes II.1.6) ergeben sich zwanglos aus dem vorgelegten Behördenakt, dem Gerichtakt des BVwG sowie den Angaben der Parteien in der mündlichen Verhandlung vor dem BVwG und den vom BVwG eingeholten Auszügen aus dem Firmenbuch. Der Verfahrensgang sowie die obigen Feststellungen (insb. jene des Punktes römisch zwei.1.6) ergeben sich zwanglos aus dem vorgelegten Behördenakt, dem Gerichtakt des BVwG sowie den Angaben der Parteien in der mündlichen Verhandlung vor dem BVwG und den vom BVwG eingeholten Auszügen aus dem Firmenbuch.

Die Feststellungen zu II.1.3 ergeben sich aus der Abschrift des entsprechenden Bescheides, den die belangte Behörde über Aufforderung dem Bundesverwaltungsgericht vorgelegt hat. Die Umstände bzw. das Ergebnis der erneuten Qualitätssicherungsprüfung der genannten Gesellschaften beruhen auf den diesbezüglichen Angaben im Beschwerdeschriftsatz (dort u.a. Punkte 2.2 und 3.3 bis 3.6). Die Feststellungen zu römisch zwei.1.3 ergeben sich aus der Abschrift des entsprechenden Bescheides, den die belangte Behörde über Aufforderung dem

Bundesverwaltungsgericht vorgelegt hat. Die Umstände bzw. das Ergebnis der erneuten Qualitätssicherungsprüfung der genannten Gesellschaften beruhen auf den diesbezüglichen Angaben im Beschwerdeschriftsatz (dort u.a. Punkte 2.2 und 3.3 bis 3.6).

Die Feststellungen der Punkte II.1.4. und II.1.5. basieren auf den glaubhaften Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung. Die Feststellungen der Punkte römisch zwei.1.4. und römisch zwei.1.5. basieren auf den glaubhaften Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin in der mündlichen Verhandlung.

3. RECHTLICHE BEURTEILUNG

3.1. VERFAHREN VOR DEM BUNDESVERWALTUNGSGERICHT

Gemäß § 3 Abs. 4 APAG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht über Beschwerden in jenen Fällen, in denen die APAB belangte Behörde ist, durch Senat. Gemäß Paragraph 3, Absatz 4, APAG entscheidet das Bundesverwaltungsgericht über Beschwerden in jenen Fällen, in denen die APAB belangte Behörde ist, durch Senat.

Im gegenständlichen Fall richtet sich die Beschwerde gegen einen Bescheid der APAB, die auch belangte Behörde im vorgenannten Sinne ist. Es besteht daher Senatszuständigkeit.

Zu Spruchteil A):

3.2. RECHTSGRUNDLAGEN

Die im vorliegenden Fall relevanten (und auf den Beschwerdefall anwendbaren) Regelungen des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), StF: BGBl. I Nr. 83/2016 idF BGBl. I Nr. 30/2018 lauten auszugsweise: Die im vorliegenden Fall relevanten (und auf den Beschwerdefall anwendbaren) Regelungen des Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), Stammfassung, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 83 aus 2016, in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 30 aus 2018, lauten auszugsweise:

„Begriffsbestimmungen, „Begriffsbestimmungen

§ 2. Im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bzw. ist Paragraph 2, Im Sinne dieses Bundesgesetzes sind bzw. ist

1. „Abschlussprüfungen“ bundesgesetzlich vorgeschriebene Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses, ausgenommen Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses von Vereinen gemäß Vereinsgesetz 2002 – VerG, BGBl. I Nr. 66/2002, und Stiftungen gemäß Privatstiftungsgesetz – PSG, BGBl. Nr. 694/1993 oder gemäß Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 – BStFG 2015, BGBl. I Nr. 160/2015, sofern sie nicht dem Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 – VAG 2016, BGBl. I Nr. 34/2015, unterliegen, sowie von nicht abschlussprüfungspflichtigen Genossenschaften gemäß Gesetz vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, 1. „Abschlussprüfungen“ bundesgesetzlich vorgeschriebene Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses, ausgenommen Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses von Vereinen gemäß Vereinsgesetz 2002 – VerG, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 66 aus 2002, und Stiftungen gemäß Privatstiftungsgesetz – PSG, Bundesgesetzblatt Nr. 694 aus 1993, oder gemäß Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 – BStFG 2015, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 160 aus 2015, sofern sie nicht dem Versicherungsaufsichtsgesetz 2016 – VAG 2016, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 34 aus 2015, unterliegen, sowie von nicht abschlussprüfungspflichtigen Genossenschaften gemäß Gesetz vom 9. April 1873 über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

2. „Abschlussprüfer“ alle berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 verfügen, 2. „Abschlussprüfer“ alle berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß Paragraph 35, oder Paragraph 36, verfügen,

3. „Prüfungsgesellschaften“ alle Unternehmen einschließlich des Sparkassen-Prüfungsverbandes sowie der Revisionsverbände, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 verfügen, 3. „Prüfungsgesellschaften“ alle Unternehmen einschließlich des Sparkassen-Prüfungsverbandes sowie der Revisionsverbände, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß Paragraph 35, oder Paragraph 36, verfügen,

[...].

11. „Prüfungsbetrieb“ eine organisatorische Einheit, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen ein einheitliches internes Qualitätssicherungssystem verwendet, wobei sich diese organisatorische Einheit auf den gesamten oder einen Teil des Betriebes eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, einen Zusammenschluss von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften oder auf die Betriebe mehrerer Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften erstrecken kann,

12. „Qualitätssicherungsprüfungen“ Überprüfungen der Gestaltung und Einhaltung von Qualitätssicherungsmaßnahmen und der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, wird in Qualitätssicherungsprüfungen nur die Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen bei der Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, überprüft,

13. „Qualitätssicherungsprüfer“ eine natürliche oder juristische Person, die zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen befugt ist,

[..]

23. „Verantwortlicher Prüfer“ eine natürliche Person, die für die Durchführung der Abschlussprüfung sowie den erteilten Bestätigungsvermerk verantwortlich ist, [..]“

2. Abschnitt

Qualitätssicherungsprüfungen

Gegenstand von Qualitätssicherungsprüfungen

§ 24. (1) Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung sind alle gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen, zu prüfen. Paragraph 24, (1) Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung sind alle gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen, zu prüfen.

(2) Die Prüfung der Qualitätssicherung des Prüfungsbetriebes hat insbesondere die in § 23 Abs. 2 aufgezählten Regelungen zu umfassen, soweit diese für die Tätigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft relevant sind. (2) Die Prüfung der Qualitätssicherung des Prüfungsbetriebes hat insbesondere die in Paragraph 23, Absatz 2, aufgezählten Regelungen zu umfassen, soweit diese für die Tätigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft relevant sind.

(3) Die Qualitätssicherungsprüfungen haben auf der Grundlage einer Risikoanalyse durch Einschau durch Qualitätssicherungsprüfer zu erfolgen. Als Risikoindikator gilt insbesondere die Zahl der festgestellten Mängel in der letzten Qualitätssicherungsprüfung. Die Entscheidung über eine Änderung des Zeitpunkts der nächsten Qualitätssicherungsprüfung und deren Anordnung gegenüber den zu Prüfenden trifft die APAB.

(4) Die Qualitätssicherungsprüfungen müssen im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers bzw. der überprüften Prüfungsgesellschaft geeignet und angemessen sein.

(5) Für die Zwecke des Abs. 4 ist bei der Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen der Abschlussprüfung von Jahres- oder konsolidierten Abschlüssen von mittelgroßen und kleinen Unternehmen die Tatsache zu berücksichtigen, dass die internationalen Prüfungsstandards gemäß § 269a UGB in einer Weise angewandt werden sollen, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist. (5) Für die Zwecke des Absatz 4, ist bei der Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen der Abschlussprüfung von Jahres- oder konsolidierten Abschlüssen von mittelgroßen und kleinen Unternehmen die Tatsache zu berücksichtigen, dass die internationalen Prüfungsstandards gemäß Paragraph 269 a, UGB in einer Weise angewandt werden sollen, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist.

(6) Unterliegt ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft Inspektionen, ist im Rahmen von Qualitätssicherungsprüfungen nur die Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, zu prüfen. Informationen zum internen Qualitätssicherungssystem werden diesfalls aus

den Inspektionen zur Verfügung gestellt.

Intervalle der Qualitätssicherungsprüfungen

§ 25. Prüfungsbetriebe von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sind mindestens alle sechs Jahre einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen. Paragraph 25, Prüfungsbetriebe von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sind mindestens alle sechs Jahre einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen.

Bescheinigung

§ 35.(1)Die APAB hat die bei ihr eingelangten schriftlichen Prüfberichte innerhalb einer Frist von acht Wochen nach Einlangen auszuwerten und unter Berücksichtigung des Vorschlags der Qualitätsprüfungskommission gemäß § 13 mit Bescheid über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung zu entscheiden. Bezieht sich ein Prüfbericht auf mehrere Antragsteller, ist über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung für jeden Antragsteller gesondert zu entscheiden. Die APAB hat die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung zu bescheinigen, wenn Paragraph 35 Punkt (, eins,)Die APAB hat die bei ihr eingelangten schriftlichen Prüfberichte innerhalb einer Frist von acht Wochen nach Einlangen auszuwerten und unter Berücksichtigung des Vorschlags der Qualitätsprüfungskommission gemäß Paragraph 13, mit Bescheid über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung zu entscheiden. Bezieht sich ein Prüfbericht auf mehrere Antragsteller, ist über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung für jeden Antragsteller gesondert zu entscheiden. Die APAB hat die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung zu bescheinigen, wenn

1. keine wesentlichen Prüfungshemmnisse vorgelegen sind,
2. keine wesentlichen Mängel in der Qualitätssicherung des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft festgestellt worden sind, die die Qualitätssicherung als unangemessen oder unwirksam erscheinen lassen und
3. bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung nicht schwerwiegend gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes verstoßen wurde.

(2) Wird ein Tatbestand gemäß § 41 Abs. 1 durch einen Wirtschaftsprüfer oder einen eingetragenen Revisor oder einen Sparkassenprüfer, der bei der Prüfungsgesellschaft entweder angestellt ist oder mit dieser in ähnlicher Form verbunden ist, verwirklicht, so ist eine Bescheinigung für die Prüfungsgesellschaft auszustellen, aus der hervorgeht, dass der Wirtschaftsprüfer oder der eingetragene Revisor oder der Sparkassenprüfer, der diesen Tatbestand verwirklicht hat, nicht von dieser Bescheinigung erfasst ist.(2) Wird ein Tatbestand gemäß Paragraph 41, Absatz eins, durch einen Wirtschaftsprüfer oder einen eingetragenen Revisor oder einen Sparkassenprüfer, der bei der Prüfungsgesellschaft entweder angestellt ist oder mit dieser in ähnlicher Form verbunden ist, verwirklicht, so ist eine Bescheinigung für die Prüfungsgesellschaft auszustellen, aus der hervorgeht, dass der Wirtschaftsprüfer oder der eingetragene Revisor oder der Sparkassenprüfer, der diesen Tatbestand verwirklicht hat, nicht von dieser Bescheinigung erfasst ist.

(3) Die Bescheinigung ist bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die nächste Qualitätssicherungsprüfung durchzuführen ist, zu befristen. Werden in der Qualitätssicherungsprüfung Mängel festgestellt, kann die APAB eine Verkürzung der Frist für die nächste Qualitätssicherungsprüfung anordnen. Die Frist muss mindestens 18 Monate betragen. Wurde die Qualitätssicherungsprüfung nicht früher als drei Monate vor Fristablauf der letzten Bescheinigung abgeschlossen, ist als neuer Fristbeginn der Tag nach dem Fristablauf der letzten Bescheinigung anzusetzen. In der Bescheinigung ist auch der Zeitpunkt, bis zu dem die nächste Qualitätssicherungsprüfung abgeschlossen sein muss, anzugeben. Die Bescheinigung ist unverzüglich dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft zu übermitteln und unbeschadet der Verantwortlichkeit gemäß § 52 Abs. 6 von Amts wegen in das öffentliche Register einzutragen. Wurde nach Fristablauf einer Bescheinigung keine neue Bescheinigung erlangt, dürfen bei noch nicht abgeschlossenen Abschlussprüfungsaufträgen ab dem Erlöschen der Bescheinigung keine weiteren Abschlussprüfungshandlungen gesetzt werden.(3) Die Bescheinigung ist bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die nächste Qualitätssicherungsprüfung durchzuführen ist, zu befristen. Werden in der Qualitätssicherungsprüfung Mängel festgestellt, kann die APAB eine Verkürzung der Frist für die nächste Qualitätssicherungsprüfung anordnen. Die Frist muss mindestens 18 Monate betragen. Wurde die Qualitätssicherungsprüfung nicht früher als drei Monate vor Fristablauf der letzten Bescheinigung abgeschlossen, ist als neuer Fristbeginn der Tag nach dem Fristablauf der letzten Bescheinigung anzusetzen. In der Bescheinigung ist auch der Zeitpunkt, bis zu dem die nächste

Qualitätssicherungsprüfung abgeschlossen sein muss, anzugeben. Die Bescheinigung ist unverzüglich dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft zu übermitteln und unbeschadet der Verantwortlichkeit gemäß Paragraph 52, Absatz 6, von Amts wegen in das öffentliche Register einzutragen. Wurde nach Fristablauf einer Bescheinigung keine neue Bescheinigung erlangt, dürfen bei noch nicht abgeschlossenen Abschlussprüfungsaufträgen ab dem Erlöschen der Bescheinigung keine weiteren Abschlussprüfungshandlungen gesetzt werden.

(4) Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sind berechtigt, auf eine gemäß Abs. 1 erteilte Bescheinigung jederzeit durch schriftliche Meldung an die APAB zu verzichten. Ein solcher Verzicht ist unwiderruflich. Die Bescheinigung ist unverzüglich zurückzustellen und die Eintragung im öffentlichen Register von Amts wegen zu löschen.

(5) Eine Bescheinigung kann nicht übertragen werden oder übergehen. Im Falle einer Änderung der Firma gemäß den §§ 17 bis 37 UGB ist auf Antrag unter Vorlage eines aktuellen Firmenbuchauszuges eine neue Bescheinigung auszustellen.

Vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes

§ 36. (1) Wer erstmalig beabsichtigt, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen, hat dies der APAB unverzüglich anzuzeigen und die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung zu beantragen. Dieser Anzeige sind der Nachweis über eine aufrechte Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer oder die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder die Eintragung als Revisor oder die Anerkennung als Revisionsverband sowie ein Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen gemäß § 23 Abs. 2 Z 1 anzuschließen.

(2) Bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß Abs. 1 und nach Vorliegen aller erforderlichen Unterlagen gemäß den §§ 52 bis 54 hat die APAB dem Antragsteller eine vorläufige Bescheinigung zu erteilen und den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft in das öffentliche Register einzutragen. Diese vorläufige Bescheinigung ist auf 18 Monate befristet.

(3) Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften, denen eine Bescheinigung gemäß Abs. 2 erteilt worden ist, müssen sich bis spätestens zum Ablauf der Befristung der Bescheinigung gemäß Abs. 2 einer Qualitätssicherungsprüfung unterzogen haben, andernfalls ist die Eintragung im öffentlichen Register von Amts wegen zu löschen.

Erteilung einer Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes

§ 37. Wird nach Ablauf von zwölf Monaten nach Paragraph 37, Wird nach Ablauf von zwölf Monaten nach

1. Erlöschen der Gültigkeit der Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 3 oder
2. Erlöschen der Bescheinigung gemäß § 42 oder
3. Widerruf der Bescheinigung gemäß § 40 oder

4. Entzug der Bescheinigung gemäß § 41 oder 4. Entzug der Bescheinigung gemäß Paragraph 41, oder

5. amtswegiger Löschung einer Eintragung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft aus dem öffentlichen Teil des öffentlichen Registers, weil die Rechte aus einer gemäß § 35 erteilten Bescheinigung vom Abschlussprüfer oder von der Prüfungsgesellschaft nicht mehr ausgeübt wurden oder nicht mehr ausgeübt werden konnten oder 5. amtswegiger Löschung einer Eintragung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft aus dem öffentlichen Teil des öffentlichen Registers, weil die Rechte aus einer gemäß Paragraph 35, erteilten Bescheinigung vom Abschlussprüfer oder von der Prüfungsgesellschaft nicht mehr ausgeübt wurden oder nicht mehr ausgeübt werden konnten oder

6. Verzicht auf eine gemäß § 35 erteilte Bescheinigung 6. Verzicht auf eine gemäß Paragraph 35, erteilte Bescheinigung, neuerlich eine Bescheinigung erteilt, ist diese auf einen Zeitraum von höchstens 18 Monaten zu befristen.“

3.3. ZU SPRUCHTEIL A): ZUR ZURÜCKWEISUNG DES BESCHWERDEEVENTUALBEGEHRENS

Gemäß § 28 Abs. 1 VwGVG hat das Verwaltungsgericht die Rechtssache durch Erkenntnis zu erledigen, sofern die Beschwerde nicht zurückzuweisen oder das Verfahren einzustellen ist. Gemäß § 31 Abs. 1 VwGVG erfolgen die Entscheidungen und Anordnungen durch Beschluss, soweit nicht ein Erkenntnis zu fällen ist. Die Entscheidung über die Verfahrenseinstellung oder die (auch teilweise) Beschwerdezurückweisung erfolgt in der Rechtsform des Beschlusses (vgl. VwGH vom 29.04.2015, Fr 2014/20/0047). Gemäß Paragraph 28, Absatz eins, VwGVG hat das Verwaltungsgericht die Rechtssache durch Erkenntnis zu erledigen, sofern die Beschwerde nicht zurückzuweisen oder das Verfahren einzustellen ist. Gemäß Paragraph 31, Absatz eins, VwGVG erfolgen die Entscheidungen und Anordnungen durch Beschluss, soweit nicht ein Erkenntnis zu fällen ist. Die Entscheidung über die Verfahrenseinstellung oder die (auch teilweise) Beschwerdezurückweisung erfolgt in der Rechtsform des Beschlusses vergleiche VwGH vom 29.04.2015, Fr 2014/20/0047).

Die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens wird allem voran durch den Spruch des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides und der dagegen erhobenen Beschwerde samt den dort gestellten Beschwerdebegehren (§ 9 Abs. 4 VwGVG) definiert; „Sache“ des Bescheidbeschwerdeverfahrens vor einem Verwaltungsgericht ist aber jedenfalls nur jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs der belangten Behörde gebildet hat. Das Verwaltungsgericht hat bei einer Entscheidung in der Sache selbst auch die „Angelegenheit“ zu erledigen die von der Verwaltungsbehörde „zu entscheiden war“ (VwGH Ro 2014/03/0063, 26.6.2014; Leeb in Hengstschläger/Leeb, AVG § 28 VwGVG, Rz. 36) Diese „Sache“ des bekämpften Bescheides bildet den äußersten Rahmen für die „Prüfungsbefugnis“ des Verwaltungsgerichtes (vgl. VwGH 26. 3. 2015, Ra 2014/07/0077; 9. 9. 2015, Ro 2015/03/0032; 27. 1. 2016, 2014/10/0003 u.a.m). Mit deren Überschreitung nimmt das Verwaltungsgericht eine ihm nach dem Gesetz nicht zustehende Kompetenz in Anspruch. Die „Sache“ des Beschwerdeverfahrens wird allem voran durch den Spruch des angefochtenen erstinstanzlichen Bescheides und der dagegen erhobenen Beschwerde samt den dort gestellten Beschwerdebegehren (Paragraph 9, Absatz 4, VwGVG) definiert; „Sache“ des Bescheidbeschwerdeverfahrens vor einem Verwaltungsgericht ist aber jedenfalls nur jene Angelegenheit, die den Inhalt des Spruchs der belangten Behörde gebildet hat. Das Verwaltungsgericht hat bei einer Entscheidung in der Sache selbst auch die „Angelegenheit“ zu erledigen die von der Verwaltungsbehörde „zu entscheiden war“ (VwGH Ro 2014/03/0063, 26.6.2014; Leeb in Hengstschläger/Leeb, AVG Paragraph 28, VwGVG, Rz. 36) Diese „Sache“ des bekämpften Bescheides bildet den äußersten Rahmen für die „Prüfungsbefugnis“ des Verwaltungsgerichtes vergleiche VwGH 26. 3. 2015, Ra 2014/07/0077; 9. 9. 2015, Ro 2015/03/0032; 27. 1. 2016, 2014/10/0003 u.a.m). Mit deren Überschreitung nimmt das Verwaltungsgericht eine ihm nach dem Gesetz nicht zustehende Kompetenz in Anspruch.

Ein (trennbares) Beschwerde(eventual)begehren ist daher insb. dann zurückzuweisen, wenn eine Entscheidung außerhalb der Sache verlangt wird, über welche die Unterinstanz abgesprochen hat (§ 9 Rz 43; VwGH 30. 6. 2016, Ra 2016/11/0044; (Leeb in Hengstschläger/Leeb, AVG § 28 VwGVG, Rz. 24 mwN). Ein (trennbares) Beschwerde(eventual)begehren ist daher insb. dann zurückzuweisen, wenn eine Entscheidung außerhalb der Sache verlangt wird, über welche die Unterinstanz abgesprochen hat (Paragraph 9, Rz 43; VwGH 30. 6. 2016, Ra 2016/11/0044; (Leeb in Hengstschläger/Leeb, AVG Paragraph 28, VwGVG, Rz. 24 mwN).

Gegenständlich hat die Beschwerdeführerin, wie festgestellt (Punkt II.1.6.), ihren verfahrenseinleitenden Antrag an die belangte Behörde ausschließlich auf die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung bei Neuaufnahme eines

Prüfungsbetriebes gemäß § 36 APAG gestützt. Einen Antrag gemäß § 37 APAG zur Erteilung einer Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes, der andere Tatbestandsvoraussetzungen aufweist als jener nach § 36 leg. cit., hat die Beschwerdeführerin im ggst. Verfahren vor der belangten Behörde zu keinem Zeitpunkt – auch nicht eventualiter – gestellt. Auch in der Antragsbegründung finden sich keine Hinweise darauf, dass dieser einen Eventualantrag gem. § 37 APAG einschließt. Somit war „Sache“ des Verfahrens vor der belangten Behörde ausschließlich die bescheidmäßige Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung gemäß § 36 APAG und hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch nur über diesen Antrag abgesprochen. Gegenständlich hat die Beschwerdeführerin, wie festgestellt (Punkt römisch zwei.1.6.), ihren verfahrenseinleitenden Antrag an die belangte Behörde ausschließlich auf die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes gemäß Paragraph 36, APAG gestützt. Einen Antrag gemäß Paragraph 37, APAG zur Erteilung einer Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes, der andere Tatbestandsvoraussetzungen aufweist als jener nach Paragraph 36, leg. cit., hat die Beschwerdeführerin im ggst. Verfahren vor der belangten Behörde zu keinem Zeitpunkt – auch nicht eventualiter – gestellt. Auch in der Antragsbegründung finden sich keine Hinweise darauf, dass dieser einen Eventualantrag gem. Paragraph 37, APAG einschließt. Somit war „Sache“ des Verfahrens vor der belangten Behörde ausschließlich die bescheidmäßige Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG und hat die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid auch nur über diesen Antrag abgesprochen.

Daraus folgt, dass der in der Beschwerde erstmals gestellte Eventualantrag, das BVwG möge der Beschwerdeführerin die gewünschte Bescheinigung in eventu gemäß § 37 APAG erteilen, außerhalb der „Sache“ des Beschwerdeverfahrens liegt. Der diesbezügliche Eventualantrag war daher gemäß § 28 Abs. 1 VwGVG mit Beschluss zurückzuweisen. Da es sich um einen Eventualantrag und somit um eine bloß bedingte Prozessklärung handelt, konnte auch eine Weiterleitung gemäß § 6 AVG iVm § 17 VwGVG unterbleiben. Der Beschwerdeführerin steht es aber naturgemäß frei, einen entsprechenden Antrag bei der belangten Behörde einzubringen. Daraus folgt, dass der in der Beschwerde erstmals gestellte Eventualantrag, das BVwG möge der Beschwerdeführerin die gewünschte Bescheinigung in eventu gemäß Paragraph 37, APAG erteilen, außerhalb der „Sache“ des Beschwerdeverfahrens liegt. Der diesbezügliche Eventualantrag war daher gemäß Paragraph 28, Absatz eins, VwGVG mit Beschluss zurückzuweisen. Da es sich um einen Eventualantrag und somit um eine bloß bedingte Prozessklärung handelt, konnte auch eine Weiterleitung gemäß Paragraph 6, AVG in Verbindung mit Paragraph 17, VwGVG unterbleiben. Der Beschwerdeführerin steht es aber naturgemäß frei, einen entsprechenden Antrag bei der belangten Behörde einzubringen.

3.4 Zu Spruchteil B): Zur Abweisung der Beschwerde in den übrigen Punkten:

Die belangte Behörde begründet die Abweisung des Antrags der Beschwerdeführerin auf Erteilung einer Bescheinigung gem. § 36 Abs. 1 APAG maßgeblich damit, dass der Beschwerdeführerin mit Bescheid des AeQ vom XXXX .2016 zur Zl. XXXX im Hinblick auf den gemeinsamen Prüfungsbetrieb der XXXX eine Qualitätssicherungsbescheinigung erteilt wurde, welche gemäß § 15 Abs. 2 iVm § 4 Abs. 2

A-QSG mit sechs Jahren, d.h. bis zum 05.10.2022, befristet wurde. Während sich die beiden letztgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Herbst 2022 einer erneuten Qualitätssicherungsprüfung unterzogen, habe die Beschwerdeführerin dies nicht getan; ihre Qualitätssicherungsbescheinigung sei daher gemäß der erwähnten Befristung am 05.10.2022 ausgelaufen. Die belangte Behörde begründet die Abweisung des Antrags der Beschwerdeführerin auf Erteilung einer Bescheinigung gem. Paragraph 36, Absatz eins, APAG maßgeblich damit, dass der Beschwerdeführerin mit Bescheid des AeQ vom römisch 40 .2016 zur Zl. römisch 40 im Hinblick auf den gemeinsamen Prüfungsbetrieb der römisch 40 eine Qualitätssicherungsbescheinigung erteilt wurde, welche gemäß Paragraph 15, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 4, Absatz 2, , A-QSG mit sechs Jahren, d.h. bis zum 05.10.2022, befristet wurde. Während sich die beiden letztgenannten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften im Herbst 2022 einer erneuten Qualitätssicherungsprüfung unterzogen, habe die Beschwerdeführerin dies nicht getan; ihre Qualitätssicherungsbescheinigung sei daher gemäß der erwähnten Befristung am 05.10.2022 ausgelaufen.

Die Beschwerdeführerin habe sich somit bereits im Besitz einer aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung befunden und hätte jederzeit dem APAG unterliegende Abschlussprüfungen vornehmen können; es fehle das für die Anwendung des § 36 Abs. 1 APAG notwendige Kriterium der Erstmaligkeit. Weiters sprächen die Materialien zum APAG dafür, dass die erstmalige Durchführung von Abschlussprüfungen iSd § 36 APAG auf die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebs bezogen und nur einmalig zulässig sei, um einem etwaigen Missbrauch entgegenzuwirken. Nur wer erstmalig beabsichtige, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen, habe dabei Anspruch

auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 APAG. Die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes werde daher immer dann gegeben sein, wenn eine neue organisatorische Einheit zur Durchführung von Abschlussprüfungen geschaffen werde, das heißt, dass diese Einheit bisher über keine eigenen Qualitätssicherungsregelungen und -maßnahmen zur Durchführung von Abschlussprüfungen verfügt habe. Dies könne nur dann gegeben sein, wenn ein Wirtschaftsprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft das erste Mal eine Abschlussprüfung in eigenem Namen annehmen, durchführen und den Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk erteilen will. Diese Voraussetzungen seien fallbezogen nicht gegeben, daher sei der Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung abzuweisen gewesen. Die Beschwerdeführerin habe sich somit bereits im Besitz einer aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung befunden und hätte jederzeit dem APAG unterliegende Abschlussprüfungen vornehmen können; es fehle das für die Anwendung des Paragraph 36, Absatz eins, APAG notwendige Kriterium der Erstmaligkeit. Weiters sprächen die Materialien zum APAG dafür, dass die erstmalige Durchführung von Abschlussprüfungen iSd Paragraph 36, APAG auf die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebs bezogen und nur einmalig zulässig sei, um einem etwaigen Missbrauch entgegenzuwirken. Nur wer erstmalig beabsichtige, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen, habe dabei Anspruch auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG. Die Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes werde daher immer dann gegeben sein, wenn eine neue organisatorische Einheit zur Durchführung von Abschlussprüfungen geschaffen werde, das heißt, dass diese Einheit bisher über keine eigenen Qualitätssicherungsregelungen und -maßnahmen zur Durchführung von Abschlussprüfungen verfügt habe. Dies könne nur dann gegeben sein, wenn ein Wirtschaftsprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft das erste Mal eine Abschlussprüfung in eigenem Namen annehmen, durchführen und den Bestätigungsvermerk bzw. Versagungsvermerk erteilen will. Diese Voraussetzungen seien fallbezogen nicht gegeben, daher sei der Antrag auf Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung abzuweisen gewesen.

Die Beschwerdeführerin argumentiert dementgegen, dass sie alle Voraussetzungen für die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß § 36 APAG erfülle, was die belangte Behörde aber in Ermangelung von Ermittlungen verkannt habe. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nämlich keinerlei Abschlussprüfungen vorgenommen, sie habe diese Tätigkeit trotz der bestehenden Möglichkeit aufgrund der aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung nie ausgeübt. Die Beschwerdeführerin habe ihren Prüfungsbetrieb aus dem bestehenden gemeinsamen Prüfbetrieb mit der XXXX herausgelöst, als den beiden vorgenannten Gesellschaften die Bescheinigung gem. § 35 APAG von der belangten Behörde aufgrund von Qualitätssicherungsmängeln im Herbst 2022 versagt worden sei; dieses Verfahren sei noch vor dem BVwG anhängig. Letztlich habe die Beschwerdeführerin hierdurch sowie unter Zuhilfenahme externer Beratung im Bereich des Qualitätsmanagements einen eigenen, neuen Prüfungsbetrieb eingerichtet. Dieser sei bei vorzunehmender systematischer Interpretation der Bestimmungen des APAG, insb. dessen § 36, als „neu“ zu beurteilen. Abzustellen sei nämlich nicht auf den Prüfungsbetrieb per se, sondern auf die Prüfungsgesellschaft. Nur diese könne als juristische Person Träger von Rechten und Pflichten sein und somit eine „Absicht“ zur erstmaligen Durchführung von Abschlussprüfungen iSd § 36 APAG haben. Es sei daher auf die neu geschaffene Organisationseinheit des „wesensmäßig“ neuen Prüfbetriebs der Beschwerdeführerin abzustellen. Es liege auch keine Umgehungsabsicht der Bestimmungen über die reguläre Qualitätssicherungsbescheinigung der §§ 21ff APAG vor; die Bescheinigung gemäß § 36 Abs. 1 APAG sei daher zu erteilen. Die Beschwerdeführerin argumentiert dementgegen, dass sie alle Voraussetzungen für die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG erfülle, was die belangte Behörde aber in Ermangelung von Ermittlungen verkannt habe. Tatsächlich habe die Beschwerdeführerin nämlich keinerlei Abschlussprüfungen vorgenommen, sie habe diese Tätigkeit trotz der bestehenden Möglichkeit aufgrund der aufrechten Qualitätssicherungsbescheinigung nie ausgeübt. Die Beschwerdeführerin habe ihren Prüfungsbetrieb aus dem bestehenden gemeinsamen Prüfbetrieb mit der römisch 40 herausgelöst, als den beiden vorgenannten Gesellschaften die Bescheinigung gem. Paragraph 35, APAG von der belangten Behörde aufgrund von Qualitätssicherungsmängeln im Herbst 2022 versagt worden sei; dieses Verfahren sei noch vor dem BVwG anhängig. Letztlich habe die Beschwerdeführerin hierdurch sowie unter Zuhilfenahme externer Beratung im Bereich des Qualitätsmanagements einen eigenen, neuen Prüfungsbetrieb eingerichtet. Dieser sei bei vorzunehmender systematischer Interpretation der Bestimmungen des APAG, insb. dessen Paragraph 36, als „neu“ zu beurteilen. Abzustellen sei nämlich nicht auf den Prüfungsbetrieb per se, sondern auf die Prüfungsgesellschaft. Nur diese könne als juristische Person Träger von Rechten und Pflichten sein und somit eine „Absicht“ zur erstmaligen Durchführung von Abschlussprüfungen iSd Paragraph 36, APAG haben. Es sei daher auf die neu geschaffene Organisationseinheit des

„wesensmäßig“ neuen Prüfbetriebs der Beschwerdeführerin abzustellen. Es liege auch keine Umgehungsabsicht der Bestimmungen über die reguläre Qualitätssicherungsbescheinigung der Paragraphen 21 f, f, APAG vor; die Bescheinigung gemäß Paragraph 36, Absatz eins, APAG sei daher zu erteilen.

Die Beschwerde wurde fristgerecht erhoben, sie ist zulässig, aber nicht berechtigt:

3.4.1. Zum Erstmaligkeitskriterium des § 36 Abs. 1 APAG 3.4.1. Zum Erstmaligkeitskriterium des Paragraph 36, Absatz eins, APAG

Für das Bundesverwaltungsgericht ist nicht ersichtlich, dass die oben dargestellte Begründung der belangten Behörde, wonach die Beschwerdeführerin bereits bis 05.10.2022 über einen qualitätssicherungsbescheinigten Prüfungsbetrieb iSd § 2 Z 11 APAG gemeinsam mit den vorgenannten anderen Gesellschaften verfügt habe und der Beschwerdeführerin somit das Erstmaligkeitskriterium iSd § 36 Abs. 1 APAG fehle, mit dem Gesetz nicht in Einklang stehen würde oder unvertretbar wäre. Für das Bundesverwaltungsgericht ist nicht ersichtlich, dass die oben dargestellte Begründung der belangten Behörde, wonach die Beschwerdeführerin bereits bis 05.10.2022 über einen qualitätssicherungsbescheinigten Prüfungsbetrieb iSd Paragraph 2, Ziffer 11, APAG gemeinsam mit den vorgenannten anderen Gesellschaften verfügt habe und der Beschwerdeführerin somit das Erstmaligkeitskriterium iSd Paragraph 36, Absatz eins, APAG fehle, mit dem Gesetz nicht in Einklang stehen würde oder unvertretbar wäre.

Die hier in Rede stehende Bestimmung des § 36 Abs. 1 APG stellt schon in ihrem ersten Satzteil („Wer erstmalig beabsichtigt, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen[..]“) insoweit klar, dass sich diese Bestimmung tatsächlich nur auf eine Neuaufnahme bzw. die erstmalige Einrichtung eines Prüfungsbetriebes iSd § 2 Z 11 APAG bezieht. Zentraler Anknüpfungspunkt des § 36 Abs. 1 APAG ist daher die Absicht eines eingetragenen Wirtschaftsprüfers bzw. einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gemäß WTBG 2017 erstmals einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen. Weder § 36 APAG noch den weiteren Bestimmungen dieses Gesetzes ist aber – wie die Beschwerdeführerin letztlich insinuiert – zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit dieser Wendung auf die persönliche bzw. subjektive Motivsphäre des Wirtschaftsprüfers bzw. der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hinsichtlich dieser „Absicht“ abstellen wollte. Wie die belangte Behörde insoweit unter Verweis auf die Materialien (ErläutRV 1012 Blg NR 25. GP 3) zum APAG zutreffend ausführt, stellt § 36 Abs. 1 APAG als Erleichterung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes vielmehr auf die damit verbundene erstmalige Schaffung der rechtlichen Möglichkeit zur Vornahme von Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG ab. Dies erfolgt durch erstmalige Einrichtung eines Prüfungsbetriebes iSd § 2 Z 11 APAG, dem folglich erstmalig eine Bescheinigung gemäß den §§ 35, 36 APAG erteilt wird, womit der Erwerb der Eigenschaft als Abschlussprüfer iSd § 2 Z 2 leg. cit. bzw. als Prüfungsgesellschaft gemäß § 2

Z 3 leg. cit verbunden ist. Beide der letztgenannten Begriffsbestimmungen knüpfen insoweit also an das erstmalige Vorliegen bzw. an die erstmalige Erteilung einer Bescheinigung gemäß den §§ 35, 36 APAG an den Prüfungsbetrieb eines Wirtschaftsprüfers bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch die belangte Behörde an. Die hier in Rede stehende Bestimmung des Paragraph 36, Absatz eins, APG stellt schon in ihrem ersten Satzteil („Wer erstmalig beabsichtigt, einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen[..]“) insoweit klar, dass sich diese Bestimmung tatsächlich nur auf eine Neuaufnahme bzw. die erstmalige Einrichtung eines Prüfungsbetriebes iSd Paragraph 2, Ziffer 11, APAG bezieht. Zentraler Anknüpfungspunkt des Paragraph 36, Absatz eins, APAG ist daher die Absicht eines eingetragenen Wirtschaftsprüfers bzw. einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gemäß WTBG 2017 erstmals einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen. Weder Paragraph 36, APAG noch den weiteren Bestimmungen dieses Gesetzes ist aber – wie die Beschwerdeführerin letztlich insinuiert – zu entnehmen, dass der Gesetzgeber mit dieser Wendung auf die persönliche bzw. subjektive Motivsphäre des Wirtschaftsprüfers bzw. der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hinsichtlich dieser „Absicht“ abstellen wollte. Wie die belangte Behörde insoweit unter Verweis auf die Materialien (ErläutRV 1012 Blg NR 25. Gesetzgebungsperiode 3) zum APAG zutreffend ausführt, stellt Paragraph 36, Absatz eins, APAG als Erleichterung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes vielmehr auf die damit verbundene erstmalige Schaffung der rechtlichen Möglichkeit zur Vornahme von Abschlussprüfungen iSd Paragraph 2, Ziffer eins, APAG ab. Dies erfolgt durch erstmalige Einrichtung eines Prüfungsbetriebes iSd Paragraph 2, Ziffer 11, APAG, dem folglich erstmalig eine Bescheinigung gemäß den Paragraphen 35, 36, APAG erteilt wird, womit der Erwerb der Eigenschaft als Abschlussprüfer iSd Paragraph 2, Ziffer 2, leg. cit. bzw. als Prüfungsgesellschaft gemäß Paragraph 2, , Ziffer 3, leg. cit verbunden ist. Beide der letztgenannten Begriffsbestimmungen knüpfen insoweit also an

das erstmalige Vorliegen bzw. an die erstmalige Erteilung einer Bescheinigung gemäß den Paragraphen 35, 36, APAG an den Prüfungsbetrieb eines Wirtschaftsprüfers bzw. die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch die belangte Behörde an.

Es ist zur Beurteilung des Erstmaligkeitskriteriums des § 36 Abs. 1 APAG daher nicht auf die subjektive Motivsphäre des Wirtschaftsprüfers bzw. der vertretungsbefugten Organe der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft abzustellen. Folglich ist auch nicht von der belangten Behörde zu ermitteln, ob die Organe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die bereits die Eigenschaft einer Prüfungsgesellschaft iSd § 2 Z 3 APAG innehatte, weil ihr bereits gemäß den §§ 35, 36 APAG bzw. deren Vorgängerbestimmungen §§ 15, 15a A-QSG eine Bescheinigung erteilt worden ist, hiernach die tatsächliche Absicht hatten, Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG vorzunehmen. Die in § 36 Abs. 1 APAG als Anknüpfungspunkt definierte Absicht „[...]einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen [...]“ kommt nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts in Zusammenschau der anwendbaren Bestimmungen des APAG schon darin zum Ausdruck, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die rechtlichen Voraussetzungen schafft, ebensolche Abschlussprüfungen vornehmen zu können. Die Schaffung dieser rechtlichen Voraussetzungen – und hier schließt sich der Kreis – besteht schlichtweg im Erwerb der Eigenschaft als Prüfungsgesellschaft gemäß § 2 Z 3 APAG, somit in der Erlangung einer Bescheinigung gemäß den §§ 35, 36 APAG (bzw. §§ 15, 15a A-QSG). Auf das Wesentliche reduziert ist daher festzuhalten, dass einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die bereits Prüfungsgesellschaft gemäß § 2 Z 3 APAG war, weil sie über einen Prüfungsbetrieb verfügt (hat), der gemäß den §§ 35, 36 APAG (bzw. §§ 15, 15a A-QSG) qualitätssicherungsbescheinigt war, jedenfalls das von § 36 Abs. 1 APAG geforderte Erstmaligkeitskriterium fehlt. Es ist zur Beurteilung des Erstmaligkeitskriteriums des Paragraph 36, Absatz eins, APAG daher nicht auf die subjektive Motivsphäre des Wirtschaftsprüfers bzw. der vertretungsbefugten Organe der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft abzustellen. Folglich ist auch nicht von der belangten Behörde zu ermitteln, ob die Organe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die bereits die Eigenschaft einer Prüfungsgesellschaft iSd Paragraph 2, Ziffer 3, APAG innehatte, weil ihr bereits gemäß den Paragraphen 35, 36, APAG bzw. deren Vorgängerbestimmungen Paragraphen 15, 15 a, A-QSG eine Bescheinigung erteilt worden ist, hiernach die tatsächliche Absicht hatten, Abschlussprüfungen iSd Paragraph 2, Ziffer eins, APAG vorzunehmen. Die in Paragraph 36, Absatz eins, APAG als Anknüpfungspunkt definierte Absicht „[...]einen Auftrag zur Durchführung einer Abschlussprüfung anzunehmen [...]“ kommt nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts in Zusammenschau der anwendbaren Bestimmungen des APAG schon darin zum Ausdruck, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft die rechtlichen Voraussetzungen schafft, ebensolche Abschlussprüfungen vornehmen zu können. Die Schaffung dieser rechtlichen Voraussetzungen – und hier schließt sich der Kreis – besteht schlichtweg im Erwerb der Eigenschaft als Prüfungsgesellschaft gemäß Paragraph 2, Ziffer 3, APAG, somit in der Erlangung einer Bescheinigung gemäß den Paragraphen 35, 36, APAG (bzw. Paragraphen 15, 15 a, A-QSG). Auf das Wesentliche reduziert ist daher festzuhalten, dass einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die bereits Prüfungsgesellschaft gemäß Paragraph 2, Ziffer 3, APAG war, weil sie über einen Prüfungsbetrieb verfügt (hat), der gemäß den Paragraphen 35, 36, APAG (bzw. Paragraphen 15, 15 a, A-QSG) qualitätssicherungsbescheinigt war, jedenfalls das von Paragraph 36, Absatz eins, APAG geforderte Erstmaligkeitskriterium fehlt.

3.4.2. Zur (Nicht-)Differenzierung eines gemeinsamen von einem einzelnen Prüfungsbetrieb

Es ist entgegen dem Beschwerdevorbringen bzw. den Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin somit auch nicht weiter von Relevanz, warum in Folge der Einrichtung des (gemeinsamen) Prüfungsbetriebes bei der Beschwerdeführerin von dieser auf eigenen Namen und eigene Rechnung keine Mandate für Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG angenommen wurden. Zwar sind die Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, dass die Beschwerdeführerin letztlich „nur“ Abschlussprüfungen von Stiftungen gemäß Privatstiftungsgesetz bzw. Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 vornehmen wollte und auch vorgenommen habe und die mit Bescheid des AeQ vom XXXX .2016 erlangte Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG letztlich nur deshalb erworben habe, weil eine solche von Firmenbuchgerichten – wenngleich ohne gesetzliche Grundlage – von Stiftungsprüfern oftmals verlangt werden würden, schlüssig. Wie aber bereits zuvor ausgeführt, kommt es auf die subjektive Motivsphäre der Organe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hinsichtlich der Absicht, Abschlussprüfungen iSd APAG vorzunehmen, nicht an. Wurde für einen eingerichteten Prüfungsbetrieb eine Bescheinigung gemäß §§ 35, 36 APAG bzw.

§§ 15, 15a A-QSG beantragt und erteilt, ist hierdurch die in § 36 Abs. 1 APAG normierte „Absicht“, Aufträge für Abschlussprüfungen anzunehmen, bereits verwirklicht. Es ist entgegen dem Beschwerdevorbringen bzw. den Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin somit auch nicht weiter von Relevanz, warum in Folge der Einrichtung

des (gemeinsamen) Prüfungsbetriebes bei der Beschwerdeführerin von dieser auf eigenen Namen und eigene Rechnung keine Mandate für Abschlussprüfungen iSd Paragraph 2, Ziffer eins, APAG angenommen wurden. Zwar sind die Angaben des Geschäftsführers der Beschwerdeführerin, dass die Beschwerdeführerin letztlich „nur“ Abschlussprüfungen von Stiftungen gemäß Privatstiftungsgesetz bzw. Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz 2015 vornehmen wollte und auch vorgenommen habe und die mit Bescheid des AeQ vom römisch 40.2016 erlangte Bescheinigung gemäß Paragraph 15, A-QSG letztlich nur deshalb erworben habe, weil eine solche von Firmenbuchgerichten – wenngleich ohne gesetzliche Grundlage – von Stiftungsprüfern oftmals verlangt werden würden, schlüssig. Wie aber bereits zuvor ausgeführt, kommt es auf die subjektive Motivsphäre der Organe einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hinsichtlich der Absicht, Abschlussprüfungen iSd APAG vorzunehmen, nicht an. Wurde für einen eingerichteten Prüfungsbetrieb eine Bescheinigung gemäß Paragraphen 35, 36, APAG bzw. , Paragraphen 15,,15a A-QSQ beantragt und erteilt, ist hierdurch die in Paragraph 36, Absatz eins, APAG normierte „Absicht“, Aufträge für Abschlussprüfungen anzunehmen, bereits verwirklicht.

Die von der Beschwerdeführerin darüber hinaus geforderte Differenzierung zwischen dem gemeinsamen Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerin mit den zwei zuvor genannten Gesellschaften und dem nunmehr vorliegenden „eigenen“ Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerin findet darüber hinaus im Gesetz keine Deckung: Die Definition des § 2

Z 11 APAG knüpft insoweit klar an „eine organisatorische Einheit, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen ein einheitliches internes Qualitätssicherungssystem verwendet“ an. Das Gesetz geht somit von einem einheitlichen Prüfungsbetriebsbegriff aus, auch wenn dieser einheitliche Prüfungsbetrieb aus einem Zusammenschluss von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften oder einem Zusammenschluss der Betriebe mehrerer Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften bestehen kann. Somit besteht aufgrund der Anknüpfung an die „organisatorische Einheit“ des Prüfungsbetriebes in § 2 Z 11 APAG keine Unterscheidung zwischen dem gemeinsamen Prüfungsbetrieb, den die Beschwerdeführerin vor Auslaufen der Befristung der im Jahr 2016 erteilten Bescheinigung am 05.10.2022 mit zwei weiteren Gesellschaften unterhalten hat, und dem nun ihren Angaben zufolge errichteten eigenen Prüfungsbetrieb. Es bleibt daher auch vor diesem Hintergrund dabei, dass die Beschwerdeführerin über einen Prüfungsbetrieb iSd § 2 Z 11 APAG verfügt hat, dem mit Bescheid des AeQ vom XXXX .2016 eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG (nunmehr § 35 APAG) bis 05.10.2022 erteilt war, und es somit diesem Prüfungsbetrieb am oben erläuterten Erstmaligkeitskriterium des § 36 Abs. 1 APAG fehlt. Die von der Beschwerdeführerin darüber hinaus geforderte Differenzierung zwischen dem gemeinsamen Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerin mit den zwei zuvor genannten Gesellschaften und dem nunmehr vorliegenden „eigenen“ Prüfungsbetrieb der Beschwerdeführerin findet darüber hinaus im Gesetz keine Deckung: Die Definition des Paragraph 2, , Ziffer 11, APAG knüpft insoweit klar an „eine organisatorische Einheit, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen ein einheitliches internes Qualitätssicherungssystem verwendet“ an. Das Gesetz geht somit von einem einheitlichen Prüfungsbetriebsbegriff aus, auch wenn dieser einheitliche Prüfungsbetrieb aus einem Zusammenschluss von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften oder einem Zusammenschluss der Betriebe mehrerer Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften bestehen kann. Somit besteht aufgrund der Anknüpfung an die „organisatorische Einheit“ des Prüfungsbetriebes in Paragraph 2, Ziffer 11, APAG keine Unterscheidung zwischen dem gemeinsamen Prüfungsbetrieb, den die Beschwerdeführerin vor Auslaufen der Befristung der im Jahr 2016 erteilten Bescheinigung am 05.10.2022 mit zwei weiteren Gesellschaften unterhalten hat, und dem nun ihren Angaben zufolge errichteten eigenen Prüfungsbetrieb. Es bleibt daher auch vor diesem Hintergrund dabei, dass die Beschwerdeführerin über einen Prüfungsbetrieb iSd Paragraph 2, Ziffer 11, APAG verfügt hat, dem mit Bescheid des AeQ vom römisch 40.2016 eine Bescheinigung gemäß Paragraph 15, A-QSG (nunmehr Paragraph 35, APAG) bis 05.10.2022 erteilt war, und es somit diesem Prüfungsbetrieb am oben erläuterten Erstmaligkeitskriterium des Paragraph 36, Absatz eins, APAG fehlt.

3.4.3. Erläuterungen zur RV und Lehrmeinungen zu § 36 APAG 3.4.3. Erläuterungen zur Regierungsvorlage und Lehrmeinungen zu Paragraph 36, APAG

Zu beachten ist weiters der Wille des Gesetzgebers, der in den Materialien zu § 36 APAG Niederschlag gefunden hat. So lauten die Erläuterungen zur RV u.a. wie folgt: Zu beachten ist weiters der Wille des Gesetzgebers, der in den Materialien zu Paragraph 36, APAG Niederschlag gefunden hat. So lauten die Erläuterungen zur Regierungsvorlage u.a. wie folgt:

„Zu § 36 (Qualitätssicherungsprüfung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes): Diese Bestimmung regelt die

Bescheinigungen im Zusammenhang mit der Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes. Beabsichtigt eine Person erstmalig Abschlussprüfungen durchzuführen, so hat diese eine vorläufige Bescheinigung und Eintragung im öffentlichen Register zu beantragen. Der Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen ist durch das Vorlegen eines Qualitätssicherungshandbuches zu erbringen. Die vorläufige Bescheinigung gilt achtzehn Monate und ist nur einmalig zulässig, um einem etwaigen Missbrauch entgegenzuwirken. Spätestens bis zum Tag des Fristablaufes der achtzehnmonatigen Bescheinigung muss eine Qualitätssicherungsprüfung des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft durchgeführt worden sein.“ (ErläutRV 1012 Blg NR 25. GP 3), „Zu Paragraph 36, (Qualitätssicherungsprüfung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes): Diese Bestimmung regelt die Bescheinigungen im Zusammenhang mit der Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes. Beabsichtigt eine Person erstmalig Abschlussprüfungen durchzuführen, so hat diese eine vorläufige Bescheinigung und Eintragung im öffentlichen Register zu beantragen. Der Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen ist durch das Vorlegen eines Qualitätssicherungshandbuches zu erbringen. Die vorläufige Bescheinigung gilt achtzehn Monate und ist nur einmalig zulässig, um einem etwaigen Missbrauch entgegenzuwirken. Spätestens bis zum Tag des Fristablaufes der achtzehnmonatigen Bescheinigung muss eine Qualitätssicherungsprüfung des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft durchgeführt worden sein.“ (ErläutRV 1012 Blg NR 25. Gesetzgebungsperiode 3)

Der Gesetzgeber hatte somit jedenfalls durch dieses Erst- und Einmaligkeitskriterium in Bezug auf die Absicht, Aufträge zur Abschlussprüfung anzunehmen, vor allem auch einen Schutz vor Missbrauch dieser – im Vergleich zur Bescheinigung gem. § 35 APAG deutlich erleichterten – Erlangungsmöglichkeit einer Qualitätssicherungsbescheinigung vor Augen. Das Schrifttum führt zu § 36 APAG aus: Der Gesetzgeber hatte somit jedenfalls durch dieses Erst- und Einmaligkeitskriterium in Bezug auf die Absicht, Aufträge zur Abschlussprüfung anzunehmen, vor allem auch einen Schutz vor Missbrauch dieser – im Vergleich zur Bescheinigung gem. Paragraph 35, APAG deutlich erleichterten – Erlangungsmöglichkeit einer Qualitätssicherungsbescheinigung vor Augen. Das Schrifttum führt zu Paragraph 36, APAG aus:

„Nach dem A-QSG war die Erteilung einer Bescheinigung ausschließlich auf Basis einer Qualitäts(sicherungs)prüfung möglich. Dies erforderte auch für den Fall der Neuaufnahme eine Qualitätsprüfung, im Rahmen derer noch keine Aufträge geprüft werden konnten. Der Gesetzgeber kam nunmehr dem ursprünglich bereits vom Berufsstand eingebrachten Vorschlag der Regelung für eine vorläufige Bescheinigung nach. Wer erstmalig die Annahme eines Auftrages zur Durchführung einer Abschlussprüfung beabsichtigt, hat dies unverzüglich der APAB anzuzeigen und die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung zu beantragen. Die aufrechte Berufsbefugnis sowie die getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen sind nachzuweisen. Bei Vorliegen der Voraussetzungen und aller erforderlichen Unterlagen hat die APAB eine vorläufige Bescheinigung, befristet auf 18 Monate, zu erteilen und die Eintragung in das Register vorzunehmen. Bis zum Ablauf der Frist muss eine Qualitätssicherungsprüfung durchgeführt worden sein, andernfalls ist die Eintragung im öffentlichen Register von Amts wegen zu löschen. Klärungsbedarf gibt es für den Fall, dass bis zum Fristablauf keine Abschlussprüfungen durchgeführt wurden; fraglich ist, unter welchen Voraussetzungen hier wiederum eine Bescheinigung erlangt werden kann. Es ist sicherlich nicht vorgesehen, Wirtschaftsprüfer nach einmaliger Erteilung einer (vorläufigen) Bescheinigung vom Markt dauerhaft auszuschließen, noch soll es möglich sein, über einen längeren Zeitraum Abschlussprüfungen durchzuführen, ohne sich einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen, zB durch Wechsel des Prüfungsauftrages auf eine andere Netzwerkgesellschaft.“ (Reiter, APAG 2016 - Änderungen und Neuerungen im System der Aufsicht für Abschlussprüfer und geprüfte Unternehmen, RWZ 2017/7 (30))

Im ggst. Fall wäre – folgte man dem Vorbringen der Beschwerdeführerin – aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes letztlich genau jener Fall verwirklicht, den die Bestimmung des

§ 36 APAG nach dieser Lehrmeinung zu verhindern sucht: Die Beschwerdeführerin verfügte mit den zwei festgestellten Gesellschaften (II.1.2) über einen gemeinsamen und letztmalig im Jahr 2016 vom AeQ qualitätssicherungsbescheinigten Prüfungsbetrieb, wobei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auch Geschäftsführer dieser beiden anderen Gesellschaften ist. Nachdem es – basierend auf den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin im Beschwerdeschriftsatz – bei der erneuten Qualitätssicherungsprüfung jedenfalls dieser zwei anderen Gesellschaften zu Problemen kam, weil bei deren Qualitätssicherungssystemen aus Sicht der Behörde bzw. der Qualitätssicherungsprüfer Mängel zu Tage traten, die zur bescheidmäßigen Verweigerung der Bescheinigung durch die belangte Behörde an diese zwei Gesellschaften führte, befürchtete die Beschwerdeführerin bzw. der Geschäftsführer

der drei Gesellschaften eine „Abwanderung der Klienten“ und wollte er die „Notbremse ziehen“ (Beschwerdeschriftsatz Punkt 3.6). Nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin hatte diese somit sinngemäß vor, die Prüfungsaufträge auf eine andere „Netzwerkgesellschaft“, nämlich die Beschwerdeführerin, zu übertragen, da die anderen beiden Gesellschaften, mit denen bis Herbst 2022 ein gemeinsamer Prüfungsbetrieb bestand, zum damaligen Zeitpunkt aufgrund von Mängeln keine Bescheinigung von der belangten Behörde erhielten. Damit realisiert die Beschwerdeführerin aber genau jenen Sachverhalt, den die strengen Anforderungen an die Erstmaligkeit des § 36 Abs. 1 APAG nach der oben dargestellten Lehrmeinung zu verhindern suchen: Nämlich im Falle des Auftretens von Mängeln an Qualitätssicherungssystemen bei einer Gesellschaft, die zur bescheidmäßigen Versagung der Bescheinigung gem. § 35 APAG führt, diese gleichsam als Übergangslösung unter Verweis auf die Neuerrichtung eines Prüfungsbetriebes auf eine andere nahe stehende Gesellschaft zu übertragen, die in der Folge in den „Genuss“ der erleichterten (vorläufigen) Bescheinigung gemäß § 36 APAG kommen soll. Im ggst. Fall wäre – folgte man dem Vorbringen der Beschwerdeführerin – aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes letztlich genau jener Fall verwirklicht, den die Bestimmung des , Paragraph 36, APAG nach dieser Lehrmeinung zu verhindern sucht: Die Beschwerdeführerin verfügte mit den zwei festgestellten Gesellschaften (römisch zwei.1.2) über einen gemeinsamen und letztmalig im Jahr 2016 vom AeQ qualitätssicherungsbescheinigten Prüfungsbetrieb, wobei der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin auch Geschäftsführer dieser beiden anderen Gesellschaften ist. Nachdem es – basierend auf den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin im Beschwerdeschriftsatz – bei der erneuten Qualitätssicherungsprüfung jedenfalls dieser zwei anderen Gesellschaften zu Problemen kam, weil bei deren Qualitätssicherungssystemen aus Sicht der Behörde bzw. der Qualitätssicherungsprüfer Mängel zu Tage traten, die zur bescheidmäßigen Verweigerung der Bescheinigung durch die belangte Behörde an diese zwei Gesellschaften führte, befürchtete die Beschwerdeführerin bzw. der Geschäftsführer der drei Gesellschaften eine „Abwanderung der Klienten“ und wollte er die „Notbremse ziehen“ (Beschwerdeschriftsatz Punkt 3.6). Nach den eigenen Angaben der Beschwerdeführerin hatte diese somit sinngemäß vor, die Prüfungsaufträge auf eine andere „Netzwerkgesellschaft“, nämlich die Beschwerdeführerin, zu übertragen, da die anderen beiden Gesellschaften, mit denen bis Herbst 2022 ein gemeinsamer Prüfungsbetrieb bestand, zum damaligen Zeitpunkt aufgrund von Mängeln keine Bescheinigung von der belangten Behörde erhielten. Damit realisiert die Beschwerdeführerin aber genau jenen Sachverhalt, den die strengen Anforderungen an die Erstmaligkeit des Paragraph 36, Absatz eins, APAG nach der oben dargestellten Lehrmeinung zu verhindern suchen: Nämlich im Falle des Auftretens von Mängeln an Qualitätssicherungssystemen bei einer Gesellschaft, die zur bescheidmäßigen Versagung der Bescheinigung gem. Paragraph 35, APAG führt, diese gleichsam als Übergangslösung unter Verweis auf die Neuerrichtung eines Prüfungsbetriebes auf eine andere nahe stehende Gesellschaft zu übertragen, die in der Folge in den „Genuss“ der erleichterten (vorläufigen) Bescheinigung gemäß Paragraph 36, APAG kommen soll.

Weiters konterkariert die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin auch den nach obiger Lehrmeinung von § 36 APAG verfolgten Zweck der Verhinderung der Möglichkeit, dass Prüfungsgesellschaften über einen längeren Zeitraum Abschlussprüfungen durchführen zu können, ohne sich einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen. Im ggst. Fall wurde das Qualitätssicherungssystem der Beschwerdeführerin im Jahr 2016, also vor sieben Jahren einer solchen Prüfung unterzogen. Da im Fall des ggst. Antrags auf vorläufige Bescheinigung gem. § 36 APAG keine unmittelbare Qualitätssicherungsprüfung vorgesehen ist, sondern die belangte Behörde im Falle des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß § 36 Abs. 2 APAG zur Erteilung der vorläufigen Bescheinigung verpflichtet ist, könnte die Beschwerdeführerin somit bis zum Auslaufen deren 18 monatiger Befristung (§ 36 Abs. 2 letzter Satz APAG) mit einem zu diesem Zeitpunkt vor fast neun Jahren letztmalig qualitätssicherungsgeprüften Qualitätssicherungssystem Abschlussprüfungen vornehmen. Dass dieses Ergebnis nicht mit dem gesetzgeberischen Telos, der § 36 APAG innewohnt, vereinbar ist, liegt auf der Hand. Weiters konterkariert die Vorgehensweise der Beschwerdeführerin auch den nach obiger Lehrmeinung von Paragraph 36, APAG verfolgten Zweck der Verhinderung der Möglichkeit, dass Prüfungsgesellschaften über einen längeren Zeitraum Abschlussprüfungen durchführen zu können, ohne sich einer Qualitätssicherungsprüfung zu unterziehen. Im ggst. Fall wurde das Qualitätssicherungssystem der Beschwerdeführerin im Jahr 2016, also vor sieben Jahren einer solchen Prüfung unterzogen. Da im Fall des ggst. Antrags auf vorläufige Bescheinigung , gem. Paragraph 36, APAG keine unmittelbare Qualitätssicherungsprüfung vorgesehen ist, sondern die belangte Behörde im Falle des Vorliegens der Voraussetzungen gemäß Paragraph 36, Absatz 2, APAG zur Erteilung der vorläufigen Bescheinigung verpflichtet ist, könnte die Beschwerdeführerin somit bis zum Auslaufen deren 18 monatiger Befristung (Paragraph 36, Absatz 2,

letzter Satz APAG) mit einem zu diesem Zeitpunkt vor fast neun Jahren letztmalig qualitätssicherungsgeprüften Qualitätssicherungssystem Abschlussprüfungen vornehmen. Dass dieses Ergebnis nicht mit dem gesetzgeberischen Telos, der Paragraph 36, APAG innewohnt, vereinbar ist, liegt auf der Hand.

Dieses Ergebnis erhärtet sich auch bei systematischer Zusammenschau mit der Bestimmung des § 37 APAG, der die Erteilung einer Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes regelt: Sämtliche Tatbestände der Z 1 bis 6 des § 37 leg. cit., die zur Erteilung einer vorläufigen (erleichterten) Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes führen, setzen das Verstreichen einer Frist von zumindest zwölf Monaten nach den in Z 1 bis 6 normierten Ereignissen voraus. Somit ist auch der Bestimmung des § 37 APAG ein Missbrauchsschutz immanent, da eine Prüfungsgesellschaft iSd § 2 Z 3 leg. cit., die einen der Tatbestände des § 37 Z 1 bis 6 APAG realisiert, erst nach Ablauf von zwölf Monaten eine vorläufige (erleichterte) Bescheinigung zur Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes erlangen kann. Da Prüfungsgesellschaften wirtschaftlich handelnde Unternehmen sind, ist es aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes aus finanziellen Gründen ausgeschlossen, dass eine Prüfungsgesellschaft zur Umgehung der „regulären“ Qualitätssicherungsprüfung iSd § 35 APAG freiwillig ein Jahr lang auf Aufträge zur Abschlussprüfung verzichtet, nur um in Folge in den „Genuss“ einer erleichterten Bescheinigung zu gelangen. Dieses Ergebnis erhärtet sich auch bei systematischer Zusammenschau mit der Bestimmung des Paragraph 37, APAG, der die Erteilung einer Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes regelt: Sämtliche Tatbestände der Ziffer eins bis 6 des Paragraph 37, leg. cit., die zur Erteilung einer vorläufigen (erleichterten) Bescheinigung bei Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes führen, setzen das Verstreichen einer Frist von zumindest zwölf Monaten nach den in Ziffer eins bis 6 normierten Ereignissen voraus. Somit ist auch der Bestimmung des Paragraph 37, APAG ein Missbrauchsschutz immanent, da eine Prüfungsgesellschaft iSd Paragraph 2, Ziffer 3, leg. cit., die einen der Tatbestände des Paragraph 37, Ziffer eins bis 6 APAG realisiert, erst nach Ablauf von zwölf Monaten eine vorläufige (erleichterte) Bescheinigung zur Wiederaufnahme eines Prüfungsbetriebes erlangen kann. Da Prüfungsgesellschaften wirtschaftlich handelnde Unternehmen sind, ist es aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes aus finanziellen Gründen ausgeschlossen, dass eine Prüfungsgesellschaft zur Umgehung der „regulären“ Qualitätssicherungsprüfung iSd Paragraph 35, APAG freiwillig ein Jahr lang auf Aufträge zur Abschlussprüfung verzichtet, nur um in Folge in den „Genuss“ einer erleichterten Bescheinigung zu gelangen.

3.4.4. Zur fallggst. Irrelevanz der Frage, ob ein „neuer Prüfungsbetrieb“ vorliegt

Weiters bringt die Beschwerdeführerin vor, dass die von ihr vorgenommenen Änderungen an ihrem Prüfungsbetrieb im Zuge der „Herauslösung“ aus dem gemeinsamen Prüfungsbetrieb mit den zwei festgestellten Gesellschaften, diesen zu einem „wesensmäßig neuen“ Prüfungsbetrieb gemacht hätten. Wie sich bereits aus den obigen Ausführungen ergibt, kommt es aber fallggst. auf diese Frage nicht mehr an, weshalb eine tiefergehende Auseinandersetzung mit diesen Argumenten dahinstehen kann.

3.5. Ergebnis

In Summe konnte die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides der belangten Behörde aufzeigen; die belangte Behörde hat den verfahrensggst. Antrag der Beschwerdeführerin zu Recht abgewiesen. Folglich war daher auch die gegen den angefochtenen Bescheid gerichtete Beschwerde gemäß § 28 Abs. 2 VwGVG iVm § 36 APAG abzuweisen. In Summe konnte die Beschwerde keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides der belangten Behörde aufzeigen; die belangte Behörde hat den verfahrensggst. Antrag der Beschwerdeführerin zu Recht abgewiesen. Folglich war daher auch die gegen den angefochtenen Bescheid gerichtete Beschwerde gemäß Paragraph 28, Absatz 2, VwGVG in Verbindung mit Paragraph 36, APAG abzuweisen.

Zu Spruchteil B):

ZULÄSSIGKEIT DER REVISION

Gemäß § 25a Abs. 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen. Gemäß Paragraph 25 a, Absatz eins, VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Die Revision ist zulässig, da es an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum APAG allgemein sowie zu den konkreten Determinanten einer vorläufigen Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes iSd § 36 APAG

ebenso fehlt, wie an diesbezüglicher Rechtsprechung zur inhaltlich weitgehend identen Vorgängerbestimmung des § 15a A-QSG. Die grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage ergibt sich aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes aus dem Bedarf an Rechtssicherheit hinsichtlich der konkreten Anwendungsvoraussetzungen der Bestimmungen über die Qualitätssicherungsprüfungen bzw. deren Bescheinigung im 2. Abschnitts des APAG, zumal die Erteilung einer Bescheinigung gemäß den §§ 35, 36, 37 APAG eine Zulässigkeitsvoraussetzung zur Vornahme von Abschlussprüfungen darstellt und einschlägige Kommentierungen in der Literatur nur rudimentär vorhanden sind. Die bisher zum A-QSG ergangenen Entscheidungen des VwGH (25.03.2010, 2008/04/0179; 12.06.2013, 2011/04/0196; 11.09.2013, 2011/04/0202) behandelten diese Rechtsfragen bisher nicht. Die Revision ist zulässig, da es an Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum APAG allgemein sowie zu den konkreten Determinanten einer vorläufigen Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes iSd Paragraph 36, APAG ebenso fehlt, wie an diesbezüglicher Rechtsprechung zur inhaltlich weitgehend identen Vorgängerbestimmung des Paragraph 15 a, A-QSG. Die grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage ergibt sich aus Sicht des Bundesverwaltungsgerichtes aus dem Bedarf an Rechtssicherheit hinsichtlich der konkreten Anwendungsvoraussetzungen der Bestimmungen über die Qualitätssicherungsprüfungen bzw. deren Bescheinigung im 2. Abschnitts des APAG, zumal die Erteilung einer Bescheinigung gemäß den Paragraphen 35, 36, 37, APAG eine Zulässigkeitsvoraussetzung zur Vornahme von Abschlussprüfungen darstellt und einschlägige Kommentierungen in der Literatur nur rudimentär vorhanden sind. Die bisher zum A-QSG ergangenen Entscheidungen des VwGH (25.03.2010, 2008/04/0179; 12.06.2013, 2011/04/0196; 11.09.2013, 2011/04/0202) behandelten diese Rechtsfragen bisher nicht.

Schlagworte

Abschlussprüfung Aufsichtsbehörde Bescheinigung Bescheinigungspflicht Beschwerdegegenstand Erstmaligkeit Eventualantrag Organisationsänderung Qualitätssicherung Revision zulässig Voraussetzungen Wirtschaftsprüfer Zurückweisung

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:BVWG:2023:W282.2276356.1.00

Im RIS seit

06.12.2023

Zuletzt aktualisiert am

06.12.2023

Quelle: Bundesverwaltungsgericht BVwg, <https://www.bvwg.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at