Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-7968/2009
{T 0/2}

Urteil vom 6. Mai 2010

Besetzung

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

Parteien

A._____,
vertreten durch lic. iur. Caspar Baader, Advokat,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Zulassung als Revisionsexperte/Revisor.

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) ersuchte die eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) am 31. Dezember 2007 um Zulassung seiner Gesellschaft X._____AG (seit dem 13. Januar 2009 umfirmiert in Y._____AG) als Revisionsexpertin und um entsprechende Aufnahme in das Revisorenregister.

B.
Mit E-Mail vom 23. Januar 2008 informierte die Vorinstanz die X._____AG, bei der Prüfung des Gesuchs habe sich ergeben, dass sich die Mitarbeitenden des Revisionsunternehmens, die Revisonsdienstleistungen erbringen würden, bisher nicht angemeldet bzw. sich nicht mit der Anmeldung ihres Arbeitgebers verbunden hätten. Die Vorinstanz bat darum, die Mitarbeitenden zur Anmeldung aufzufordern bzw. ihre Anmeldung mit der X._____AG zu verbinden. Ohne dass die Mitarbeitenden über die erforderliche Zulassung verfügten, könne das Gesuch des Unternehmens nicht beurteilt werden.

Am 28. Januar 2008 stellte der Beschwerdeführer (elektronisch) ein Gesuch um persönliche Zulassung als Revisionsexperte.

C.
Mit E-Mail vom 28. Februar 2008 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer auf, das Gesuch unterschrieben, inklusive aller erforderlicher Unterlagen, schriftlich einzureichen. Dieser Aufforderung kam der Beschwerdeführer am 4. Juni 2008 nach.

D.
In der Folge hatte der Beschwerdeführer sein Gesuch mehrfach zu ergänzen bzw. zusätzliche Ausführungen hinsichtlich der Zulassungsvoraussetzungen Fachpraxis und Leumund zu machen.

Von einem Dritten wurde die Vorinstanz am 3. Juli 2009 darauf hingewiesen, dass die Y._____AG Revisionen durchführe, ohne über eine entsprechende Zulassung zu verfügen.

Mit Schreiben vom 9. September 2009 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer unter Hinweis auf die Strafbestimmung im Revisions-

aufsichtsgesetz auf, darzulegen, ob er nach dem 1. Januar 2008 Revisionsdienstleistungen erbracht habe, gegebenenfalls welcher Art und für welche Rechtsträger. Die Y._____AG sei aktuell bei verschiedenen Gesellschaften als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen, verfüge jedoch nicht über eine entsprechende Zulassung.

E.
Mit E-Mail vom 25. September 2009 informierte die Vorinstanz den Beschwerdeführer, dass aufgrund der ungenügenden beaufsichtigten Fachpraxis eine Zulassung als Revisionsexperte nicht möglich sei. Eine Zulassung gestützt auf die Härtefallklausel sei ebenfalls nicht möglich, da die verlangten 12 Jahre unbeaufsichigte Fachpraxis per 1. Juli 1992 nicht erfüllt seien. Die Anforderungen an die Fachpraxis für eine Zulassung als Revisor seien dagegen erfüllt. Noch offen sei derzeit die Beurteilung des Leumunds, da diesbezüglich noch eine Stellungnahme des Beschwerdeführers ausstehe und auch der mit Schreiben vom 9. September 2009 geschilderte Sachverhalt Einfluss auf die Beurteilung des Leumunds haben könne.

F.
Mit Stellungnahme vom 2. November 2009 beantragte der Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte und als Revisor für sich persönlich sowie für die Y._____AG. Gestützt auf die Übergangsbestimmung des Revisionsaufsichtsgesetzes sei er davon ausgegangen, bis zum definitiven Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Daher habe er auch für das Geschäftsjahr 2008 Revisionsdienstleistungen erbacht; eine entsprechende Mandatsliste legte er bei. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Härtefallklausel seien erfüllt, da er bereits unter altem Recht als besonders befähigter Revisor vom Handelsregisteramt Z._____ anerkannt worden sei. Ergänzend reichte der Beschwerdeführer verschiedene Belege zum Nachweis der Fachpraxis ein.

G.
Mit Verfügung vom 19. November 2009 wies die Vorinstanz das Gesuch des Beschwerdeführers um persönliche Zulassung als Revisionsexperte wie auch als Revisor ab, soweit sie darauf eintrat.

Da der Beschwerdeführer das Gesuch um persönliche Zulassung nach dem 31. Dezember 2007 gestellt habe, sei es in einem einstufigen Verfahren geprüft worden. Die Anforderungen an die Ausbildung seien er-

füllt. Der Beschwerdeführer biete jedoch keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit, da korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr eine unabdingbare Voraussetzung für die Ausübung der fraglichen Tätigkeit darstelle und dazu auch die Einhaltung der Rechtsordnung gehöre. Der Beschwerdeführer habe jedoch nach dem 1. Januar 2008 Revisionsdienstleistungen erbracht, ohne über eine entsprechende Zulassung zu verfügen. Dies sei durch das Revisionsaufsichtsgesetz unter Strafandrohung verboten. Zudem habe er aufgrund der Korrespondenz mit der Vorinstanz nicht gutgläubig davon ausgehen können, mit Einreichung des Zulassungsgesuchs für die Y._____AG über eine persönliche provisorische Zulassung zu verfügen. Die vom Beschwerdeführer erbrachten Revisionsdienstleistungen seien nach Auffassung der Vorinstanz nicht rechtsgültig.

Überdies verfüge der Beschwerdeführer nicht über die notwendige (beaufsichtigte) Fachpraxis. Eine Zulassung gestützt auf die Härtefallklausel sei nicht möglich, weil eine nicht vorhandene qualifizierte Berufserfahrung nicht substituiert werden könne. Bezüglich der Zulassung als Revisor erfülle der Beschwerdeführer zwar die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis, biete jedoch keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit, weshalb die Zulassung ebenfalls verweigert werde. Der Entscheid sei verhältnismässig.

H.
Mit Eingabe vom 21. Dezember 2009 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sowie seine Zulassung als Revisionsexperte und als Revisor und die entsprechende Eintragung in das Revisorenregister. Zudem seien die Vorakten hinsichtlich Zulassung der Y._____AG beizuziehen.

Der Beschwerdeführer habe vom 1. März 1980 bis zum 30. September 1981 beaufsichigte Fachpraxis absolviert. Anschliessend habe er sich selbständig gemacht. Er sei davon ausgegangen, aufgrund der rechtzeitigen Einreichung des Gesuchs für die Y._____AG gestützt auf die Übergangsbestimmung bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Die Gewährsprüfung durch die Vorinstanz sei widerrechtlich, unangemessen und willkürlich. Es könne ihm nicht vorgeworfen werden, er habe mehrfach elementare Prüfungshandlungen unterlassen. Er erfülle die Voraussetzungen gemäss der Verordnung aus dem Jahre 1992 als besonders befähigter

Revisor und sei seit dem 1. Juli 1992 mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechungswesens und der Rechnungsrevision tätig gewesen. Ansonsten sei er gestützt auf die Härtefallklausel als Revisionsexperte zuzulassen, da er über eine 28-jährige, nie beanstandete Praxis verfüge. Das Schicksal der Y._____AG sei direkt mit seiner Zulassung verbunden; diese habe in den letzten fünf Jahren einen Drittel ihres Umsatzes mit Revisionsdienstleistungen generiert. Die Verweigerung der Zulassung sei unverhältnismässig.

I.
Mit Vernehmlassung vom 5. Februar 2010 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Die Vorakten zum Zulassungsverfahren Y._____AG seien (sinngemäss) nicht beizuziehen, da dies Gegenstand eines eigenen Zulassungsverfahrens sei. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit werde dem Beschwerdeführer wegen mehrfachen Verstosses gegen eine zentrale Vorschrift des neuen Revisionsrechts abgesprochen. Vorliegend sei der objektive Tatbestand der einschlägigen Strafbestimmung erfüllt, weshalb ein solcher Verstoss bei der Gewährsprüfung zu berücksichtigen sei. Ob die weiteren Tatsbestandsvoraussetzungen erfüllt seien, sei Sache der zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörden. Zudem habe der Beschwerdeführer seinen Prüfkunden einen nicht unerheblichen Schaden zugefügt. Die Eintragung als besonders befähigter Revisor sei nicht geeignet, Fachpraxis nachzuweisen. Die Verhältnismässigkeit sei gewahrt; bei einer Person, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete, habe das Interesse an einer Zulassung grundsätzlich hinter das mit dem Revisionsaufsichtsgesetz verfolgte Ziel der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen zurückzutreten.

J.
Mit Verfügung vom 16. Februar 2010 sind die Vorakten betreffend das Zulassungsverfahren der Y._____AG beigezogen worden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache 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 hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.
Die Beschwerde ist nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Dieser wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2).

Streitgegenstand bildet vorliegend die Abweisung des Gesuchs um persönliche Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bzw. Revisor. Der Beizug der vorinstanzlichen Akten hinsichtlich des Zulassungsverfahrens der Y._____AG war allein deshalb angezeigt, weil sich der Beschwerdeführer auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit einer allfälligen Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung (vgl. E. 3.1) beruft und das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat (Art. 12 VwVG).

3.
Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Dieses regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichts-

verordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Die Aufsicht obliegt nach Art. 28 Abs. 1 RAG der Vorinstanz. Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG).

3.1 Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV sehen übergangsrechtlich ein erleichtertes Zulassungsverfahren vor: Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, dürfen bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen. Die fristgerechte Einreichung bewirkt somit eine provisorische Zulassung. Die Aufsichtsbehörde bestätigt dem Gesuchsteller schriftlich die fristgerechte Einreichung des Gesuchs (vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4092 f., nachfolgend: Botschaft RAG). Im Revisorenregister wird sodann angemerkt, dass es sich um eine provisorische Zulassung handelt (Art. 47 Abs. 1 Satz 2 RAV).

3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei aufgrund der rechtzeitigen Enreichung des Gesuchs für sein Unternehmen, d.h. innerhalb der gesetzlich vorgesehenen viermonatigen Frist, davon ausgegangen, bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Zudem bringt er vor, er habe irrtümlicherweise das Gesuchsformular für die X._____AG ausgefüllt und nicht für sich persönlich, bzw. eines für das Revisionsunternehmen und eines für sich. Er habe damals den Unterschied nicht bedacht, da er praktisch Alleinaktionär des Unternehmens sei und bisher auch einziger Revisor. Es sei überspitzt formalistisch, wenn ihm jetzt rückwirkend für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum angefochtenen Entscheid vom 19. November 2009 die provisorische Zulassung verweigert werde. Das Gesuch des Unternehmens sei nie abgewiesen worden und er sei im Besitze der schriftlichen Empfangsbestätigung. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 43 Abs. 3 RAG habe er davon ausgehen können, dass er bis zum Entscheid Revisionsdienstleistungen erbringen durfte.

Nach Ansicht der Vorinstanz hat der Beschwerdeführer die Frist für die Anwendung der Übergangsbestimmung verpasst, indem er sein persönliches Zulassungsgesuch erst am 4. Juni 2008 eingereicht habe. Der Beschwerdeführer könne aus der fristgerechten Einreichung des Gesuchs für die Y._____AG nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen, dass weder er persönlich noch die Y._____AG über eine Zulassung verfügten und daher nicht berechtigt waren, zu revidieren. Zudem habe die Vorinstanz mit E-Mail vom 4. Januar 2008 darauf hingewiesen, dass die provisorische Zulassung abgewartet werden müsse.

3.3 Der Beschwerdeführer hat am 31. Dezember 2007 und damit innerhalb der viermonatigen Frist das Gesuch um Zulassung der X._____AG als Revisionsexpertin gestellt. Darin werden die Anzahl Mitarbeitenden, die an Revisionsdienstleistungen beteiligt sind und über eine entsprechende Zulassung verfügen auf 1 beziffert und die Anzahl Mitarbeitenden ohne entsprechende Zulassung auf 3. Weiter hat der Beschwerdeführer angegeben, der leitende Revisor verfüge über dieselbe Zulassung wie die vom Revisionsunternehmen anbegehrte. Die Vorinstanz bestätigte am 4. Januar 2008 den Eingang des Gesuchs unter Verweis darauf, dass diese Bestätigung keine Verfügung darstelle und nicht zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen berechtige; die provisorische oder definitive Zulassungsverfügung solle abgewartet werden. Revisionen, die ohne Zulassung erbracht würden, seien nicht rechtsgültig.

Sodann stellte die Vorinstanz anlässlich der Prüfung des Zulassungsgesuchs der X._____AG fest, dass keiner der Mitarbeitenden bereits über eine (provisorische) Zulassung verfügte und auch kein Gesuch einer natürlichen Person eingegangen war, das mit dem Gesuch der X._____AG verbunden war. Somit konnte das Gesuch des Unternehmens nicht beurteilt werden, da die Zulassung eines Revisionsunternehmens nicht unabhängig von der Zulassung der Mitarbeitenden beurteilt werden kann (vgl. Art. 6 Abs. 1 RAG) und deshalb das Revisionsunternehmen und natürliche Personen, die bei diesem Revisionsunternehmen angestellt oder beteiligt sind, die Einreichung ihrer Gesuche koordinieren müssen (Art. 47 Abs. 2 RAV). Dies teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit E-Mail vom 23. Januar 2008 mit.

Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 28. Januar 2008 (elektro-

nisch) ein Gesuch um persönliche Zulassung. Am 28. Februar 2008 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer auf, das Gesuch unterschrieben auf dem Postweg einzureichen. Dieses ging bei der Vorinstanz am 5. Juni 2008 ein, was dem Beschwerdeführer via E-Mail bestätigt wurde.

3.4 Der Beschwerdeführer hat sein Gesuch um persönliche Zulassung nach dem 31. Dezember 2007 und somit nicht innerhalb der viermonatigen Frist nach Art. 47 Abs. 1 RAV eingereicht. Die privilegierte Übergangsregelung ist zeitlich auf vier Monate begrenzt; Zulassungsgesuche, die nach Ablauf dieser Frist eingereicht werden, bewirken keine provisorische Zulassung. Die betreffenden Gesuchsteller dürfen demnach erst dann Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn die Aufsichtsbehörde ihnen die beantragte Zulassung (definitiv) erteilt hat (Art. 12 Abs. 1 RAV; vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4093).

3.5 Durch die rechtzeitige Einreichung des Gesuchs für die X._____AG gilt das Gesuch um persönliche Zulassung, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht ebenfalls als rechtzeitig eingereicht, denn beim persönlichen Zulassungsgesuch handelt es sich nicht um eine Ergänzung oder Präzisierung des Gesuchs des Revisionsunternehmens, sondern um ein selbständiges Gesuch, das ein vom Zulassungsverfahren des Revisionsunternehmes getrenntes Zulassungsverfahren eröffnet. Zwar kann das Gesuch des Revisionsunternehmens gegenwärtig nicht unabhängig vom Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers beurteilt werden, dies jedoch nur, weil der Beschwerdeführer momentan der einzige Mitarbeiter der X._____AG bzw. der Y._____AG ist, der sich mit dem Gesuch des Revisionsunternehmens vebunden hat bzw. aktuell für eine Anerkennung als Revisionsexpterte oder Revisor in Frage kommt. Sollte die Y._____AG sich zwischenzeitlich reorganisieren bzw. entsprechendes Personal rekrutieren, ist eine vom vorliegenden Verfahren unabhängige Beurteilung des diesbezüglichen Zulassungsgesuchs möglich.

Überdies schafft Art. 43 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV keine Vertrauensgrundlage dafür, dass der Beschwerdeführer davon hätte ausgehen können, persönlich über eine provisorische Zulassung zu verfügen, da die Anwendung dieser Bestimmung nach ihrem klaren Wortlaut auf vier Monate beschränkt ist. Zudem hat die Vorinstanz in den Eingangssbestätigungen sowohl des persönlichen Zulassungsgesuchs als auch des Zulassungsgesuchs der X._____AG darauf

hingewiesen, dass diese nicht als Zulassungen gelten und nicht zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen berechtigen würden; eine provisorische oder definitive Zulassungsbestätigung solle abgewartet werden.

3.6 Der Hinweis auf die irrtümliche Ausfertigung des Gesuchs auf die X._____AG statt auf den Beschwerdeführer persönlich ist unbehelflich, da die von der Vorinstanz zur Verfügung gestellten Gesuchsformulare je nachdem, ob es sich um eine natürliche Person, ein Einzelunternehmen (in der nur der Inhaber Revisionsdienstleistungen erbringt), ein Revisionsunternehmen oder ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen handelt, divergieren und die Vorinstanz ein Gesuch, das für ein Revisionsunternehmen ausgefüllt wurde, nicht als ein Gesuch für eine natürliche Person erkennen bzw. anerkennen kann. Diesbezüglich ist auf die im Zulassungsverfahren geltende Meldepflicht hinzuweisen, wonach Personen und Unternehmen ab Gesuchstellung verpflichtet sind, der Aufsichtsbehörde unverzüglich jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang ist (Art. 13 Abs. 1 RAV).

3.7 Da der Beschwerdeführer persönlich somit zu keiner Zeit über eine provisorische Zulassung verfügt hat, handelt es sich vorliegend, entgegen seiner Annahme, auch nicht um ein rückwirkende Verweigerung der provisorischen Zulassung. Der Vorinstanz kann diesbezüglich nicht vorgeworfen werden, sie sei überspitzt formalistisch vorgegangen, indem sie das persönliche Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers hinsichtlich der Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung (vgl. E. 3.1) als verspätet qualifiziert hat: Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Bürgern und Bürgerinnen den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Im Rechtsgang sind prozessuale Formen unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) im Widerspruch. Überspitzter Formalismus liegt nur vor, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine

schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1). Vorliegend hatte die Übergangsfrist den Zweck, die erwartete grosse Anzahl von Gesuchen über vier Monate zu bündeln und diesen Gesuchstellenden vorab provisorische Zulassungen aufgrund einer summarischen Prüfung ihrer Unterlagen in Bezug auf die Zulassungsvoraussetzungen erteilen zu können. Auf diese Weise konnte das Revisionswesen im ersten Quartal 2008 weiter funktionieren und die Aufsichtsbehörde die umfassenden, zeitintensiven Prüfungen der Zulassungsgesuche anhand nehmen. Da das persönliche Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers ein selbständiges, vom Gesuch des Revisionsunternehmens unabhängiges Gesuch ist (vgl. E. 3.5) und elektronisch am 28. Januar 2008 eingegangen ist, ist es nicht überspitzt formalistisch, die Übergangsfrist als verpasst anzusehen; vielmehr erscheint es sachlich gerechtfertigt, dieses Gesuch nicht in einem zweistufigen Verfahren (provisorische Zulassung – definitive Zulassung) zu behandeln.

4.
Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Es ist erstellt und unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Ausbildung erfüllt.

Strittig ist zunächst, ob der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund erfüllt. Diese werden in Art. 4 RAV ausgeführt, wonach der Gesuchsteller zugelassen wird, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, das der Gesuchsteller nicht Gewähr für einen einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigten sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

4.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei ihm in widerrechtlicher, sogar willkürlicher Weise abgesprochen worden. Es sei in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu prüfen, ob in Bezug auf die sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit erfüllt seien. Dabei sei

auch auf eine Prognose abzustellen. Abgesehen von der Tatsache, dass er nach dem 1. Januar 2008 einen Teil seiner bisherigen Revisionsmandate weiter betreut habe, könne ihm die Vorinstanz keinerlei Fehler bei seiner Revisionstätigkeit nachweisen. Er sei aufgrund der fristgemässen Einreichung seines Zulassungsgesuchs davon ausgegangen, gestützt auf die übergangsrechtliche Regelung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Zudem stipuliere das Gesetz keine Pflicht seitens des Gesuchstellers, nachzuprüfen, ob er im Revisorenregister bereits vermerkt sei. Es handle sich nicht um ein Register für provisorische Zugelassene.

Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer habe nach dem 1. Januar 2008 Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbracht, ohne über eine entsprechende Zulassung zu verfügen und damit gegen eine zentrale (Straf-)Bestimmung des Revisionsaufsichtsrechts verstossen; dieser Verstoss müsse im Rahmen der Gewährsprüfung berücksichtigt werden. Der Beschwerdeführer habe nicht gutgläubig davon ausgehen können, über eine provisorische Zulassung zu verfügen, da er sein Zulassungsgesuch nicht fristgerecht gestellt habe, mehrfach darauf hingewiesen worden sei, dass die Bestätigungen weder eine provisorische noch eine definitive Zulassung darstellten und zudem die Einreichung eines Gesuchs nach Ablauf der Frist von vier Monaten nach Inkrafttreten des Gesetzes (vgl. E. 3.1) nicht automatisch eine provisorische Zulassung bewirke. Die provisorische Zulassung bedinge mindestens eine summarische Prüfung und werde alsdann dem Gesuchsteller bestätigt. Überdies seien provisorische Zulassungen im Revisorenregister vermerkt. Der Beschwerdeführer hätte dies prüfen müssen oder bei der Aufsichtsbehörde direkt anfragen können. Unterlasse ein Prüfer solche elementaren Prüfungshandlungen, müsse die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit grundsätzlich in Frage gestellt werden. Das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers werde aus Sicht eines Dritten beeinträchtigt. Zudem habe der Beschwerdeführer seinen Revisionskunden einen erheblichen Schaden verursacht: Ohne Zulassung erbrachte Revisionsdienstleistungen seien ungültig und müssten wiederholt werden.

4.2 Wie bereits festgestellt, verfügte der Beschwerdeführer persönlich zu keinem Zeitpunkt über eine provisorische Zulassung als Revisionsexperte oder als Revisor; das Zulassungsverfahren wurde richtigerweise einstufig geführt (vgl. E. 3.7). Demgemäss durfte er ab dem 1. Januar 2008 weder eingeschränkte noch ordentliche Revisionen

vornehmen (vgl. Art. 727b f. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220], Art. 12 Abs. 1 RAV sowie Art. 43 Abs. 1 RAG i.V.m. Bundesgesetz über die Änderung des Obligationenrechts [GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht] vom 16. Dezember 2005, AS 2007 4791 ff., 4839; vgl. hierzu Botschaft RAG, BBl 2004 4092). Dennoch hat er im Jahr 2008 gemäss eigenen Angaben 17 Revisionsmandate (16 eingeschränkte und eine ordentliche Prüfung) als leitender Revisor betreut. Davon waren gemäss vor Vorinstanz eingereichter Mandatsübersicht vom 23. Oktober 2009 11 Revisionsberichte erstellt und deren fünf von den Generalversammlungen der betreffenden Gesellschaften bereits abgenommen. Überdies war die Y._____AG am 11. Juni 2008 bei 29 Gesellschaften im Handelsregister als Revisionsstelle eingetragen (entsprechende Handelsregisterauszüge bei den Akten, allfällige Anpassungen im Handelsregister nach diesem Zeitpunkt nicht berücksichtigt).

4.3 Die genannten Revisionsmandate hat der Beschwerdeführer zwar im Namen der Y._____AG betreut, jedoch war er gemäss eigenen Angaben als leitender Revisor tätig, weshalb ihm die Führung der entsprechenden Revisionsmandate ohne die erforderliche Zulassung persönlich zuzurechnen ist.

Damit ist der objektive Tatbestand von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG erfüllt, wonach mit Gefängnis oder Busse bis zu 1'000'000 Franken bestraft wird, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung einer Tätigkeit erbringt. Bei fahrlässiger Tatbegehung ist die Strafe Busse bis zu 100'000 Franken (Art. 40 Abs. 2 RAG). Als Revisionsdienstleistungen gelten gemäss Art. 2 Bst. b RAG Prüfungen und Bestätigungen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisionsexperten oder einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen. Die Strafverfolgung und Beurteilung ist Sache der Kantone (Art. 40 Abs. 3 RAG).

4.4 Beim Begriff des unbescholtenenen Leumunds handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 RAV konkretisiert wird, jedoch im Weiteren auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung und Anwendung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist. Nach konstanter Praxis ist dabei jedoch

Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (BGE 131 II 680 E. 2.3.2, BGE 127 II 184 E. 5a; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 446c f.).

4.4.1 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen der Banken-, Börsen- und Geldwäschereigesetzgebung sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.2.3). Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden (BGE 99 Ib 104 E. 5). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperten hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 99 Ib 104 E. 2b). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft RAG, BBl 2004 4059).

4.4.2 Ein Verstoss gegen Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG ist in Bezug auf die Leumundsbeurteilung offenkundig relevant, da die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit hinsichtlich der sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten nicht erfüllt sind; eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zur vereinbaren sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspfich-

ten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.3). Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes führen demnach zu einer negativen Beurteilung des Leumunds, selbst wenn diesbezüglich (noch) kein Urteil der zuständigen Behörden vorliegt.

Diesbezüglich kann sich der Beschwerdeführer nicht auf seinen guten Glauben berufen (vgl. E. 3.5). Überdies kann er daraus, dass es sich bei den im Jahr 2008 weiterbetreuten Revisionsmandaten um bisherige sowie langjährige Revisionskunden handelt, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Vielmehr hätte er seine bisherigen Revisionskunden darüber informieren müssen, dass er (gegenwärtig) nicht über die erforderliche Zulassung der Revisionsaufsichtsbehörde verfügt, die anstehenden Revisionen bis zum Zeitpunkt der definitiven Zulassung auszuführen bzw. zu leiten. Zum Einwand des Beschwerdeführers, er sei nicht verplichtet gewesen, seinen (allfälligen) Eintrag im Revisorenregister zu überprüfen, ist auf die (wiederholt angebrachten) Hinweise der Vorinstanz in den Gesuchsbestätigungen (vgl. E. 3.5 in fine) zu verweisen; unter diesen Umständen ist es am Gesuchstellenden sicherzustellen, ob er berechtigt ist, die anstehenden Revisionen auszuführen bzw. zu leiten. Die nach dem 1. Januar 2008 getätigten Revisionsdienstleistungen sind mit einem rechtlichen Makel behaftet. Wie dieser Makel zu beurteilen ist bzw. ob die erbrachten Revisionsdienstleistungen ungültig sind und gegebenenfalls wiederholt werden müssen, wie die Vorinstanz vorbringt, ist im vorliegenden Zusammenhang nicht entscheidend. Zumindest hat dieser Umstand für die betreffenden Gesellschaften eine rechtliche Unsicherheit zur Folge. Anzufügen ist, dass gemäss Art. 47 Abs. 1 RAV auch provisorische Zulassungen (nebst den rechtskräfigten Zulassungen, vgl. Art. 16 RAV) im Revisorenregister vermerkt werden; der Einwand des Beschwerdeführers, es sei nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen, ein Register für provisorische Zugelassene zu führen, geht somit fehl.

4.5 Somit erfüllt der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund nicht. Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit weder in widerrechtlicher noch in willkürlicher Weise abgesprochen, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände geprüft, ob in Bezug auf die sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit beim Beschwerdeführer erfüllt sind.

5.
Zusammengefasst ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund nicht erfüllt. Der Beschwerdeführer kann daher gegenwärtig weder als Revisionsexperte noch als Revisor zugelassen werden, da die Voraussetzungen an den unbescholtenen Leumund dieselben sind (Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG i.V.m. Art. 4 RAV). Die angefochtene Verfügung erweist sich somit als rechtmässig. Die Beschwerde ist abzuweisen.

Angesichts dieses Ergebnisses erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob der Beschwerdeführer die Anforderungen an die (beaufsichtigte) Fachpraxis erfüllt oder gestützt auf die Härtefallklausel zugelassen werden kann.

Die Vorinstanz weist richtigerweise darauf hin, dass das Zulassungsgesuch in Bezug auf den unbescholtenen Leumund zu einem späteren Zeitpunkt anders beurteilt werden kann. Es liegt jedoch nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts, diesen Zeitpunkt zu bestimmen.

6.
Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenkosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem am 29. Januar 2010 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

7.
Im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung der zu absolvierenden Fachpraxis um eine Frage, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (vgl. Art. 83 lit. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110] sowie Urteile des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2 und 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009). Ob die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig ist, wenn es um die Beurteilung des unbescholtenen Leumunds geht, ist eine Frage, deren Beantwortung nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde ent-

scheiden. Diese Überlegungen führen zu der Rechtsmittelbelehrung, wie sie im Nachgang zum Entscheiddispositiv formuliert ist.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet.

3.
Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Philippe Weissenberger	Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. 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 (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 6. Mai 2010