Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-4137/2010
{T 0/2}

Urteil vom 17. September 2010

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richterin Eva Schneeberger, Richter Ronald Flury,
Gerichtsschreiberin Marion Spori Fedail.

Parteien

A._____, Inhaber des **X.**_____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Adrian Rüesch,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der persönlichen Zulassung als Revisionsexperte sowie Gesuch des Einzelunternehmens um Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.
Der Beschwerdeführer schloss am 15. Oktober 1980 die Ausbildung zum eidgenössisch diplomierten Bücherexperten (heute: eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer) ab.

Seit dem 8. Januar 1991 ist er Delegierter des Verwaltungsrates bzw. ab dem 20. Dezember 1999 Verwaltungsratspräsident mit Einzelzeichnungsberechtigung der Y._____. An dieser Gesellschaft hielt und hält er mit 98 % die Aktienmehrheit. Direktor der Y._____ mit Kollektivunterschrift zu zweien war zwischen dem 8. Januar 1991 und dem 25. September 1997 B._____. Die Y._____ war in den Jahren 1989 bis 1994 bankengesetzliche und in den Jahren 1989 bis 1995 aktienrechtliche Revisionsstelle der inzwischen aufgelösten Z._____ in Liquidation.

Am 22. Oktober 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der RAB (Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung seines Einzelunternehmens "X._____" als Revisionsexperte sowie am 21. November 2007 ein solches um persönliche Zulassung als Revisionsexperte.

Mit Verfügung vom 23. November 2007 hiess die Vorinstanz das persönliche Gesuch auf Grund der vorliegenden Angaben und Unterlagen gut und der Beschwerdeführer wurde als Revisionsexperte ins Revisorenregister eingetragen. Nach einer summarischen Prüfung wurde sein Einzelunternehmen mit Verfügung vom 14. Dezember 2007 provisorisch und unter Vorbehalt der fristgerechten Einreichung der verlangten Unterlagen als Revisionsexperte zugelassen.

Nach entsprechender Aufforderung der Vorinstanz vom 31. Juli 2009 reichte der Beschwerdeführer am 22. bzw. 24. September 2009 ein überarbeitetes Gesuch für die Zulassung des Einzelunternehmens ein. Er teilt der Vorinstanz mit, dass im Jahr 2000 gegen die Y._____ Verantwortlichkeitsansprüche im Rahmen von rund Fr. 10 Mio. geltend gemacht worden seien.

Der Vorinstanz wurde im Rahmen der weiteren Abklärungen von folgenden Urteilen Kenntnis gegeben:

1. Strafverfahren:

- Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich vom 14. Juli 2006 i.S. A._____ gegen Staatsanwaltschaft des Kantons Zürich und Z._____: Freispruch; das Urteil des Bezirksgerichts Zürich vom 7. Juli 2005, in welchem der Beschwerdeführer wegen mehrfachen Betrugs und mehrfacher Urkundenfälschung für schuldig befunden worden war, wurde aufgehoben.

2. Zivilverfahren:

- Urteil des Handelsgerichts des Kantons St. Gallen vom 15. November 2007 i.S. Z._____ gegen Y._____ (und andere): Auf Klage der Z._____ hin verpflichtete das Handelsgericht die Y._____, unter solidarischer Haftbarkeit mit dem ehemaligen Bankdirektor und dem Verwaltungsratspräsidenten der Bank, der Z._____ den Betrag von Fr. 6'969'900.– (zuzüglich Zinsen) zu bezahlen;

- Urteil des Kassationsgerichts des Kantons St. Gallen vom 18. November 2008: Abweisung der Beschwerde gegen das Urteil des Handelsgerichts, soweit darauf eingetreten wurde;

- Urteil des Bundesgerichts vom 3. August 2009 (4A_65/2008): Abweisung der Beschwerde gegen das Urteil des Handelsgerichts und des Kassationsgerichts, soweit darauf eingetreten wurde.

Mit Schreiben vom 2. Oktober 2009 stellte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer den Widerruf der persönlichen Zulassung als Revisionsexperte in Aussicht und gewährte ihm das rechtliche Gehör. Sie wies den Beschwerdeführer darauf hin, dass auf Grund des engen sachlichen Zusammenhangs des Widerrufsverfahrens und des Gesuchs des Einzelunternehmens diese beiden Verfahren vereinigt würden. Am 11. Dezember 2009 nahm der Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Adrian Rüesch, in zwei separaten, praktisch identischen Eingaben Stellung zu den erhobenen Vorwürfen.

B.
Mit Verfügung vom 17. Mai 2010 vereinigte die Vorinstanz das Verfahren um Widerruf der persönlichen Zulassung des Beschwerdeführers mit jenem um Zulassung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers (Ziffer 1). Sie entzog dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 23. November 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte auf unbefristete Zeit und löschte die entsprechende Ein-

tragung im Revisorenregister (Ziff. 2). Sie wies das Gesuch vom 22. Oktober 2007 um Zulassung des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers als Revisionsexperte ab, hob die provisorische Zulassung als Revisionsexperte auf und löschte die entsprechende Eintragung im Revisorenregister (Ziff. 3).

Die Vorinstanz hielt zur Begründung fest, das Handelsgericht St. Gallen habe das Vorliegen von Pflichtverletzungen seitens der Y._____ und des Beschwerdeführers bejaht. Neben dem leitenden Revisor, B._____, sei auch der Beschwerdeführer für die Tätigkeit der Y._____ als bankengesetzliche und obligationenrechtliche Revisionsstelle sowie für die Richtigkeit der Revisionsberichte verantwortlich gewesen. Unter anderem seien bestehende Risiken, insbesondere Klumpenrisiken der Z._____ im Zusammenhang mit der Q._____ (C._____ und die von ihm beherrschten Gesellschaften waren wichtige Kunden der Z._____) in den Geschäftsjahren 1989 bis 1994 nicht angezeigt, und entsprechende Wertberichtigungen nicht beantragt worden. Im Weiteren habe die Y._____ es unterlassen, bei der Z._____ rechtzeitig die Ausgestaltung des Rechnungswesens, die Führung des Kreditdossiers, die regelmässige Überprüfung der Kredite und des Risikomanagements zu beanstanden. Dadurch habe sie gegen bankengesetzliche Vorschriften verstossen. Zudem habe das Handelsgericht St. Gallen zu Recht festgestellt, dass aufgrund der verschiedenen wirtschaftlichen und personellen Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Y._____ zu C._____ und der Q._____ das Unabhängigkeitserfordernis nicht erfüllt gewesen sei. Die genannten Umstände wirkten sich negativ auf den beruflichen Leumund bzw. das Vertrauen in die weitere Prüftätigkeit des Beschwerdeführers aus. Es könne ihm keine günstige Prognose gestellt werden. Die festgestellten Pflichtverletzungen und Verstösse gegen die Unabhängigkeit wögen schwer. Auch heute sei sich der Beschwerdeführer keiner Schuld bzw. Pflichtverletzungen bewusst. Aus Sicht eines durchschnittlichen Betrachters biete er daher im heutigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

Da die Zulassungsvoraussetzungen weder zum damaligen noch zum heutigen Zeitpunkt erfüllt seien und ein gewichtiges öffentliches Interesse bestehe, werde die mit Verfügung vom 23. November 2007 erteilte definitive Zulassung als Revisionsexperte widerrufen. Ein Revisionsunternehmen könne nur zugelassen werden, wenn die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungs-

organs sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfüge. Bei einem Einzelunternehmen folge aus der Abweisung des Zulassungsgesuchs des Inhabers zwingend, dass auch das Gesuch um Zulassung des Einzelunternehmens abgewiesen werde.

Der Widerruf der Zulassung sei verhältnismässig. Die Eignung und die Erforderlichkeit der Massnahme seien gegeben. Der Widerruf sei auch zumutbar, stehe also in einem vertretbaren Verhältnis zu den Einschränkungen, die dem Beschwerdeführer auferlegt würden. Der Entzug der Zulassung sei für den Beschwerdeführer zwar mit wirtschaftlichen Folgen verbunden. Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger sei jedoch höher einzustufen als mögliche wirtschaftliche Nachteile, die dem Betroffenen entstünden. Solche könnten zudem mittels geeigneter Vorkehrungen vermieden bzw. reduziert werden. Der Beschwerdeführer sei nicht nur in seinem Einzelunternehmen, sondern auch für die Y._____ tätig, welche über die provisorische Zulassung als Revisionsexpertin verfüge und in der eine weitere Person mit definitiver Zulassung als Revisionsexperte angestellt sei. Gegebenenfalls müsse die Y._____ neu organisiert und strukturiert werden, damit das Unternehmen die definitive Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisorin erhalten könne. Dies sei jedoch zumutbar.

C.

Mit Beschwerde vom 7. Juni 2010 an das Bundesverwaltungsgericht beantragten der Beschwerdeführer und sein Einzelunternehmen, vertreten durch Rechtsanwalt Dr. Adrian Rüesch, die Verfügung vom 17. Mai 2010 sei vollumfänglich aufzuheben. Der Beschwerdeführer sei als Revisionsexperte ins Revisionsregister einzutragen und seinem Einzelunternehmen sei die definitive Zulassung als Revisionsexperte zu erteilen. Eventualiter sei die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Die entsprechenden Eintragungen ins Revisorenregister seien als provisorische Massnahmen anzuordnen bzw. die von der Vorinstanz durch die Löschung der Einträge im Revisorenregister implizit entzogene aufschiebende Wirkung der Beschwerde sei wiederherzustellen.

Der Beschwerdeführer hielt fest, die Vorinstanz belaste ihn mit Sachverhalten, für die – wenn überhaupt – allein der damals für die

operativen Belange der Prüfung zuständige leitende Revisor und Bankfachmann B._____ einzustehen hätte. Auch habe sie es unterlassen, zwischen dem Beschwerdeführer einerseits und der Y._____ andererseits zu unterscheiden. Diese Betrachtungsweise sei zulässig, soweit es um die zivilrechtliche Haftung der Y._____ aus bankengesetzlicher Verantwortlichkeit gehe. Im Kontext der Gewährsprüfung seien nach dem klaren gesetzlichen Wortlaut demgegenüber ausschliesslich Handlungen und Unterlassungen massgebend, welche die natürliche Person des Beschwerdeführers beträfen. Aus diesem Grund liege es näher, auf das in allen Anklagepunkten freisprechende Strafurteil des Obergerichts Zürich und die dortigen Sachverhaltsfeststellungen abzustellen als auf das Zivilurteil des Handelsgerichts St. Gallen zurückzugreifen, das nicht zwischen den Handlungen bzw. Unterlassungen des leitenden Revisors B._____ und dessen Team bzw. dann der Y._____ und dem Beschwerdeführer als natürlicher Person unterschieden habe. Was den Beschwerdeführer persönlich betreffe, habe das Obergericht Zürich klar erkannt, dass es nie einen Schaden und nie ein Klumpenrisiko gegeben habe, die Revisionsberichte der Y._____ in jeder Hinsicht korrekt gewesen seien und den Beschwerdeführer kein persönliches Verschulden getroffen habe. Als blosser Zweitunterzeichner der Revisions- und Bonitätsnachweise sei der Beschwerdeführer nicht verantwortlich für deren Inhalt, sondern nur für die Konsistenz der Aussagen. Für die operativen Belange der Prüfung habe nur der leitende Revisor einzustehen. Die abweichenden Meinungen des Handelsgerichts St. Gallen und der Vorinstanz seien unzutreffend und beruhten auf einer nicht substantiiert begründeten und aus dem Zusammenhang gerissenen Äusserung des damaligen Gutachters.

Der Beschwerdeführer habe auch nicht gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen, insbesondere nicht gegen die damals geltenden "Richtlinien zur Unabhängigkeit" der Treuhandkammer, Fassung 1992. Die Vorinstanz habe im Übrigen dem Umstand keinerlei Beachtung geschenkt, dass die Geschehnisse um die Z._____ mittlerweile zwischen sechzehn und einundzwanzig Jahre zurücklägen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb für die Gewährsprüfung – und dabei insbesondere für die Zukunftsprognose – von grösserer Relevanz sei, dass die zivilgerichtliche Aufarbeitung der vorgeworfenen Sachverhalte erst einige wenige Jahre zurückliege, während offenbar völlig unbeachtlich sei, dass sich der Beschwerdeführer seither über fast zwei Jahrzehnte hinweg über eine einwandfreie

Geschäftstätigkeit ausweisen könne. Die verfügte Massnahme sei nicht erforderlich, weil sein beruflicher Leumund nicht kompromittiert sei, der Beschwerdeführer ohnehin vor der Pensionierung stehe und die Y._____ bereits in ein bis vier Jahren einem Nachfolger übergeben werde. Schliesslich sei der Widerruf der Zulassung wirtschaftlich unzumutbar, da dadurch eine jährliche Umsatzeinbusse von rund Fr. 900'000.– entstehen würde.

D.
Am 11. Juni 2010 hielt die Vorinstanz gegenüber dem Beschwerdeführer fest, sie habe die Löschung seiner persönlichen Zulassung und jener seines Einzelunternehmens im Revisorenregister zu Unrecht bereits veranlasst, obwohl der Beschwerde die aufschiebende Wirkung nicht entzogen worden sei. Der fehlerhafte Registereintrag sei am Vortag entsprechend korrigiert worden.

Mit Vernehmlassung vom 9. Juli 2010 beantragte die Vorinstanz, die Beschwerde sei abzuweisen, soweit darauf einzutreten sei. Sie verwies auf Sachverhalt und Begründung in der angefochtenen Verfügung und hielt fest, auf die Vorbringen des Beschwerdeführers, die bereits in den Urteilen des Handelsgerichts St. Gallen, des Kassationsgerichts St. Gallen und des Bundesgerichts behandelt worden seien, müsse nicht weiter eingegangen werden. Die entsprechenden Argumente nochmals zu überprüfen, würde ein Zurückkommen auf die rechtskräftigen Urteile bedeuten. Die vom Beschwerdeführer über die Jahre hinweg begangenen Pflichtverletzungen und Verstösse gegen die Unabhängigkeit wögen schwer. Die Verfehlungen des Beschwerdeführers um die Z._____ lägen zwar einige Zeit zurück, doch habe er nicht in einem Einzelfall, sondern über Jahre hinweg gegen elementare Bestimmungen des Gesellschafts- und Revisionsrechts sowie gegen Bestimmungen der Unabhängigkeit verstossen. Auch komme es bei der Berücksichtigung von zivilrechtlichen Verstössen für den Leumund auf den Zeitpunkt des Urteils an. Zuungunsten des Beschwerdeführers wirke sich ferner aus, dass er sich nach wie vor keiner Schuld bzw. Pflichtverletzung bewusst sei. Der Entzug der Zulassung als Revisionsexperte habe zwar Auswirkungen auf die Organisation der Y._____ und die Tätigkeit des Beschwerdeführers als leitender Revisor, jedoch könne nicht von einem faktischen Berufsverbot gesprochen werden.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die RAB zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 17. Mai 2010 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesverwaltungsrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und daher im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG beschwerdeberechtigt. Er ist im vorliegenden Verfahren rechtsgültig vertreten (vgl. Vollmacht vom 25. November 2009; Art. 11 Abs. 1 und 2 VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs.1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Damit ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.
Das Revisionsaufsichtsgesetz ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

2.1 Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz). Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen/Revisionsexperten, Revisorinnen/Revisoren sowie von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Nach Art. 4 Abs. 1 RAG wird eine natürliche Person als Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an die

Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

Natürliche Personen werden unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Erfüllt eine Revisorin, ein Revisor, eine Revisionsexpertin oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4-6 nicht mehr, so kann die Aufsichtsbehörde die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 RAG).

Ein Revisionsunternehmen wird als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen, wenn, unter weiteren Voraussetzungen, die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügt (Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG). Somit kann das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nur dann als Revisionsexperte zugelassen werden, wenn der Beschwerdeführer als Inhaber über die entsprechende Zulassung verfügt.

Der Beschwerdeführer erfüllt unbestrittenermassen die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAG). Streitgegenstand bildet vorliegend die Frage, ob er einen unbescholtenen Leumund hat.

2.2 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG wird in der Botschaft zum RAG (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.) nicht näher umschrieben. Er wird in Art. 4 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) konkretisiert. Danach wird der Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und es sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet.

Mit den hier interessierenden unbestimmten Rechtsbegriffen des guten Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüf- bzw. Geschäftstätigkeit knüpfen das RAG und die RAV an die entsprechenden Bewilligungserfordernisse und Regelungen an, wie sie in weiteren, für die Finanzmarktaufsicht relevanten Erlassen enthalten sind, so etwa

an Art. 3 Abs. 2 Bst. c des Bankengesetzes vom 8. November 1934 (BankG, SR 952.0), Art. 10 Abs. 2 Bst. d des Börsengesetzes vom 24. März 1995 (BEHG, SR 954.1), Art. 14 Abs. 2 Bst. c des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997 (GwG, SR 955.0) und Art. 14 Abs. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes vom 17. Dezember 2004 (VAG, SR 961.01). Die hierzu entwickelte Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ist demnach auch im vorliegenden Zusammenhang soweit erforderlich ergänzend heranzuziehen.

2.3 Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds im Rahmen der Zulassungsprüfung sind gemäss ausdrücklicher Anordnung von Art. 4 Abs. 2 Bst. a und b RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine zu berücksichtigen. Es ist unbestritten und ergibt sich aus den Akten, dass der Beschwerdeführer im Zentralstrafregister nicht verzeichnet ist und gegen ihn keine Verlustscheine bestehen. Diese beiden Elemente entfallen somit im vorliegenden Fall. Insofern liegt der Sachverhalt demnach anders als in BVGE 2008/49, wo eine Verzeichnung im Zentralstrafregister zum Bewilligungsentzug geführt hatte.

2.4 Im genannten Entscheid BVGE 2008/49 erwog das Bundesverwaltungsgericht in Erwägung 4 und mit Bezugnahme auf die höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 108 Ib 196 E. 2, BGE 99 Ib 104 E. 5b), dass bei der Gewährs- und Leumundsprüfung verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit zu berücksichtigen seien. Unter Umständen könnten auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgingen, die Beurteilung einer einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr sei jeweils im Einzelfall und bezogen auf die gesamten Umstände mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle zu prüfen.

Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordere fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem sei in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des

Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren seien deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten.

Ähnlich – und ebenfalls auf die höchstrichterliche Rechtsprechung Bezug nehmend – hatte das Bundesverwaltungsgericht bereits in einem die bankenrechtliche Gewähr betreffenden Fall entschieden (vgl. BVGE 2008/23).

Es ist daher im Folgenden zu prüfen, wie es sich vorliegend damit verhält.

3.
Die Vorinstanz widerrief die Zulassung des Beschwerdeführers, da ihr im Zeitpunkt der Gutheissung des Gesuchs nicht alle relevanten Tatsachen bekannt gewesen seien. Vom Resultat her spielt es indessen keine Rolle, ob ein Widerruf der Zulassungsverfügung oder ein Entzug der Zulassung gemäss Art. 17 RAG aufgrund eines Nichterfüllens von Zulassungsvoraussetzungen angeordnet wird. Die Vorinstanz begründete den Widerruf bzw. den Entzug der Zulassung in erster Linie damit, dass die vom Beschwerdeführer beherrschte Gesellschaft Y._____ durch das Handelsgericht St. Gallen am 15. November 2007 zur Bezahlung eines Schadenersatzes in der Höhe von Fr. 6'969'900.– an die Z._____ verurteilt worden war. Dieses Urteil wurde vom Kassationsgericht St. Gallen wie auch vom Bundesgericht (Urteil 4A_65/2008 vom 3. August 2009) bestätigt. Natürliche Personen werden unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG).

3.1 Dem Urteil des Handelsgerichts (Vernehmlassungsbeilage 5, pag. 401 ff. der Akten) ist zu entnehmen, dass die Y._____, bzw. deren Vertreter A._____ und B._____, in den Geschäftsjahren 1989 bis 1995 pflichtwidrig gehandelt haben, indem sie Verletzungen der bankengesetzlichen Vorschriften zur Risikoverteilung, die ihnen hätten bekannt sein müssen, nicht konsequent festgestellt und gegenüber dem Verwaltungsrat und dem Direktor entsprechend abgemahnt hatten. Diese Pflichtverletzungen seien als erheblich zu betrachten (S. 93 f. des Urteils). Im Weitern sei der Y._____ die Unterlassung von rechtzeitig vorgebrachten Beanstandungen insbesondere in Bezug auf die Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Führung der Kreditdossiers, der regelmässigen Überprüfung der Kredite und des Risikomanagements vorzuwerfen (S. 111). Zusammenfassend hielt

das Handelsgericht fest, in Bezug auf die Revisionsberichte seien der Y._____ bzw. dem leitenden Revisor B._____ und dem mitunterzeichnenden Hauptaktionär A._____ Sorgfaltspflichtverletzungen vorzuwerfen, indem sie bestehende Risiken, insbesondere Klumpenrisiken, nicht beanstandet und entsprechende Wertberichtigungen nicht beantragt hätten. Es sei davon auszugehen, dass der Verwaltungsrat, wären diese Beanstandungen seit 1990 mit dem notwendigen Nachdruck erfolgt, die entsprechenden Massnahmen eingeleitet hätte (S. 128 des Urteils).

Das Handelsgericht führte ferner explizit aus, dass der Beschwerdeführer neben B._____ mitverantwortlich für die Tätigkeit der Y._____ als Revisionsstelle und für die Richtigkeit der Revisionsberichte sei. Er habe nicht nur den Prüfungsbericht mitunterschrieben, sondern als Hauptaktionär der Alfa und Vorgesetzter von B._____ auf die für die Z._____ erstellten Revisionsberichte direkt Einfluss nehmen können. Massgeblich sei das Verschulden von B._____ und auch dasjenige des Beschwerdeführers (S. 119, 127 sowie 241 des Urteils).

Die Beschwerden gegen dieses Urteil wurden vom Kassationsgericht wie auch vom Bundesgericht, soweit darauf eingetreten wurde, abgewiesen. Dabei wurde insbesondere die Feststellung, dass ein Klumpenrisiko bestand, vom Kassationsgericht (Vernehmlassungsbeilage 4, pag. 326 ff. der Akten, Ziff. 4.8, S. 31 f.) und vom Bundesgericht (E. 10.3, S. 40 f.) gestützt.

3.2 Aus den Urteilen des Handelsgerichts und des Kassationsgerichts St. Gallen sowie aus jenem des Bundesgerichts geht somit hervor, dass die Y._____ bzw. der Beschwerdeführer sich Pflichtverletzungen im Kernbereich der Tätigkeit der Revisionsstelle haben zu Schulden kommen lassen. Diese Urteile sind in Rechtskraft erwachsen, weshalb sich die Vorinstanz zu Recht auf den darin festgestellten Sachverhalt und die Erwägungen stützte. Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Argumente des Beschwerdeführers nochmals zu überprüfen, würde ein Zurückkommen auf rechtskräftige Urteile bedeuten, wofür kein Anlass besteht.

Die Rüge des Beschwerdeführers, die Vorinstanz habe es unterlassen, zwischen dem Beschwerdeführer einerseits und der Y._____ andererseits zu unterscheiden, zielt ins Leere. In den genannten

Urteilen wird die Mitverantwortung des Beschwerdeführer klar bejaht. Entgegen der Meinung des Beschwerdeführers sind die Handlungen bzw. Unterlassungen, die zur Schadenersatzpflicht führten, dem Beschwerdeführer als Mitunterzeichnendem der Revisionsberichte und Vorgesetztem des leitenden Revisors persönlich zuzurechnen und daher auch im Kontext der Gewährsprüfung massgebend.

3.3 Dem Einwand des Beschwerdeführers, es sei nicht auf das Zivilurteil des Handelsgerichts St. Gallen, sondern auf das ihn in allen Anklagepunkten freisprechende Strafurteil des Obergerichts Zürich (Vernehmlassungsbeilage 4, pag. 143 ff. der Akten) und die dortigen Sachverhaltsfeststellungen abzustellen, ist Folgendes entgegenzuhalten:

Grundsätzlich werden – da für die Beurteilung des Leumunds nicht nur strafrechtliche Verurteilungen von Bedeutung sind, sondern u.a. auch Urteile in zivil- oder verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeitsverfahren (vgl. E. 2.4 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 8.1) – *sowohl* das strafrechtliche *als auch* das zivilrechtliche Verfahren berücksichtigt. Da das Obergericht Zürich den Beschwerdeführer am 14. Juli 2006 jedoch von den Vorwürfen des mehrfachen Betrugs und der Urkundenfälschung freigesprochen hat, ist dieses Strafverfahren bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht einzubeziehen.

Der Zivilrichter ist, wie das Handelsgericht St. Gallen ausführte und das Bundesgericht im oben (E. 3) zitierten Urteil in E. 8.2 bestätigte, nicht an das strafrechtliche Urteil gebunden, sondern entscheidet über Schuldfrage und Schadensbestimmung grundsätzlich frei (Art. 53 Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR; SR 220]). Die im Zivilverfahren vorgenommenen Würdigungen, wonach die Y._____ als verantwortlich befunden und dem Beschwerdeführer eine Mitverantwortung attestiert wurde, und die entsprechenden Urteile sind im Gewährsverfahren ebenfalls massgebend.

3.4 Die eingangs erwähnten, im Urteil des Handelsgerichts St. Gallen genannten Verfehlungen der Y._____ bzw. des Beschwerdeführers, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit den Pflichten von Revisionsexperten stehen, wiegen schwer und verursachten einen grossen Schaden. Die Vorinstanz hat diese daher zu Recht in massgebender Weise in die Leumunds-Prüfung einbezogen bzw. darauf abgestellt.

4.
Die Vorinstanz hielt in der angefochtenen Verfügung weiter fest, der Beschwerdeführer habe im Rahmen seiner Tätigkeit gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Sie stützte sich auch insofern auf die Erwägungen im Entscheid des Handelsgerichts St. Gallen und hielt fest, das Handelsgericht habe zu Recht festgestellt, im Zusammenhang mit der Revisionstätigkeit bei der Z._____ sei die erforderliche Unabhängigkeit aufgrund der verschiedenen wirtschaftlichen und personellen Beziehungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Y._____ zu C._____ und der Q._____ nicht vorhanden gewesen (gemäss Feststellungen der EBK stand die Z._____ in einem nicht tolerierbaren Abhängigkeitsverhältnis zu C._____ und der Q._____, zu welcher u.a. die R._____ gehörte).

Der Beschwerdeführer bestreitet diese Vorwürfe.

4.1 Nach Art. 727c OR (in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774]; in Kraft seit 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]) müssen die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein. Insbesondere dürfen sie weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Sie dürfen keine besonderen Vorteile annehmen. Sie müssen auch von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, unabhängig sein, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.

Die Unabhängigkeit war nach früherer schweizerischer Berufsauffassung vor allem eine Frage der inneren Einstellung (sog. "independence in fact"; vgl. BGE 99 Ib 104 E. 5); das revidierte Aktienrecht wollte aber auch den offensichtlichen Anschein der Befangenheit vermeiden (sog. "independence in appearance"). In der Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983 (vgl. BBl 1983 II 745) wurde ausgeführt, Unabhängigkeit bedeute Weisungsungebundenheit, Freiheit des Urteils und Selbständigkeit im Entscheid. Der Revisor dürfe in seinen persönlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen nicht in solchem Ausmass von der Verwaltung oder vom Hauptaktionär abhängig sein, dass er in seiner Entscheidungsfreiheit wesentlich eingeschränkt sei (vgl. BBl 1983 II 929). Das revidierte Aktienrecht wollte somit nicht nur jede offensichtliche Weisungsgebundenheit, sondern auch weniger leicht erkennbare

beteiligungsmässige, hierarchische oder wegen anderer Zusammenhänge gegebene Abhängigkeiten vermeiden (vgl. BGE 123 V 161 E. 3b/cc, mit weiteren Hinweisen; BGE 123 III 31 E. 1a; vgl. auch BVGE 2007/49 E. 3.1 – 3.5).

Als Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurde demnach bereits im hier zu beurteilenden Zeitraum (1989 bis 1995), spätestens jedoch ab 1992, dessen Fähigkeit verstanden, frei, unkontrolliert und unbeeinflusst vom geprüften Unternehmen bzw. dessen verantwortlichen Organen zu handeln, wobei auch jede äussere Beziehung, welche den Anschein der Befangenheit begründen könnte, zu vermeiden war. Des Weiteren musste und muss die Revisionsstelle fähig sein, unbeeinflusst von Eigeninteressen auf Mängel im geprüften Unternehmen hinzuweisen. Diese Forderung verlangt, dass der Revisor keine direkten oder indirekten finanziellen Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft hat und keine engen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen bestehen (vgl. ROLF WATTER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Basel 2002, Rz. 1 und 4 ff. zu Art. 727c OR).

4.2 Die dem Beschwerdeführer im Urteil des Handelsgerichts St. Gallen vorgeworfenen Verstösse gegen den Grundsatz der Unabhängigkeit präsentieren sich zusammengefasst wie folgt:

- Der Beschwerdeführer und die Y._____ betreuten für C._____ und die Q._____ verschiedene Mandate. So war die Y._____ für verschiedene Gesellschaften der Q._____ als Treuhänderin oder Revisionsstelle tätig. Der Beschwerdeführer war Verwaltungsrat und Verwaltungsratspräsident in Gesellschaften der Q._____ und Aktionär einer zur Q._____ gehörenden Gesellschaft (S. 119 des Urteils);

- der Beschwerdeführer nahm an Verwaltungsratssitzungen der Z._____, in welchen über Kredite entschieden wurde, teil und war bei einzelnen Krediten direkt als Vermittler und Berater tätig. So fungierte er als Vermittler bei der Gewährung eines Kredits an die R._____ und war dabei für die Unterbeteiligung einer Bank besorgt. In diesem Zusammenhang übernahm er die faktische Geschäftsführung (S. 118 f. und 127 des Urteils);

- da der Beschwerdeführer selber nicht unabhängig war, erfüllte auch der ihm unterstellte, leitende Revisor B._____ das Un-

abhängigkeitserfordernis nicht, denn der Beschwerdeführer konnte auf die von B._____ erstellten Revisionsberichte direkt einwirken (S. 118 f.).

Aufgrund dieser Umstände bejahte das Handelsgericht den Anschein der Voreingenommenheit.

4.3 Die vom Handelsgericht St. Gallen in Bezug auf die (mangelnde) Unabhängigkeit gemachten Feststellungen wurden vom Kassationsgericht St. Gallen wie auch vom Bundesgericht nicht relativiert, zum Teil ausdrücklich bestätigt (S. 27 bis 30 des Urteils des Kassationsgerichts, E. 6.9 und 6.10 des Urteils 4A_65/2008 des Bundesgerichts).

Das Kassationsgericht führte in Erwägung 7.3 S. 53 (im Zusammenhang mit dem zu beurteilenden Ausstandsbegehren gegen einen Gutachter) ferner Folgendes aus: "So hält die Vorinstanz fest, dass die mit dem Ausdruck 'Chamäleon' im Zusammenhang stehende inhaltliche Feststellung des Gutachters insofern bildhaft zutreffend sei, als A._____ verschiedene, mit seiner Unabhängigkeit nicht zu vereinbarende Funktionen bei der Klägerin (Z._____) ausgeübt habe. Die Beklagte 1 (Y._____) stellt dies nicht in Frage."

Dem Urteil des Bundesgerichts ist hierzu zu entnehmen, mit dem genannten Ausdruck ("Chamäleon") habe der Gutachter bildhaft auf die Unvereinbarkeit der verschiedenen Funktionen von A._____ hingewiesen. Auch wenn der Ausdruck der Form nach unangebracht gewesen sei, sei die darin geäusserte Kritik in den im Rahmen des Gutachtens aufbereiteten Tatsachen begründet und treffe inhaltlich zu (E. 7.3).

4.4 Der Beschwerdeführer wendet in seiner Beschwerde ein, an den insgesamt drei Verwaltungsratssitzungen der Z._____, an welchen er teilgenommen habe, habe er lediglich die Erkenntnisse der bankengesetzlichen Revisionsstelle präsentiert und Fragen dazu beantwortet; nur ein einziges Mal habe er sich, auf Anfrage hin, zu den traktandierten Krediten geäussert. Zum Kreditgesuch der R._____ habe er sich nur darum geäussert, weil er vom Verwaltungsrat der Z._____ um Rat gebeten worden sei. Die Z._____ habe den von der Y._____ revidierten Gesellschaften der Q._____ nie Kredite gewährt, womit Interessenkollisionen von vornherein ausgeschlossen gewesen seien.

Diese Ausführungen des Beschwerdeführers stellen Einwände dar, welche im zivilrechtlichen Verfahren bereits in rechtsgenüglicher Weise abgehandelt worden waren bzw. welche gemäss den Erwägungen der urteilenden Gerichte nicht geeignet waren, die Unabhängigkeit des Beschwerdeführers darzutun. So führte das Bundesgerichts etwa bezüglich des Kredites an die R._____, einer zur Q._____ gehörenden Gesellschaft, aus, die Vorinstanzen hätten ohne in Willkür zu verfallen den Schluss ziehen dürfen, der Beschwerdeführer habe sich aktiv in den Vertragsabschluss eingeschaltet (vgl. Urteil 4A_65/2008 E. 6.9).

Die Unabhängigkeit des Revisoren ist z.B. dann gefährdet, wenn Mitarbeiter der Revisionsstelle wichtige Entscheide des Revisionskunden "vorspuren" oder gar selber fällen (ROLF WATTER, Basler Kommentar zum Obligationenrecht, a.a.O., Rz. 12 zu Art. 727c OR). Gemäss den Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer vom 3. Juni 1992 (RzU 1992, in Kraft bis 31. Dezember 2001, Ziff. 3.8) ist bei der Beratung im weitesten Sinne von Revisionskunden durch den Abschlussprüfer der Grundsatz der Unabhängigkeit immer zu wahren; die Entscheidungsbefugnisse müssten in jedem Fall beim Kunden liegen. Die Unabhängigkeit dürfe auch nicht in Folge persönlicher und familiärer Bindungen und Beziehungen beeinträchtigt werden (Ziff. 3.11).

Indem der Beschwerdeführer gleichzeitig mannigfaltige Beziehungen zur Q._____ pflegte und sich aktiv in ein Kreditgeschäft der Z._____ im Zusammenhang mit der R._____ einschaltete, wies er die geforderte Unabhängigkeit eines Revisoren nicht auf.

Zu vermeiden ist und war (auch im zu beurteilenden Zeitraum) – wie gesagt (E. 4.1) – bereits jede äussere Beziehung, welche den Anschein der Befangenheit begründen könnte. Aufgrund der im zivilrechtlichen Verfahren mehrfach dargestellten Verflechtungen zwischen dem Beschwerdeführer und der Q._____, zu welcher die Z._____ offenbar in einem Abhängigkeitsverhältnis stand, wurde die Unabhängigkeit auch dem Anschein nach verletzt.

Die Vorinstanz stützte sich daher zu Recht auf die entsprechende Beurteilung des Kassationsgerichts, wonach es an der erforderlichen Unabhängigkeit gefehlt habe.

5.
Im Sinne eines Zwischenfazits ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer sich schwerwiegende Pflichtverletzungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Pflichten von Revisionsexperten stehen, hat zu Schulden kommen lassen. Wie oben dargestellt (E. 2.4), bietet eine Person, die gegen einschlägige Rechtsnormen des Revisionsrechts, des Zivil- und Strafrechts oder gegen Sorgfaltspflichten verstösst, keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Die genannten Verfehlungen des Beschwerdeführers beeinträchtigen im Gegenteil seinen beruflichen Leumund und guten Ruf und lassen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen Ausübung seiner Tätigkeit und der Einhaltung seiner Pflichten aufkommen. Der Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach das Vertrauen in eine einwandfreie Prüftätigkeit zum heutigen Zeitpunkt nicht gegeben sei, hält der Beschwerdeführer indessen verschiedene Einwände entgegen, welche in der Folge zu prüfen sind.

6.
Der Beschwerdeführer bemängelt, die Vorinstanz habe dem Umstand keinerlei Beachtung geschenkt, dass die Geschehnisse um die Z._____ mittlerweile zwischen sechzehn und einundzwanzig Jahre zurücklägen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb für die Gewährsprüfung – und dabei insbesondere für die Zukunftsprognose – von grösserer Relevanz sein solle, dass die zivilgerichtliche Aufarbeitung der vorgeworfenen Sachverhalte erst einige wenige Jahre zurückliege, während offenbar völlig unbeachtlich sein solle, dass sich der Beschwerdeführer seither während fast zwei Jahrzehnten über eine einwandfreie Geschäftstätigkeit ausweisen könne.

6.1 Die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Verfehlungen rund um die Z._____ beziehen sich zwar auf einen relativ weit zurückliegenden Zeitraum. Das letzte Urteil in dieser Sache datiert jedoch vom 3. August 2009. Die Vorinstanz hielt diesbezüglich fest, bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit könne nicht primär auf den Zeitpunkt einer Handlung oder Unterlassung abgestellt werden, sondern vielmehr auf den Zeitpunkt einer allfälligen Verurteilung. Würde man auf den Zeitpunkt der vom Gericht beurteilten Vorgänge abstellen, könnte ein Gesuchsteller oder eine bereits zugelassene Person durch Beschreiten des Rechtswegs und durch gezielte Verzögerung eines Verfahrens negative Konsequenzen mit Blick auf die Zulassung unter Umständen abschwächen oder ganz vermeiden. Dadurch würde das Kriterium der Gewähr für eine

einwandfreie Prüftätigkeit als Zulassungsvoraussetzung stark, wenn nicht ganz an Bedeutung verlieren, was nicht der Absicht des Gesetzgebers entspreche.

6.2 Wie das Bundesverwaltungsgericht in einem ähnlich gelagerten Fall mit Hinweis auf die gesetzlichen Grundlagen (Art. 369 Abs. 3, Abs. 6 Bst. a und Abs. 7 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB; SR 311.0], Art. 11 Abs. 1 der Verordnung über das Strafregister vom 29. September 2006 [VOSTRA-Verordnung; SR 331]; vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 12.2) dargelegt hat, können strafrechtliche Urteile dem Betroffenen auch noch entgegengehalten werden, wenn die entsprechenden Taten vor mehr als zehn Jahren begangen wurden, nämlich dann, wenn der Strafregistereintrag jüngeren Datums ist. Das Bundesverwaltungsgericht hielt fest, dies müsse analog auch für zivilrechtliche Urteile gelten. Daher kommt es bei der Frage, wie lange ein begangener Verstoss gegen die Rechtsordnung, sei es nun im Bereich des Straf- oder des Zivilrechts, für die Beurteilung des Leumunds berücksichtigt werden soll, auf den Zeitpunkt des Urteils an.

6.3 Dem Beschwerdeführer ist hingegen insofern Recht zu geben, als der Zeitpunkt von Verfehlungen – wie auch deren Schwere und Häufung – bei der Gewährsprüfung ebenfalls berücksichtigt werden muss. Eine für die Zulassung zu Revisionsdienstleistungen relevante Verfehlung ist anders zu gewichten, wenn sie beispielsweise vor einem Jahr, als wenn sie vor zehn Jahren – bei seither unfehlbarem Verhalten – begangen wurde.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Verfehlungen des Beschwerdeführers zwar einige Zeit zurückliegen, dass sie aber von erheblicher Schwere sind. Zudem handelt es sich nicht um einen einzigen Vorfall, sondern um eine jahrelange Missachtung von Grundsätzen des Revisionsrechts. Auch zeigt sich der Beschwerdeführer nicht einsichtig, was hinsichtlich der Prognose zukünftigen Verhaltens negativ ins Gewicht fällt.

Insgesamt hat die Vorinstanz ihren Beurteilungsspielraum nicht überschritten, wenn sie die schweren Verfehlungen des Beschwerdeführers höher gewichtete als den Umstand, dass ihm in der Zwischenzeit nichts vorzuwerfen war. Soweit der Beschwerdeführer eine andere Auffassung vertritt, vermag er daher mit seinen Argumenten nicht durchzudringen.

7.
Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit. Er hält fest, die verfügte Massnahme sei nicht erforderlich, weil sein beruflicher Leumund nicht kompromittiert sei und weil er ohnehin vor der Pensionierung stehe und die Y._____ bereits in ein bis vier Jahren einem Nachfolger übergeben werde. Schliesslich sei der Widerruf der Zulassung wirtschaftlich unzumutbar, da sein Einzelunternehmen dadurch eine jährliche Umsatzeinbusse von rund Fr. 900'000.– erleiden würde.

7.1 Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar ist. Der angestrebte Zweck muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen stehen (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1; statt vieler Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 581 ff.).

7.2 Die Verwaltungsmassnahme muss mithin geeignet sein, das im öffentlichen Interesse angestrebte Ziel zu erreichen. Ungeeignet ist eine Massnahme dann, wenn sie am Ziel vorbeischiesst, d.h. keinerlei Wirkungen im Hinblick auf den angestrebten Zweck entfaltet oder die Erreichung dieses Zwecks sogar erschwert oder verhindert. Zu prüfen ist dementsprechend die Zwecktauglichkeit einer Massnahme (Häfelin/Müller/Uhlmann, a.a.O, Rz. 587, mit Hinweisen).

Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern und von öffentlichen Interessen (vgl. BBl 2004, 3989). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen (vgl. BBl 2004 3975 f.). Die gesetzliche Regelung von Revisionsdienstleistungen macht aber nur Sinn, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden (vgl. BBl 2004, 3978 f.).

Durch das Zulassungssystem wird geprüft, ob die betreffenden Personen diesen Anforderungen genügen. Mit der Nichtzulassung von Personen, welche keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, wird die genannte Schutzwirkung erzielt, die Qualität von

Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und somit das angestrebte Ziel erreicht (vgl. BVGE 2008/49 E. 6.3). Die Massnahme ist daher geeignet.

7.3 Des Weiteren ist zu prüfen, ob sich die umstrittene Massnahme als zweckproportional erweist, oder ob der verfolgte Zweck auch mit einer weniger einschneidenden Massnahme erreicht werden könnte.

Die einzige gesetzlich vorgesehene und unter Umständen mildere Massnahme besteht darin, die Zulassung befristet zu entziehen (Art. 17 RAG). Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen und erscheinen nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Beschwerdeführers zu gewährleisten (vgl. BVGE 2008/49 E. 6.3).

Es ist nicht ersichtlich, inwiefern der vom Beschwerdeführer angeführte Umstand seiner baldigen Pensionierung auf die Erforderlichkeit der Massnahme eine Auswirkung hätte. Insbesondere ist festzuhalten, dass die von der Vorinstanz verfügte Massnahme des Widerrufs der Zulassung ihre Schutzwirkung unabhängig davon entfaltet, wie lange der Beschwerdeführer noch als Revisor oder Revisionsexperte tätig ist.

Dass die Vorinstanz die Zulassung lediglich befristet hätte entziehen sollen, wird vom Beschwerdeführer nicht geltend gemacht und ist angesichts des Alters des Beschwerdeführers auch nicht als sinnvoll zu erachten.

7.4 Eine Verwaltungsmassnahme ist nur gerechtfertigt, wenn sie ein vernünftiges Verhältnis zwischen dem angestrebten Ziel und dem Eingriff, den sie für den betroffenen Privaten bewirkt, wahrt. Es ist deshalb eine wertende Abwägung vorzunehmen, welche das öffentliche Interesse an der Massnahme und die durch den Eingriff beeinträchtigten privaten Interessen des Beschwerdeführers vergleicht (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 614).

Das private Interesse des Beschwerdeführers liegt vorwiegend darin, dass er seine bisherige Tätigkeit als Revisionsexperte uneingeschränkt weiterführen möchte. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte zwar

Auswirkungen auf die Organisation seiner Gesellschaften und seine Tätigkeit als leitender Revisor hat, jedoch nicht von einem faktischen Berufsverbot gesprochen werden kann.

Das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers erwirtschaftet gemäss Angaben des Beschwerdeführers 80 Prozent des Umsatzes mit Rechnungsrevisionen (rund Fr. 898'000.–). Dieser Umsatz wird jedoch zu 100 Prozent über die Y._____ generiert und fakturiert und in der Folge gemäss einer Abmachung mit dem kantonalen Steueramt zu 90 Prozent an das Einzelunternehmen abgetreten, wofür die Y._____ diesem jährlich eine Rechnung stellt.

Der Beschwerdeführer ist sowohl für sein Einzelunternehmen tätig als auch für die Y._____, welche über die provisorische Zulassung als Revisionsexpertin verfügt und in der eine weitere Person mit definitiver Zulassung als Revisionsexperte angestellt ist. Die Vorinstanz führte hierzu aus, gegebenenfalls müsse die Y._____ neu organisiert und strukturiert werden, damit das Unternehmen die definitive Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisorin erhalten könne.

Die Vorinstanz stellte nach dem Gesagten zu Recht fest, dass der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte und die Nicht-Zulassung seines Einzelunternehmens mit wirtschaftlichen Folgen verbunden ist, dass diese jedoch mittels geeigneter Vorkehrungen vermieden oder reduziert werden können.

Im Hinblick auf das zu verwirklichende öffentliche Interesse sind gewisse wirtschaftliche Einbussen und die Reorganisation der Geschäftsstrukturen als zumutbar anzusehen. Daher vermögen die privaten Interessen des Beschwerdeführers das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende wie auch zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu revidierenden Gesellschaften) gründet, nicht zu überwiegen.

7.5 Die Vorinstanz hat den Grundsatz der Verhältnismässigkeit mit ihrem Entscheid demnach nicht verletzt.

8.

Zusammenfassend hat die Vorinstanz zu Recht die Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte widerrufen, da er die An-

forderungen an den unbescholtenen Leumund i.S.v. Art. 4 Abs. 1 RAG nicht erfüllt. Auch die Abweisung des Gesuchs des Einzelunternehmens des Beschwerdeführers erfolgte zu Recht. Aufgrund des Widerrufs der Zulassung des Beschwerdeführers kann sein Einzelunternehmen nicht als Revisionsexperte zugelassen werden (vgl. E. 2.1).

Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

9.
Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff. des Reglements über Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet.

10.
Nach Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht unzulässig gegen Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung.

Über die Zulässigkeit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen ein Urteil, in dem es im Hinblick auf die Zulassung als Revisionsexperte um die Frage der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit geht, wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst entscheiden. Aus diesen Gründen ist dem nachfolgenden Entscheiddispositiv eine offen formulierte Rechtsmittelbelehrung beizufügen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Frank Seethaler	Marion Spori Fedail

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 (Art. 42 BGG).

Versand: 28. September 2010