Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-5373/2012

Urteil vom 25. Juli 2013

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser,
Richter Francesco Brentani;
Gerichtsschreiberin Karin Behnke.

Parteien

A._____,
vertreten durch Hans Peter Derksen, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.
Die B._____ AG und die C._____ AG in Liquidation sind Revisionsexpertinnen und stehen unter der Leitung der D._____ AG, welche seit 25. Januar 2008 provisorisch und seit 23. Oktober 2012 definitiv als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen zugelassen ist. Der Gründer dieser Gesellschaften ist E._____, der seit den frühen neunziger Jahren im Handelsregister als Geschäftsführer bzw. als Einzelzeichnungsberechtigter eingetragen ist. Seit demselben Zeitpunkt ist F._____ bei den drei Gesellschaften als Mitglied/Präsidentin des Verwaltungsrates eingetragen. Der Beschwerdeführer, der am 28. Dezember 2007 als Revisionsexperte zugelassen wurde, ist seit Ende 2007 als Mitglied des Verwaltungsrates der D._____ AG, der C._____ AG in Liquidation und der B._____AG im Handelsregister eingetragen. Der Beschwerdeführer ist ferner im Register der Revisionsaufsichtsbehörde bei den drei Gesellschaften als Mitglied des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans (OL-/VO-Mitglied), als Mitglied des Geschäftsführungsorgans (GL-Mitglied) und als Revisionsmitarbeiter eingetragen. Per 1. Januar 2008 übertrug E._____ dem Beschwerdeführer 50% der Aktien der B._____AG, 45% der Aktien der D._____ AG sowie 45% der Aktien der C._____ AG in Liquidation. E._____ gewährte dem Beschwerdeführer für die Bezahlung der Aktien ein Darlehen von CHF 800'000.-. Die restlichen Aktien der drei Gesellschaften übertrug E._____ an F._____.

B.
Von März 2007 bis November 2011 war der Beschwerdeführer für die C._____ AG in Liquidation teils als leitender Revisor, teils als Revisionsmitarbeiter ("Co-Reviewer") bei neun Gesellschaften tätig, deren (zum grössten Teil einziger) Verwaltungsrat E._____ war. Nachdem die Vorinstanz u.a. wegen Verdachts auf Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften bereits bei der D._____ AG bzw. bei E._____ vorstellig geworden war, stellte sie dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27. Januar 2012 die Eröffnung eines Verfahrens um befristeten Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte in Aussicht, ersuchte ihn um Erteilung weiterer Auskünfte und gewährte ihm das rechtliche Gehör.

C.
Mit Verfügung vom 10. September 2012 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 28. Dezember 2007 erteilte defini-

tive Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren. Zur Begründung wurde ausgeführt, als leitender Revisor der von E._____ ehemals geführten Revisionsgesellschaften hätte er nicht weitere Gesellschaften revidieren dürfen, in denen E._____ ebenfalls eine leitende Funktion habe. Denn die Revisionsstelle müsse unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden können. Die Unabhängigkeit dürfe weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Dies habe bereits nach Art. 727c altOR (in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]) gegolten. Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit gälten für alle an der Revision beteiligten Personen. Weil die Revisionsstelle eine Aktiengesellschaft sei, gälten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des Verwaltungsrates und für andere Personen mit Entscheidfunktion. Die Unabhängigkeitsbestimmungen nach Art. 728 und 729 OR erfassten auch Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stünden (Art. 728 Abs. 6 OR). Sie gälten somit nicht nur für die Revisionsstelle selbst, sondern auch für die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften und deren Organe (Art. 728 Abs. 3 OR). Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei insbesondere die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens (Art. 727c altOR; Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR). Ebenfalls mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei eine enge Beziehung des leitenden Revisors bzw. eines Mitgliedes des Verwaltungsrates zu einem Mitglied des Verwaltungsrates des geprüften Unternehmens (Art. 727c altOR; Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Ferner gelte das Verbot von Darlehen, wenn der Darlehensgeber Mitglied des Leitungsorgans des geprüften Unternehmens sei (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR und Art. 27 Abs. 1 der Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer 2007 mit Änderungen vom 6. Dezember 2010 [RzU 2007]).

D.

Der Beschwerdeführer reichte hiergegen am 12. Oktober 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Im Hauptstandpunkt beantragt er die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz, im Eventualstandpunkt die Erteilung eines schriftlichen Verweises und subeventualiter ein Berufsverbot von maximal sechs Monaten. Subsubeventualiter verlangt er die Kassation der angefochtenen Verfügung bzw. Rückweisung der Angelegenheit zur Neubeurteilung nach Gewährung des rechtlichen Gehörs. Zur Begründung bringt er vor, auf den 1. Januar 2008 habe E._____ seine Beteiligungen an der H._____-Gruppe veräussert,

womit eine deutliche Zäsur bei der D._____ AG geschaffen worden sei. Indes treffe zu, dass der Beschwerdeführer sich noch stärker für die Durchsetzung dieser Zäsur hätte einsetzen sollen. Die Vorinstanz spreche nicht von wiederholten, sondern lediglich von mehrjährigen Verstössen. Enge persönliche Beziehungen zu E._____ würden bestritten. Gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR sei eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar. Vorliegend habe der Beschwerdeführer jedoch von einem Leitungsorgan des geprüften Unternehmens – und nicht vom geprüften Unternehmen – ein Darlehen entgegengenommen, weshalb Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR nicht einschlägig sei. Des Weiteren macht er geltend, gemäss Art. 39 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) würden Verstösse gegen die Grundsätze zur Unabhängigkeit mit Busse bis Fr. 100'000.- geahndet, weshalb es sich bei den ihm zum Vorwurf gereichenden Verstössen lediglich um Übertretungen gemäss Art. 103 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 handle (StGB, SR 311.0). Die Vorinstanz habe ferner zu beachten, dass er nicht gegen den Kernbereich der Unabhängigkeitsbestimmungen und damit nicht konkret gegen die Interessen von Investoren und von Personen mit Minderheitsbeteiligungen etc. verstossen habe. Auch für die Prognose sei dies von Bedeutung. Die verfügte Sanktion verletze sodann den Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Sie stehe ferner in keinem Verhältnis zu den Sanktionen in anderen Lebensbereichen, wie etwa im Strassenverkehrs- oder Rechtsanwaltsrecht. Es sei somit insgesamt nicht nachvollziehbar, weshalb es nicht nur bei einer Androhung des Entzugs verbunden mit der Aufforderung zur Wiederherstellung des gesetzlichen Zustandes sein Bewenden gehabt habe (Art. 17 Abs. 1 RAG). Schliesslich bestehe noch die Möglichkeit des Verweises, wenn – wie vorliegend – eine Person für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sei. Subeventualiter wäre ein Berufsverbot von maximal sechs Monaten möglich gewesen (Art. 18 RAG). Das Berufsverbot erweise sich jedenfalls als mildere Massnahme als der Entzug, da nur der Entzug, nicht jedoch das zeitlich befristete Berufsverbot im Revisorenregister eingetragen werde (Art. 22 lit. c der Revisionsaufsichtsordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]).

E.

Mit Vernehmlassung vom 8. Januar 2013 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

F.
Mit Eingabe vom 5. März 2013 teilte die Vorinstanz dem Bundesverwaltungsgericht mit, die D._____ AG sei seit dem 21. Mai 2007 Revisionsstelle der I._____-Stiftung. Der Beschwerdeführer und F._____ seien bekanntlich die Aktionäre der D._____ AG. Ferner seien sowohl F._____ als auch der Beschwerdeführer jeweils Mitglieder des Verwaltungsrates der D._____ AG. Aus den beiliegenden Revisionsberichten 2007 bis 2009 der I._____-Stiftung gehe hervor, dass jeweils der Beschwerdeführer als leitender Revisor unterzeichnet habe. In der gleichen Periode habe F._____ gemäss Auszug aus dem Handelsregister vom 21. Mai 2007 bis 13. Oktober 2010 als Mitglied des Stiftungsrates der I._____-Stiftung gewirkt. Es sei mit der Unabhängigkeit unvereinbar, wenn der Beschwerdeführer als leitender Revisor für die Revisionsberichte 2007 bis 2009 der I._____-Stiftung verantwortlich gewesen sei und zugleich F._____ als Mitglied des Verwaltungsrates der D._____ AG vom 21. Mai 2007 bis 13. Oktober 2010 Mitglied des Stiftungsrates gewesen sei (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR i.V.m. Art. 728 Abs. 3 und 4 OR). Als leitender Revisor trage der Zulassungsträger die Verantwortung für das Revisionsmandat. Hätte sie früher vom erwähnten Sachverhalt Kenntnis erhalten, so hätte sie den befristeten Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers für drei Jahre in Erwägung gezogen.

G.
Mit Replik vom 8. März 2013 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest. Am 8. März 2013 und 8. April 2013 reichte der Beschwerdeführer eine Stellungnahme zur Eingabe der Vorinstanz vom 5. März 2013 ein, wobei er im Wesentlichen geltend macht, er habe lediglich für die Revision 2007 die Unabhängigkeitsvorschriften verletzt.

H.
Duplicando hält die Vorinstanz ihrerseits am 29. April 2013 an ihrem Antrag auf Abweisung der Beschwerde fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 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 172.21), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die Vorinstanz zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des RAG).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 10. September 2012 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege 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. 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).

1.2 Vorab gilt es, den Streitgegenstand des vorliegenden Beschwerdeverfahrens zu bestimmen. Ausgangspunkt ist die Verfügung der Vorinstanz vom 10. September 2012, d.h. das Streitobjekt. Durch diese wurde dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren wegen Verstosses gegen die Unabhängigkeitsregeln entzogen. Die Vorinstanz beantragt in ihrer Eingabe vom 5. März 2013 aufgrund neu entdeckter Tatsachen, wonach der Beschwerdeführer die Revisionsberichte der I._____-Stiftung als leitender Revisor unterzeichnet habe, in deren Stiftungsrat zur gleichen Zeit F._____ Einsitz hielt, eine allfällige Erhöhung des Entzugs der Zulassung als Revisionsexperte auf drei Jahre. Nach dem Wortlaut von Art. 58 Abs. 1 VwVG kann die Vorinstanz bis zur Vernehmlassung eine neue Verfügung erlassen. Die Praxis lässt es allerdings auch nach Abgabe der Vernehmlassung noch zu, dass neue Verfügungen erlassen werden (vgl. AUGUST MÄCHLER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], VwVG-Kommentar, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 58 N. 12). Der Beschwerdeführer beantragt in seiner Eingabe vom 8. März 2013 die Gewährung des rechtlichen Gehörs und dass über alle ihm zur Last gelegten Vorwürfe in *einem* Entscheid zu befinden sei, sofern das Verfahren nicht wegen der aufgezeigten Verfahrensmängel an die Vorinstanz zurückgewiesen werde. In seiner Eingabe vom 8. April 2013 anerkennt der Beschwerdeführer zwar den Tatbestand des Verstosses gegen die Unabhängigkeit für die Revision für das Geschäftsjahr 2007. Die Auflage des Amts für berufliche Vorsorge und Stiftungen des Kantons Zürich vom September 2006 sei bereits anfangs 2007 vorerst formell vollzogen worden. Dabei sei es aber unvermeidbar gewesen, dass sämtliche

Vorstandsmitglieder des F._____ eo ipso auch Stiftungsräte der I._____-Stiftung geworden seien. Die bereits 2006 anvisierte, erforderliche materielle Neuordnung habe dagegen viel Zeit in Anspruch genommen, bis es im August 2010 zur Löschung von F._____ im Handelsregister gekommen sei.

1.2.1 Das Anfechtungsobjekt, d.h. die Verfügung bzw. der Entscheid der unteren Instanz, bildet den Rahmen, welcher den möglichen Umfang des Streitgegenstandes begrenzt. Gegenstand des Beschwerdeverfahrens kann nur sein, was Gegenstand des erstinstanzlichen Verfahrens war oder nach richtiger Gesetzesauslegung hätte sein sollen. Gegenstände, über welche die erstinstanzlich verfügende Behörde nicht entschieden hat und über welche sie nicht entscheiden musste, darf die obere Instanz nicht beurteilen, da sie sonst in die funktionelle Zuständigkeit der Vorinstanz eingreifen würde (vgl. ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Aufl., Zürich 1998, S. 149). Ein Antrag, der über das hinausgeht, was von der Vorinstanz entschieden wurde, oder der mit dem Gegenstand der angefochtenen Verfügung nichts zu tun hat, ist unstatthaft (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-5781/2007 vom 18. Juni 2008). Den Streitgegenstand durch Antragsänderungen und -erweiterungen auszudehnen, kann sich aus prozessökonomischen Gründen ausnahmsweise rechtfertigen, wenn die Betroffenen und die Verwaltung Gelegenheit hatten, sich im Laufe des Verfahrens dazu zu äussern, und eine enge Beziehung zum bisherigen Streitobjekt besteht (vgl. BGE 125 V 413 E. 2a S. 415 f.; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Diss. Bern 2000, S. 386 f.; ANDRE MOSER/MICHAEL BEUSCH/LORENZ KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, Basel 2008, Rz. 2.210, S. 94). Für eine solche Beziehung braucht es einen inneren oder äusseren Zusammenhang des Streitgegenstands, der zu einer Tatbestandsgesamtheit führt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2A.121/2004 vom 16. März 2005 E. 2.1).

1.2.2 Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer in der angefochtenen Verfügung die Zulassung als Revisionsexperte für zwei Jahre entzogen, da er Revisionsberichte als leitender Revisor und sog. "Co-Reviewer" von Gesellschaften unterzeichnet habe, deren Verwaltungsrat E._____ war. Ein weiterer Grund für den Entzug der Zulassung war, dass der Beschwerdeführer die Aktien der Gesellschaften der H._____-Gruppe rund zur Hälfte von E._____ gekauft hat und sich gleichzeitig von ihm

ein Darlehen zur teilweisen Tilgung des Kaufpreises von Fr. 800'000.- gewähren liess.

1.2.3 Der Umstand, dass der Beschwerdeführer auch Revisionsberichte einer Stiftung unterzeichnet hat, zu deren Stiftungsrätin, F._____, er zumindest dem Anschein nach eine enge geschäftliche Beziehung hat, geht aus der angefochtenen Verfügung nicht hervor; ebenso wenig der Antrag auf eine Erhöhung des Entzugs der Zulassung auf drei Jahre, weshalb das Bundesverwaltungsgericht nach dem Gesagten darüber grundsätzlich nicht entscheiden dürfte. Der Beschwerdeführer hat jedoch im Rahmen von zwei Eingaben ausführlich dazu Stellung bezogen und grundsätzlich den Standpunkt vertreten, es sei über alle ihm zur Last gelegten Vorwürfe in einem Entscheid zu befinden. Es wäre aus prozessökonomischen Überlegungen daher nicht sinnvoll, den Beschwerdeführer – in Kenntnis der Auffassung der Vorinstanz – zwecks Erlasses einer anfechtbaren Verfügung erneut an Letztere zu verweisen, zumal die aufgeworfene Frage betreffend den Entzug der Zulassung um ein weiteres Jahr wegen Verstosses gegen die Unabhängigkeitsvorschriften einen engen Bezug zu den in der angefochtenen Verfügung erwähnten Verstössen gegen die Unabhängigkeit aufweist.

1.2.4 Auf die frist- und formgerecht eingereichte Beschwerde (Art. 50 und 52 VwVG) ist demnach vollumfänglich einzutreten.

2.

Der Beschwerdeführer sieht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darin, dass er keine Gelegenheit zur vorgängigen Stellungnahme gehabt habe in Bezug auf die Vorwürfe der Vorinstanz über die enge persönliche Beziehung zu E._____ sowie bezüglich des Umstandes, dass ihm angeblich keine gute Prognose gestellt werden könne und dass er angeblich uneinsichtig sei. Diese Vorwürfe seien in der angefochtenen Verfügung erstmals erhoben worden.

2.1 Art. 30 VwVG bestimmt, dass die Behörde die Parteien anhört, bevor sie eine Verfügung erlässt (Art. 30 Abs. 1 VwVG). Vorliegend wurde dem Beschwerdeführer vor Erlass des angefochtenen Entscheids die Möglichkeit gegeben, zu den erhobenen Vorwürfen und dem in Aussicht gestellten Bewilligungsentzug Stellung zu nehmen. Unzutreffend ist, dass dem Beschwerdeführer erstmals in der Verfügung enge persönliche Beziehungen zu E._____ zum Vorwurf gereichten (vgl. Schreiben der Vorinstanz vom 27. Januar 2012, S. 4 oben). Indessen trifft es zu, dass dem Be-

schwerdeführer erstmals in der angefochtenen Verfügung keine günstige Prognose gestellt und ihm Uneinsichtigkeit vorgeworfen wurde.

2.2 Das Recht, angehört zu werden, ist formeller Natur. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Es kommt mit anderen Worten nicht darauf an, ob die Anhörung im konkreten Fall für den Ausgang der materiellen Streitentscheidung von Bedeutung ist, d.h. ob die Behörde zu einer Änderung ihres Entscheids veranlasst wird oder nicht (vgl. BGE 126 V 130 E. 2b, mit weiteren Hinweisen). Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs jedoch dann geheilt werden, wenn die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Überprüfungsbefugnis wie die vorhergehende Instanz ausgestattet ist. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt; zudem darf dem Beschwerdeführer daraus kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben. So bejahte das Bundesgericht eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs etwa dann, wenn die Verletzung des Gehörsanspruchs nicht besonders schwer wog, oder wenn von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung abzusehen war, oder wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf geführt hätte; letzteres selbst bei schwer wiegenden Gehörsverletzungen (vgl. BGE 132 V 387 E. 5, BGE 126 I 68 E. 2; BGE 126 V 130 E. 2b; ALBERTINI, a.a.O., S. 458 ff.).

2.3 Vorliegend konnte sich der Beschwerdeführer zu einem Begründungselement zwar nicht vorgängig und spezifisch äussern. Der Beschwerdeführer konnte jedoch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sämtliche Tatsachen und Einwendungen in diesem Zusammenhang vor einer über umfassende Kognition verfügenden richterlichen Behörde vorbringen (Art. 49 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Es handelt sich denn auch vorliegend um keine besonders schwer wiegende Gehörsverletzung; zudem würde eine Rückweisung der Sache an die Verwaltung zu einem formalistischen Leerlauf führen, da die Vorinstanz mit grösster Wahrscheinlichkeit nach nochmaliger Wahrung der Gehörsrechte wieder gleich entscheiden würde. Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Heilung der Gehörsverletzung sind im vorliegenden Fall deshalb erfüllt (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010).

3.
Das RAG 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).

3.1 Seit dem 1. Januar 2006 verlangt das Gesetz grundsätzlich, dass jede Stiftung durch das oberste Stiftungsorgan eine Stiftungsrevision wählen lässt. Das neue Revisionsrecht sieht vor, dass für Stiftungen, soweit keine besonderen Vorschriften bestehen, die Vorschriften des Aktienrechts über die Revisionsstelle entsprechend anwendbar sind (vgl. LUKAS IMARK/DANIEL FISCHER, Rechtsformunabhängige Revisionspflicht, Neuerungen für GmbH, Vereine und Stiftungen, Der Schweizer Treuhänder 2006, S. 332 f.).

3.2 Natürliche Personen und Unternehmen, 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 und Revisionsexperten sowie Revisorinnen und Revisoren (wobei es sich hierbei um Unternehmen wie auch um natürliche Personen handeln kann) sowie über die Zulassung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.1).

3.3 Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG; vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3).

3.3.1 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG wird in Art. 4 Abs. 1 RAV 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. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.2).

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. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.3).

3.3.2 Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist demnach mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Seine Tragweite ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des anwendbaren Rechtsatzes und der Stellung der Vorschrift im System der gesetzlichen Ordnung (vgl. BGE 99 Ib 104 E. 5). Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern und von öffentlichen Interessen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [RAG], BBl 2004 3989, nachfolgend: Botschaft zum RAG). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit allen geschützten Personengruppen ermöglichen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3978). Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden.

3.3.3 Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem sind 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 sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfalts-

pflichten (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2.; BVGE 2008/49 E. 4.3).

3.4 Zu einer einwandfreien Prüftätigkeit gehört es auch, dass die Vorschriften über die Unabhängigkeit beachtet werden. Bereits nach altem Recht mussten die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein (Art. 727c OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5.1.). Auch der Grundsatz, wonach die Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach gegeben sein muss, galt bereits im alten Recht, selbst wenn er, anders als heute, nicht explizit aus dem Gesetzestext hervorging (vgl. Botschaft des Bundesrates über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 II 845; BVGE 2011/41 E. 2.5.1).

3.4.1 Im Zuge der GmbH-Revision vom 16. Dezember 2005 (in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791) wurden das Revisionsrecht einer Totalrevision unterzogen und dabei die Unabhängigkeit der Revisionsstelle neu ausführlich geregelt und verschärft (Art. 728 und 729 OR). Die neue Aufspaltung in zwei Artikel – Art. 728 OR für die ordentliche Revision und Art. 729 OR für die eingeschränkte Revision – erfolgte in Abhängigkeit zur Grösse einer Gesellschaft und damit abgestuft nach den unterschiedlichen Schutzzielen der Revision (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 15 N. 568 ff.; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar zum Revisionsrecht, Basel 2011, Art. 728 N. 2).

Die Regelung ist zweistufig aufgebaut: Abs. 1 enthält eine Generalklausel, welche die Unabhängigkeitsanforderungen allgemein und positiv definiert. Unabhängig heisst danach einerseits Freiheit von Einflüssen der zu prüfenden Gesellschaft und andererseits objektive Bildung des Prüfurteils. Verlangt werden tatsächliche Unabhängigkeit wie auch Unabhängigkeit dem Anschein nach. Abs. 2 listet sodann einen nicht abschliessenden Negativkatalog von Tatbeständen auf, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind. Diese Unvereinbarkeitstatbestände konkretisieren die Generalklausel des Abs. 1. Ist einer der Tatbestände erfüllt, so ist die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach, eventuell auch tatsächlich, beeinträchtigt (vgl. WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 5 und 6). Art. 728 OR, der die Unabhängigkeitsvoraussetzungen für gemäss Art. 727 OR der ordentlichen Revision unterstehende Gesellschaften regelt, sieht in

Abs. 2 Ziff. 3 vor, dass eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrates, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist. Enge Beziehungen können sich sowohl aus persönlichen Beziehungen wie familienrechtlichen bzw. verwandtschaftlichen Verhältnissen und Freundschaften als auch aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen ergeben. Der leitende Prüfer ist die Person, welche die Revision leitet (Art. 730a Abs. 2 OR), d.h. die für das Mandat verantwortliche Person, welche die Revision gemäss obligationenrechtlichen Vorschriften oder nach einem Spezialgesetz leitet (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 15 N. 594 ff.; WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 730a N. 1 ff.).

3.4.2 Unzulässig sind sodann Forderungen und Schulden gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft, sofern sie wesentlich sind. Wesentliche Schulden der Revisionsstelle bergen die Gefahr, dass die Revisionsstelle von der zu prüfenden Gesellschaft abhängig wird. Wann eine Forderung oder Schuld wesentlich ist, sagt das Gesetz nicht. Ein Teil der Lehre nimmt in Bezug auf Darlehen gleich wie die Vorinstanz an, dass der Anteil am Gesamtvermögen des Revisors als Beurteilungsmassstab gilt (vgl. JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors – Was besagt Art. 727 OR ?, Der Schweizer Treuhänder 1995, S. 703 ff.). Dass bezüglich Darlehensverbindungen das Wort "wesentlich" gewählt wird, ist so zu verstehen, dass hier das "Mass" auf Seiten des *Revisors* genommen wird, dass also der Anteil innerhalb seines Gesamtvermögens relevant ist (vgl. JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors, SZW 2007, S. 443). Nach anderer, vorliegend vorzuziehender Auffassung ist anhand der Art der Forderung oder Schuld zu unterscheiden. Unbezahlte Honorare können beispielsweise auch schon wesentlich sein, wenn es sich nach der Mandatsstruktur der entsprechenden Revisionsstelle um einen grossen Revisionskunden handelt (vgl. WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 22 ff.). Aufnahme und Gewährung von Darlehen/Krediten und ähnliche Transaktionen zwischen Revisionsunternehmen, inklusive den vom Kreis der finanziellen Unabhängigkeit erfassten Personen (Art. 25 RzU 2007; vgl. Bst. C hiervor) und ihren Prüfungskunden (eingeschlossen die Mitglieder des Leitungsorgans und die nahe stehenden Gesellschaften des Prüfungskunden), die keine Finanzinstitute sind, sind mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar (Art. 27 RzU 2007).

3.4.3 Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle einer (kleineren) KMU-Gesellschaft untersteht im Grundsatz gleichfalls den soeben dargestellten Anforderungen an die Unabhängigkeit. Die Hauptregel von Art. 729 Abs. 1 OR ist auch vom Wortlaut her mit der Unabhängigkeitsvorschrift für die ordentlich prüfende Revisionsstelle gemäss Art. 728 Abs. 1 OR identisch. Ebenso darf die Unabhängigkeit einer KMU-Revisionsstelle weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Zwar fehlt bei der eingeschränkten Revision in Art. 729 OR eine Aufzählung, wie sie Art. 728 Abs. 2 OR enthält. Die sieben konkreten Beispiele einer beeinträchtigten Unabhängigkeit findet man mithin nur im Zusammenhang mit der ordentlichen Revision. Gleichwohl stellen die Vorgaben des Art. 728 Abs. 2 OR auch für die eingeschränkt prüfenden Revisionsstellen eine verbindliche Leitlinie dar (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 15 N. 607 ff.; WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 729 N. 1 ff.). Das Argument des Beschwerdeführers, es habe sich bei den betreffenden Gesellschaften ab 2008, 2009 und 2010 um eingeschränkt zu prüfende Gesellschaften gehandelt, weshalb die Unabhängigkeitsvorschriften unbeachtlich gewesen seien, dringt daher ebenfalls nicht durch (vgl. zum Ganzen auch BVGE 2011/41 E. 2.5.6.4).

3.5 Bei den Massnahmen unterscheidet das RAG zwischen solchen, die sich unmittelbar gegen Revisoren und Revisionsexperten richten (E. 3.5.1), und solchen, die sich gegen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. deren Leitungsorgane richten (E. 3.5.2).

3.5.1 Art. 17 RAG sieht den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung eines Revisors oder Revisionsexperten vor, sofern diese die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4 bis 6 RAG nicht mehr erfüllen. Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen. Nach der Art der Wirkungen kann zwischen exekutorischen und repressiven Sanktionen sowie der Zufügung administrativer Rechtsnachteile unterschieden werden. Die exekutorischen Sanktionen bezwecken unmittelbar die Durchsetzung von verwaltungsrechtlichen Pflichten. Sie werden auch als Massnahmen des Verwaltungszwangs oder der Vollstreckung bezeichnet. Repressive Sanktionen sollen demgegenüber nicht nur den rechtmässigen Zustand wiederherstellen, sondern vor allem – im Anschluss an die Pflichtverletzung – verhindern, dass künftig wieder ein rechtswidriger Zustand eintritt. Mit repressiven Sanktionen wird Druck auf die Pflichtigen ausgeübt, um sie zu veranlassen, ihre ver-

waltungsrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Verwaltungsrechtliche Pflichten werden damit nicht direkt durchgesetzt, sondern nur in mittelbarer Weise erzwungen. Repressive Sanktionen haben damit nicht bloss Vollstreckungsfunktion, sondern auch präventive Wirkung, indem sie die Pflichtigen von der Verletzung ihrer Pflichten abhalten sollen. Freilich dienen sie auch dazu, begangenes Unrecht zu ahnden. Pflichtwidriges Verhalten von Privaten kann auch dadurch sanktioniert werden, dass Befugnisse oder Vorteile, die ihnen vom Staat eingeräumt worden sind, entzogen oder zu ihrem Nachteil verändert werden (z.B. Verweigerung, Kürzung oder Rückforderung von Subventionen, Entzug von Bewilligungen). Die Zufügung solcher administrativer Rechtsnachteile ist eine Mischform zwischen exekutorischen und repressiven Massnahmen. Die verletzte Pflicht kann dadurch zwar nicht durchgesetzt, aber der rechtmässige Zustand doch (wieder-)hergestellt werden. Ein Teil der Lehre zählt den administrativen Rechtsnachteil deshalb zu den repressiven Verwaltungssanktionen (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1134a ff.; DANIEL C. PFIFFNER, in Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 17 N. 8; PIERRE TASCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 32 N. 39).

3.5.2 Art. 16 Abs. 4 RAG sieht vor, dass die Vorinstanz bei Verstössen gegen gesetzliche Pflichten von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen diesen einen schriftlichen Verweis erteilen und Anweisungen zur Wiederherstellung des ordentlichen Zustands vorsehen kann. Die Aufsichtsbehörde hat zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes eine angemessene Frist anzusetzen (vgl. CORRADO RAMPINI, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 16 N. 1, 30). Die Vorinstanz erteilt natürlichen Personen, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sind und die gesetzlichen Vorschriften verletzen, einen schriftlichen Verweis. Im Falle von wiederholten oder groben Gesetzesverstössen kann ihnen die Vorinstanz die Ausübung ihrer Tätigkeit für bestimmte oder unbestimmte Zeit untersagen und – sofern die betreffende Person als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen ist – die Zulassung gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG entziehen (vgl. DANIEL C. PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 2141).

4.

Im Folgenden ist mit Blick auf die soeben dargestellten Leitsätze eine

rechtliche Würdigung des relevierten Sachverhalts und insbesondere des Verhaltens des Beschwerdeführers vorzunehmen.

4.1 Vorliegend verhält es sich so, dass E._____ unbestrittenermassen Gründer der H._____-Gruppe und bis zum 14. Dezember 2011 als Direktor bei der D._____ AG im Handelsregister eingetragen war. E._____ war sodann gemäss den Handelsregisterauszügen Mitglied des Verwaltungsrates von neun Gesellschaften, die von der C._____ AG in Liquidation revidiert wurden. Der Beschwerdeführer war bei diesen Revisionen in den Geschäftsjahren von 2006 bis 2010 als leitender Revisor oder "Co-Reviewer" tätig. Auch wenn die Vorinstanz nicht geltend macht, E._____ selber habe jene Gesellschaften geprüft, in welchen er Verwaltungsrat war, sind bei dieser Konstellation, bei welcher Angestellte bzw. Verwaltungsräte seiner Revisionsgesellschaften seine Handelsgesellschaften prüften, Verhältnisse gegeben, die bei objektiver Betrachtungsweise nach aussen hin den Anschein fehlender Unabhängigkeit entstehen lassen. Dies gilt umso mehr, als sich diese enge Verbindung unzweideutig aus den Einträgen im Handelsregister ergibt. Der Beschwerdeführer verfügt laut Steuererklärung 2012 per 31. Dezember 2012 über ein steuerbares Vermögen von Fr. 1'234'000.-. Dabei ist sein Anteil an den Gesellschaften der H._____-Gruppe mit Fr. 924'000.- der grösste Posten. Zwar tilgte er seine Darlehensschuld von Fr. 800'000.- in relativ kurzer Zeit (innert rund vier Jahren), was bei einem Einkommen von rund Fr. 500'000.-- pro Jahr nachvollzogen werden kann. Die Summe von Fr. 800'000.- bildet – unabhängig von der relativ kurzen Amortisationszeit – dennoch einen nicht unwesentlichen Teil am Gesamtvermögen. Irrelevant ist nach dem Gesagten ferner der Umstand, dass das fragliche Darlehen nicht von der zu prüfenden Gesellschaft selbst, sondern vom Verwaltungsrat mehrerer Prüfungskunden gewährt wurde. Die Unabhängigkeit wurde daher auch insofern verletzt, als E._____ als Verwaltungsrat von Prüfkunden dem Beschwerdeführer ein Darlehen von Fr. 800'000.- gewährte (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR).

4.2 Der Beschwerdeführer hat ferner die Berichte der Kontrollstelle an den Stiftungsrat der I._____-Stiftung für die Geschäftsjahre 2007 bis 2011 als leitender Revisor und für das Geschäftsjahr 2007 als dipl. Wirtschaftsprüfer unterzeichnet. F._____, die seit den frühen neunziger Jahren als Mitglied oder Präsidentin des Verwaltungsrates der D._____ AG, der B._____AG und C._____ AG in Liquidation im Handelsregister eingetragen und seit 1. Januar 2008 jeweils eine der beiden Hauptaktionärinnen dieser Gesellschaften ist, war vom 21. Mai 2007 bis 13. Ok-

tober 2010 als Mitglied des Stiftungsrates der I._____-Stiftung im Handelsregister des Kantons Zürich eingetragen. Der Beschwerdeführer, ebenfalls einer der beiden Hauptaktionäre der drei Treuhandgesellschaften und seit Ende 2007 jeweils Mitglied des Verwaltungsrates der drei Gesellschaften, anerkennt, für das Geschäftsjahr 2007 die Unabhängigkeitsvorschriften verletzt zu haben. Die bereits 2006 anvisierte erforderliche, materielle Neuordnung habe dagegen ziemlich viel Zeit beansprucht, bis es im August 2010 zur Löschung von F._____ im Handelsregister gekommen sei. Das Amt als Stiftungsrätin sei allerdings bedeutend früher niedergelegt worden. Bei dieser Argumentation verkennt der Beschwerdeführer erneut, dass er zumindest dem Anschein nach die Unabhängigkeit auch für die Geschäftsjahre 2008 und 2009 verletzt hat. Auch bei dieser Konstellation sind Verhältnisse gegeben, die bei objektiver Betrachtungsweise nach aussen hin den Anschein fehlender Unabhängigkeit entstehen lassen, da der Beschwerdeführer als leitender Revisor bzw. Verwaltungsrat der D._____ AG (Art. 728 Abs. 3 OR) eine Stiftung revidierte, in deren Stiftungsrat eine Mitaktionärin und seit den frühen neunziger Jahren eine Verwaltungsrätin der drei Treuhandgesellschaften amtete (Art. 728 Abs. 1 Ziff. 3 OR). Dies gilt wiederum umso mehr, als sich diese enge Verbindung unzweideutig aus den Einträgen im Handelsregister ergibt.

Damit ist die Unabhängigkeit, wie sie vom Gesetz verlangt wird, auch diesbezüglich zu verneinen. Indessen erachtet es das Gericht nicht als angezeigt, hierin den Grund für eine Verlängerung des Entzugs der Zulassung zu sehen, wie dies die Vorinstanz in ihrer Eingabe vom 5. März 2013 durchblicken lässt. Denn in der Gesamtheit der Widerhandlungen gegen das Unabhängigkeitsgebot ist hierin keine bedeutende zusätzliche Fehlhandlung zu sehen. Hinzu kommt, dass sich die Umstände für den Beschwerdeführer insofern etwas unglücklich entwickelten, als das Vorbereiten zur Löschung von F._____ aus dem Handelsregister möglicherweise einige Zeit in Anspruch zu nehmen schien, was nicht allein dem Beschwerdeführer anzulasten wäre.

4.3 Ergänzend anzumerken bleibt, dass, soweit die Vorinstanz Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR als erfüllt erachtet (vgl. Ziff. 4.9 der angefochtenen Verfügung sowie Eingabe der Vorinstanz vom 5. März 2013 S. 2 oben), dies nicht nachvollziehbar ist. Der Beschwerdeführer war nicht Mitglied des Verwaltungsrates einer der geprüften Gesellschaften. Formell richtet sich das Unabhängigkeitserfordernis an die "Revisionsstelle". Da aber die objektive Beurteilung immer eine Tätigkeit von natürlichen Personen betrifft,

bedarf es der Umsetzung auf die Personen, die für die "Revisionsstelle", d.h. meist eine juristische Person, handeln. Dies geschieht in Art. 728 Abs. 3 OR im Sinne eines Sowohl-als-auch, indem einerseits ein Kreis von natürlichen Personen als Anwendungsbereich bezeichnet, andererseits aber auch die Revisionsstelle selber einbezogen wird. Grundtatbestand ist die aktuelle Tätigkeit im Rahmen eines Revisionsmandats (vgl. DRUEY, SZW, a.a.O., S. 445).

4.4 Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, der vergleichsweise niedrige Strafrahmen von Art. 39 Abs. 1 Bst. a RAG für Verletzungen der Unabhängigkeitsbestimmungen müsse sich analog auch bei den verwaltungsrechtlichen Sanktionen nach Art. 17 RAG auswirken, was vorliegend zu einer weniger einschneidenden verwaltungsrechtlichen Massnahme führen müsste. Dem ist entgegen zu halten, dass es sich bei der Verletzung von Unabhängigkeitsbestimmungen strafrechtlich gesehen zwar um eine Übertretung handelt, dass aber der Strafrahmen einer Busse bis zu Fr. 100'000.- entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht als geringfügig bezeichnet werden kann. Doch selbst wenn es sich anders verhielte, wäre dies für die Zumessung der Verwaltungsmassnahme irrelevant, welche sich auf eine eigenständige gesetzliche Grundlage abstützt.

5.
Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Als angemessene mildere Massnahme hätte ein Verweis (Eventualantrag) oder ein auf sechs Monate befristetes Berufsverbot (Subeventualantrag) genügt.

Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient, insbesondere zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit allen geschützten Personengruppen ermöglichen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden, deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvorausset-

zungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3).

Der Beschwerdeführer hat über einen längeren Zeitraum regelmässig und mehrfach gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen.

Die Revisionstätigkeit setzt jedoch voraus, dass den einschlägigen Normen vollumfänglich Beachtung geschenkt wird. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer ansonsten beruflich nichts vorzuwerfen ist, ist insofern nicht ausschlaggebend. Aus dem verfassungsrechtlich verankerten Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) wird im Zusammenhang mit verwaltungsrechtlichen Sanktionsmitteln abgeleitet, dass in einer Rangordnung der möglichen und geeigneten Sanktionen zunächst die mildeste zu wählen und die einmal gewählte Sanktion in ihrer Intensität auf das sachlich Notwendige zu beschränken ist. Der Verweis stellt die mildeste Massnahme dar. Er ist auszusprechen, wenn es sich bei der in Frage stehenden Gesetzesverletzung der für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätigen natürlichen Personen um einen Einzelfall oder einen nicht gravierenden Vorfall (etwa weil der Verstoss [leicht] fahrlässig erfolgte) handelt. Liegen demgegenüber wiederholte oder grobe Verstösse vor, kann die Aufsichtsbehörde der fehlbaren Person die Ausübung ihrer Tätigkeit befristet oder unbefristet verbieten (Art. 18 Satz 2 RAG). Das Verbot betrifft grundsätzlich die von der fehlbaren Person ausgeübte Tätigkeit. So kann etwa die Aufsichtsbehörde einem fehlbaren VR-Mitglied eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens untersagen, weiterhin bei Revisionsunternehmen eine Führungsposition zu bekleiden. Einem von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beigezogenen Experten kann deshalb untersagt werden, weiterhin als Experte für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig zu sein.

Im Lichte des Verhältnismässigkeitsgebots ist grundsätzlich zunächst ein befristetes Tätigkeitsverbot zu prüfen. Unbefristete Tätigkeitsverbote dürfen nur bei schweren Verstössen ausgesprochen werden. Handelt es sich bei der für das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätigen Person um einen zugelassenen Revisor oder zugelassenen Revisionsexperten, kommt als Sanktion der befristete oder unbefristete Entzug der Zulassung in Frage, wenn diese Person wiederholte oder gravierende Rechtsverletzungen begangen hat. Nachdem es sich vorliegend bei der über mehrere Jahre andauernden, wiederholten Verletzung der Unab-

hängigkeitsvorschriften nicht um einen Einzelfall handelt, fällt ein blosser Verweis ausser Betracht. Wenn die Vorinstanz beim Beschwerdeführer, welcher zugelassener Revisionsexperte ist, einen befristeten Entzug der Zulassung verfügte, hat sie nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts dennoch kein Bundesrecht verletzt, sondern innerhalb des Verwaltungsermessens gehandelt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5065/2011 vom 3. Mai 2012 E. 4.5 und B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7; PFIFFNER, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 18 N. 8 ff.). Demgegenüber erweist sich der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Massnahmen des Strassenverkehrs- und Anwaltsrechts wegen der dortigen unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen und Voraussetzungen als unbehelflich.

Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, auf welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises – insbesondere bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft – gründen, ist mithin vorliegend höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung der Tätigkeit als Revisionsexperte. Der Zulassungsentzug ist zwangsläufig mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer verbunden, welche von ihm zu tragen sind. Dass diese insgesamt sich als unzumutbar erweisen würden, geht aus seinen – insofern wenig substanziierten – Vorbringen nicht hervor.

Der von der Vorinstanz gefällte Entscheid, mit welchem ein auf zwei Jahre befristeter Entzug ausgesprochen wurde, erweist sich somit als verhältnismässig, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

6.
Bei diesem Verfahrensausgang sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (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.- festgelegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.- verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird im Sinne der Erwägungen abgewiesen und der von der Vorinstanz verfügte zweijährige Entzug der Zulassung als Revisionsexperte wird bestätigt.

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

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
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:
Frank Seethaler	Karin Behnke

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tage nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 5. August 2013