Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-3988/2010

Urteil vom 31. Mai 2011

Besetzung

Richter Francesco Brentani (Vorsitz),
Stephan Breitenmoser und Philippe Weissenberger,
Gerichtsschreiber Ciro Papini.

Parteien

X._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Postfach 6023, 3001 Bern,
Vorinstanz.

Gegenstand

Disziplinarmassnahme.

Sachverhalt:

A.
X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) ist seit dem 20. Dezember 2007 als Revisionsexperte zugelassen und im Revisorenregister eingetragen.

B.
Mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 teilte die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: RAB, Vorinstanz) dem Beschwerdeführer die Eröffnung eines Verfahrens betreffend den Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte, evtl. um Erteilung eines Verweises, mit. Die Vorinstanz hatte festgestellt, dass der Beschwerdeführer in der Zeit zwischen dem 21. Mai 2001 und dem 29. Juli 2009 ein Drittel der Aktien der Y._____ AG gehalten und gleichzeitig die Funktion als Verwaltungsrat der Z._____ AG ausgeübt hatte, welche seit ihrer Gründung als Revisionsstelle der erstgenannten Gesellschaft im Handelsregister eingetragen war.

C.
Am 3. Mai 2010 erliess die Vorinstanz eine Verfügung und erteilte dem Beschwerdeführer einen schriftlichen Verweis. Sie begründete die Massnahme damit, dass dem Beschwerdeführer zwar ein Verstoss gegen die massgeblichen Unabhängigkeitsvorschriften vorgeworfen werden könne, dieser aber nicht so gravierend sei, dass ihm die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit abgesprochen werden müsse. Zudem handle es sich um einen erstmaligen Verstoss und der Beschwerdeführer erfülle weiterhin sämtliche Zulassungsvoraussetzungen.

D.
Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer am 2. Juni 2010 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Darin stellt er den Antrag, dass die Verfügung der RAB vom 3. Mai 2010 aufzuheben und das Verfahren ohne Kostenfolge und unter Zusprechung einer Entschädigung einzustellen sei.

Zur Begründung macht der Beschwerdeführer im Wesentlichen geltend, die Vorinstanz habe einen schriftlichen Verweis ausgesprochen, ohne dass hierfür eine gesetzliche Grundlage existiere. Ein schriftlicher Verweis sei im Revisionsgesetz nur für Angestellte eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens vorgesehen, was nicht ohne

Weiteres auf Revisoren oder Revisionsexperten übertragen werden könne.

Dieser Verweis stelle eine repressive Sanktion dar, für welche das Erfordernis der speziellen gesetzlichen Grundlage uneingeschränkt gelten müsse.

E.
Mit Vernehmlassung vom 16. September 2010 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung vom 3. Mai 2010 aufzuheben und die Sache zur Neubeurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Zur Begründung verweist die RAB grundsätzlich auf die angefochtene Verfügung vom 3. Mai 2010.

Nach Ansicht der Vorinstanz führten die Argumente des Beschwerdeführers zur Annahme einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Ungleichbehandlung der dem Revisionsgesetz unterstellten Personen. Das führe dazu, dass bei gleichem gesetzlichen Verstoss je nach Zulassungsart des Arbeitgebers unterschiedlich harte Sanktionen ausgesprochen werden müssten. Dies sei entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes und nicht ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers. Deshalb sei eine analoge Anwendung der entsprechenden Normen möglich.

Die Vorinstanz macht ausserdem geltend, dass sie bei der Anwendung der in casu einschlägigen Normen über ein grosses Ermessen verfüge. Wenn das Gesetz den befristeten oder unbefristeten Entzug einer Zulassung ermögliche, seien bei leichten Verstössen auch weniger einschneidende Massnahmen zulässig. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers stelle der gewählte schriftliche Verweis zudem keine Strafe dar, welche dem Grundsatz "keine Strafe ohne Gesetz" genügen müsse.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht prüft von Amtes wegen und mit freier Kognition, ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und auf eine Beschwerde einzutreten ist.

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]).

Die Verfügung der Vorinstanz vom 3. Mai 2010 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Sie 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. Der strittige Verweis könnte sich im Rahmen einer späteren Prüfung der Zulassungsvoraussetzungen seitens der Aufsichtsbehörde sanktionsverschärfend auswirken, weshalb der Beschwerdeführer über ein aktuelles, praktisches und schutzwürdiges Interesse an der Aufhebung des angefochtenen Entscheids verfügt und daher im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG beschwerdeberechtigt ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 5P.199/2003 vom 12. August 2003, E. 1.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts C-1454/2008 vom 8. Juni 2010, E. 2.3). Er ist im vorliegenden Verfahren rechtsgültig vertreten (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).

Auf die Beschwerde ist daher 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 des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, RAG, SR 221.302).

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.

2.1.1. 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. Eine natürliche Person wird als Revisorin oder Revisor zugelassen, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt, eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG abgeschlossen hat und eine Fachpraxis von einem Jahr nachweist (Art. 5 RAG).

2.1.2. Natürliche Personen werden unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Erfüllt eine Revisorin, ein Revisor, eine Revisionsexpertin oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4-5 RAG 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).

2.2. Nach Art. 7 RAG bedürfen Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, einer besonderen Zulassung und stehen unter staatlicher Aufsicht (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen).

Verletzt eine natürliche Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so erteilt ihr die Aufsichtsbehörde einen schriftlichen Verweis. Bei wiederholten oder groben Verstössen kann ihr die Aufsichtsbehörde die Ausübung ihrer Tätigkeit befristet oder unbefristet verbieten und gegebenenfalls die Zulassung nach Art. 17 Abs. 1 RAG entziehen (Art. 18 RAG).

2.3. Das RAG sieht zudem die Möglichkeit vor, Übertretungen strafrechtlich zu verfolgen. Nach Art. 39 Abs. 1 RAG wird mit Busse bis zu 100'000 Franken unter anderem bestraft, wer gegen die Grundsätze zur Unabhängigkeit nach Art. 11 RAG oder Art. 728 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) verstösst. Wird die Tat fahrlässig begangen, ist eine Busse von höchstens 50'000 Franken auszusprechen (Art. 39 Abs. 2 RAG).

3.
Der Beschwerdeführer anerkennt die tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz im angefochtenen Entscheid. Streitig ist im vorliegenden Fall einzig die Erteilung des schriftlichen Verweises. Dieser stellt nach der Ansicht des Beschwerdeführers eine in Art. 17 RAG nicht vorgesehene Sanktion dar, welche vom Gesetzgeber nur für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. für die natürlichen Personen, welche für diese arbeiten, vorgesehen wurde.

Die Vorinstanz vertritt hingegen die Ansicht, Art. 17 Abs. 1 RAG erteile ihr als "Kann-Vorschrift" einen weiten Ermessensspielraum, weshalb sie bei Verstössen gegen das RAG von den darin aufgeführten möglichen Sanktionen auch absehen könne. Bei leichten Verstössen gegen das Gesetz könne sie gestützt auf diese Bestimmung in Anwendung des Grundsatzes "a maiore minus" zulasten eines Revisors oder eines Revisionsexperten auch weniger einschneidende Sanktionen als den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung anordnen. Deshalb müsse die Erteilung eines schriftlichen Verweises ohne Weiteres zulässig sein.

Die Vorinstanz ist zudem der Meinung, dass die in Frage stehenden Verfehlungen nicht so gravierend seien, dass die Zulassung befristet oder unbefristet entzogen werden müsste, da der Beschwerdeführer die Zulassungsvoraussetzungen eines Revisionsexperten nach wie vor erfülle.

3.1. Der Vorinstanz ist darin zuzustimmen, dass sich eine Sanktionierung eines bereits zugelassenen Revisors oder Revisionsexperten lediglich aus einer Veränderung in Bezug auf dessen unbescholtenen Leumund ergibt, da sich die Kriterien der Ausbildung und der Fachpraxis in der Regel nachträglich nicht ändern dürften. Während das RAG neben der genügenden Ausbildung und Fachpraxis einzig den Begriff des unbescholtenen Leumunds als Zulassungsvoraussetzung erwähnt (Art. 4 und 5 RAG), präzisiert die Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAV, SR 221.302.3), dass Gesuchstellerinnen oder Gesuchsteller zugelassen werden, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügen und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten (Art. 4 Abs. 1 RAV). Die Verordnung nennt insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt sind, oder bestehende

Verlustscheine (Art. 4 Abs. 2 RAV), wobei dieser Auflistung lediglich beispielhafter Charakter zukommt (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 8.1).

3.1.1. Bei der Gewährs- und Leumundsprüfung sind, gestützt auf die Rechtsprechung, verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit zu berücksichtigen (vgl. BVGE 2008/49 E. 2 und 3; BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 108 Ib 196 E. 2, BGE 99 Ib 104 E. 5b). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung einer einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr ist jeweils im Einzelfall und bezogen auf die gesamten Umstände, mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle, zu prüfen. 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 Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen sowie gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten.

Vorliegend wurde der schriftliche Verweis aufgrund eines Verstosses gegen Unabhängigkeitsvorschriften erteilt, welche eindeutig zu den für die Revisoren einzuhaltenden einschlägigen Bestimmungen des Revisionsrechts gehören (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 [nachfolgend: Botschaft RAG], S. 3999). Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird im RAG in Verbindung mit Art. 728 f. des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR SR 220) konkretisiert.

Wie die Vorinstanz korrekt ausführt, sind die dem Beschwerdeführer angelasteten Verstösse grundsätzlich geeignet, dessen Leumund in Bezug auf seine Tätigkeit als Revisionsexperte zu beeinträchtigen, was von ihm letztlich auch nicht bestritten wird.

Es ist deshalb in einem nächsten Schritt mittels Auslegung zu prüfen, ob die Vorinstanz bei einer solchen Konstellation gestützt auf Art. 17 RAG i.V.m. Art. 18 RAG einen schriftlichen Verweis aussprechen kann.

3.2. Durch Auslegung von Normen ist der konkrete Problemlösungsbedarf der Gegenwart mit den allgemeinen Wertungsentscheidungen des geschichtlichen Normsetzers in Übereinstimmung zu bringen. Auszugehen ist vom Wortlaut der Normen und gesucht ist ein vernünftiges, praktikables und befriedigendes Ergebnis (vgl. PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl. Bern 2009, § 25 N. 2). Normkorrekturen und rechtspolitische Umwertungen sind der rechtsanwendenden Behörde allerdings versagt. An einen klaren und unzweideutigen Gesetzeswortlaut ist sie grundsätzlich gebunden (vgl. BGE 131 III 315 E. 2.2). Abweichungen vom klaren Wortlaut sind indessen zulässig oder sogar geboten, wenn triftige Gründe zur Annahme bestehen, dass er nicht dem wahren Sinn der Bestimmung entspricht. Bei der Auslegung sind alle herkömmlichen Auslegungselemente, namentlich die grammatikalische, historische, zeitgemässe, systematische und teleologische Auslegung, zu berücksichtigen, wobei ein pragmatischer Methodenpluralismus gilt und keine Prioritätsordnung zwischen den einzelnen Auslegungselementen besteht (vgl. BGE 131 III 315 f. E. 2.2 m.w.H.; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 216 f.; ULRICH HÄFELIN/ WALTER HALLER/HELEN KELLER, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 7. Aufl., Zürich 2007, N. 90 ff.).

Lässt sich dem Gesetz durch Auslegung keine Anordnung für den Einzelfall entnehmen, besteht nach bisheriger Auffassung eine gesetzliche Lücke. Sogenannte "echte Lücken" wurden als nicht geregelte, unbeantwortet gebliebene Fallkonstellationen und Rechtsfragen bezeichnet, sogenannte "unechte Lücken" als Regelungen, die im Einzelfall zu einem unbefriedigenden Ergebnis führen und sich deshalb als inhaltlich unrichtig oder ungerecht erweisen, so dass anzunehmen ist, dass der Gesetzgeber eine andere Regel aufgestellt hätte, wenn er an den entsprechenden Fall gedacht hätte (vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 234; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O., § 25, N. 8). Das Bundesgericht hat allerdings festgestellt, dass mit dem Lückenbegriff "in seiner heutigen schillernden Bedeutungsvielfalt leicht die Grenze zwischen zulässiger richterlicher Rechtsfindung contra verba aber secundum rationem legis und grundsätzlich unzulässiger

richterlicher Gesetzeskorrektur verwischt wird" (BGE 121 III 226 E. 1d/aa). In der Praxis wird die Unterscheidung zwischen echter und unechter Lücke denn auch immer weniger beachtet und dafür der Begriff "planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes" verwendet. Diese Unvollständigkeit hat das Gericht nach jener Regel zu vervollständigen, die es als Gesetzgeber aufstellen würde (vgl. BGE 131 V 233, E. 4.1, mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-1181/2010 vom 8. September 2010, E. 3.4.1; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 243; TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, a.a.O. § 25, N. 11).

3.2.1. Art. 17 Abs. 1 RAG lautet wie folgt:

"Erfüllt eine Revisorin, ein Revisor, eine Revisionsexpertin oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen der Artikel 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 bestimmt das Vorgehen bei der Frage, ob eine Zulassung befristet oder unbefristet zu entziehen ist. In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin gegeben sind oder nicht. Dabei ist anzunehmen, dass die Vorinstanz die Frage nach den Zulassungsvoraussetzungen ähnlich zu prüfen hat, als ob die erstmalige Erteilung einer Zulassung in Frage stünde. Sollte sich herausstellen, dass die Voraussetzungen nicht (mehr) gegeben sind, muss die Vorinstanz prüfen, ob diese wiederhergestellt werden können. Ist dies der Fall, ist ein Entzug anzudrohen. Fehlt die Möglichkeit einer Wiederherstellung, so wird die Vorinstanz die Zulassung allenfalls unbefristet entziehen müssen. Angesichts der Ziele, die mit dem RAG erreicht werden sollen (vgl. E. 3.4 ff.) und an sich entgegen der Formulierung von Art. 17 RAG muss davon ausgegangen werden, dass das Wort "kann" in einer solchen Konstellation kein Entschliessungsermessen, sondern allenfalls noch Auswahlermessen einräumt (vgl. BENJAMIN SCHINDLER, Verwaltungsermessen, Gestaltungskompetenz der öffentlichen Verwaltung in der Schweiz, Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 70). Stellt die Vorinstanz fest, dass die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr gegeben sind, muss sie dem Schutzgedanken des RAG entsprechend je nach Konstellation entweder einen befristeten oder wohl zumeist einen unbefristeten Zulassungsentzug fällen (vgl. auch die nicht publizierte Erwägung im Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts vom 16. Juli 2008 i.S. A., B-2440/2008).

Dem Wortlaut von Art. 17 Abs. 1 RAG ist demgegenüber nicht zu entnehmen, ob und wie Personen zu sanktionieren sind, die zwar gegen Revisionsvorschriften verstossen haben, aber weiterhin die Zulassungsvoraussetzungen erfüllen. Auch in der Botschaft RAG ist aus den Ausführungen zu Art. 17 RAG zum Verhältnis zwischen schwerwiegenden und leichteren Gesetzesverstössen von Revisoren und Revisionsexperten nichts zu entnehmen. Art. 17 RAG wurde kommentarlos vom Parlament angenommen (vgl. Auszüge aus der vierten Sitzung des Nationalrats − Frühjahrssession 2005 - 02.03.05-15h00, AB 2005 N 94).

Wie bereits erwähnt, hat die Vorinstanz im angefochtenen Entscheid ausdrücklich darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer trotz Verstosses gegen Unabhängigkeitsvorschriften die Zulassungsvoraussetzungen eines Revisionsexperten nach wie vor erfülle. Zudem hat sie in ihrer Vernehmlassung vom 16. September 2010 wiederholt, der in Frage stehende langjährige Verstoss sei zwar geeignet, den Leumund zu beeinträchtigen, aber dennoch nicht so gravierend, als dass dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit gänzlich abgesprochen werden müsste.

3.2.2. Aufgrund des bisher Gesagten ist fraglich, ob Art. 17 Abs. 1 RAG im vorliegenden Fall überhaupt zur Anwendung kommen kann. Dessen Tatbestand scheint nicht erfüllt zu sein. Die Argumentation der Vorinstanz legt nahe, dass dem Beschwerdeführer im Zeitpunkt des Entscheids die Gewähr für eine einwandfreie Tätigkeit nicht abgesprochen werden konnte, und er, wenn auch vielleicht nur knapp, die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfüllt. Da aber ein befristeter oder ein unbefristeter Zulassungsentzug allenfalls eine weniger einschneidendere Massnahme erst ausgesprochen werden können, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht gegeben sind, geht die Argumentation der Vorinstanz, dass sie im vorliegenden Fall bei der Sanktionierung gestützt auf Art. 17 Abs. 1 RAG über ein grosses Ermessen verfüge, fehl.

Wie bereits dargelegt, erfasst Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz RAG die Fälle, in denen der Leumund eines Revisors oder Revisionsexperten zwar beeinträchtigt ist, dieser aber wiederhergestellt werden kann. Diese Norm bezieht sich also auf die weniger gravierenden Verstösse gegen Revisionsbestimmungen. In solchen Fällen kann bzw. muss die Vorinstanz den Entzug androhen. Da vorliegend spätestens ab dem 14.

Juni 2009 der Beschwerdeführer den gesetzmässigen Zustand wiederhergestellt hat, was von der Vorinstanz nicht bestritten wird, kann der in Frage stehende Verweis auch nicht als eine Androhung gemäss Art. 17 Abs. 1 zweiter Satz RAG verstanden werden, weshalb die Vorinstanz auch keinen Zulassungsentzug androhen kann.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz ist aber eine Sanktionierung von solchen Fällen möglich, und zwar durch eine strafrechtliche Sanktion gestützt auf Art. 39 RAG. Verstösse gegen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 OR sind in den Strafbestimmungen des Gesetzes als Übertretungen explizit erfasst und können mit einer Busse bis zu 100'000 Franken bestraft werden (Art. 39 Abs. 1 RAG). Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers besteht kein Grund zur Annahme, dass diese Bestimmung lediglich für staatlich beaufsichtigte Unternehmen gelten solle. Aus dem Wortlaut dieser Norm ist vielmehr zu entnehmen, dass die Vorinstanz bei der Sanktionierung über einen Ermessenspielraum in der Strafzumessung verfügt. Berücksichtigt man, dass Verurteilungen gestützt auf Art. 39 RAG nur ab einer gewissen Grössenordnung einen Eintrag im Strafregister zur Folge haben (vgl. Art. 3 und 9 der Verordnung vom 29. September 2006 über das Strafregister, VOSTRA-Verordnung, SR 331), kann daraus geschlossen werden, dass der Vorinstanz genügend Spielraum gegeben ist, Sanktionen auszusprechen, die nicht notwendigerweise mit der Frage nach einem unbescholtenen Leumund in Konflikt geraten müssen.

3.3. Der Beschwerdeführer bringt vor, man könne Art. 18 RAG auf Revisoren oder Revisionsexperten nicht analog anwenden. Der Gesetzgeberhabe eine unterschiedliche Behandlung der genannten Fachpersonen von staatlich beaufsichtigten Unternehmen beabsichtigt. Deshalb stelle das Fehlen einer Sanktionsmöglichkeit für fehlbare Revisoren oder Revisionsexperten, die die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfüllen, keine Gesetzeslücke dar. Vielmehr handle es sich dabei um ein qualifiziertes Schweigen des Gesetzgebers.

Die Vorinstanz argumentiert hingegen, dass das RAG hinsichtlich dieser Frage eine planwidrige Unvollständigkeit aufweise, da sonst bei gleichem Verstoss eine unterschiedliche Sanktion ausgesprochen werden müsse, je nach Arbeitgeber bzw. Zulassungsart. Diese Unterscheidung sei aber vom Gesetzgeber nicht gewollt.

3.3.1. Die Möglichkeit, einen schriftlichen Verweis zu erteilen, ist im RAG ausdrücklich in Art. 16 und 18 RAG vorgesehen. Art. 16 RAG Abs. 4 sieht vor, dass einem staatlich beaufsichtigten Unternehmen ein Verweis erteilt werden kann, falls die Vorinstanz im Rahmen einer Überprüfung Verstösse gegen gesetzliche Pflichten feststellt (Art. 16 Abs. 1 und 2 RAG). Zudem kann die Vorinstanz gestützt auf diese Norm Anweisungen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und eine Frist dafür von höchstens zwölf Monaten erteilen (Art. 16 Abs. 4 RAG).

Im Vergleich zu Art. 16 RAG verfolgt Art. 18 RAG ein enger umschriebenes Ziel. Einerseits ist bereits der Wortlaut dieser Norm klar auf natürliche Personen eingeschränkt, die für ein staatlich beaufsichtigtes Unternehmen tätig sind. Zudem ist aus den Materialien ersichtlich, dass diese Norm bezweckt, der Aufsichtsbehörde eine Möglichkeit zu geben, Verfehlungen einzelner verantwortlicher Personen direkt und ohne Bestrafung des Revisionsunternehmens sanktionieren zu können (vgl. Botschaft RAG, S. 4076 f). Art. 18 RAG ist deshalb in diesem Sinne als Ergänzung zu Art. 16 RAG zu interpretieren.

3.3.2. Art. 16, 17 und 18 RAG scheinen in Bezug auf staatlich beaufsichtigte Unternehmen und dessen Mitarbeiter eine auf dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz basierende vollständige abgestufte administrative Sanktionsordnung zu begründen. Bei leichteren Verstössen gegen das Gesetz kann die Vorinstanz gegen ein staatlich beaufsichtigtes Unternehmen Verweise aussprechen und Anweisungen erteilen (Art. 16 Abs. 4 RAG). Erst bei wiederholten oder groben Verletzungen der gesetzlichen Vorschriften wird die Vorinstanz gestützt auf Art. 17 Abs. 2 RAG eine Zulassung befristet oder unbefristet entziehen können bzw. müssen.

Ähnliches gilt für natürliche Personen, die für ein solches Unternehmen arbeiten. Bei leichten Verstössen besteht gemäss Art. 18 RAG die Möglichkeit, einen Verweis auszusprechen. Bei wiederholten oder groben Verstössen kann aufgrund dieser Bestimmung die Ausübung ihrer Tätigkeit befristetet oder unbefristet verboten werden. Als "letzte" und schwerwiegendste Massnahme kann der befristete oder unbefristete Zulassungsentzug angeordnet werden (Art. 18 i.V.m. Art. 17 Abs. 1 RAG).

3.3.3. Wie bereits dargestellt, kann Art. 18 RAG nicht ohne Weiteres auf Revisoren und Revisionsexperten, welche nicht für staatlich

beaufsichtigte Unternehmen tätig sind, übertragen werden, da diese Norm dem Wortlaut und dem historischen Auslegungselement nach explizit nur für Letztere vorgesehen wurde.

Es stellt sich deshalb die Frage, ob diese unterschiedliche Normdichte in Bezug auf die Sanktionierung von leichteren Gesetzesverstössen vom Gesetzgeber gewollt war, oder ob es sich um eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes handelt. Der allgemeine Gleichheitssatz gemäss Art. 8 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) verbietet eine unterschiedliche Behandlung nicht absolut. Differenzierungen sind unter gewissen Voraussetzungen zulässig und unter dem Gesichtspunkt des Differenzierungsgebots unter Umständen sogar verfassungsrechtlich geboten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Gleiches nach Massgabe seiner Gleichheit gleich und Ungleiches nach Massgabe seiner Ungleichheit ungleich behandelt wird. Dieser Grundsatz gilt sowohl in der Rechtsanwendung als auch in der Rechtsetzung (vgl. BGE 129 I 1, E. 3 mit weiteren Verweisen; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., N. 495 ff.).

Es muss somit geprüft werden, ob eine allfällige unterschiedliche Behandlung von Revisionsexperten und staatlich beaufsichtigten Unternehmen angesichts der tatsächlichen Verhältnisse sachlich begründet werden kann.

3.4. Das RAG wurde unter anderem als Reaktion auf eine Serie von Ereignissen in der Wirtschaft vorangetrieben. Primäres Ziel der Vorlage war einerseits, durch die Einführung der ordentlichen und der eingeschränkten Revisionspflicht eine Harmonisierung der Revisionsanforderungen für die in der Schweiz tätigen Gesellschaften zu erreichen. Andererseits sollte durch vereinheitlichte Vorgaben ein verbesserter Schutz der Investoren, der Personen mit einer Minderheitsbeteiligung an einer Privatgesellschaft, der Gläubiger und der Unternehmen selber, erreicht werden (vgl. Botschaft RAG, S. 3989 ff.).

Schwierigkeiten in der Rechtsdurchsetzung im Revisionsbereich und verschiedene Vorfälle im In- und Ausland wurden zudem als Gründe angegeben, weshalb die Qualitätssicherung der Revision im damals geltenden Recht als zu wenig effektiv betrachtet wurde. Ein weiterer zentraler Zweck der Vorlage lag somit darin, durch die Errichtung einer Aufsichtsbehörde, welche mittels eines Zulassungs- und Sanktionssystems die Kontrolle über alle in der Revision tätigen

Personen ausüben kann, die Qualitätssicherung der Revision zu verbessern (vgl. Botschaft RAG, S. 4003 ff.; Erstrat im Nationalrat, Frau Leutenegger Oberholzer, AB 2005 N 60).

3.4.1. Damit diese Ziele erreicht werden konnten, wurde für Gesellschaften ab einer gewissen wirtschaftlichen Grösse die Pflicht statuiert, eine ordentliche und damit umfangreichere Revision durchführen zu müssen, während für die übrigen Gesellschaften eine eingeschränkte Revision vorgesehen wurde (Art. 727 f. OR). Gleichzeitig wurden die Anforderungen an die Revisionsstelle festgelegt. Während Publikumsgesellschaften stets von einem staatlich beaufsichtigten Unternehmen revidiert werden sollen, müssen Gesellschaften, die nach Art. 727 OR zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, als Revisionsstelle eine zugelassene Revisionsexpertin nach den Vorschriften des RAG bezeichnen (Art. 727b Abs. 2 OR). Die Gesellschaften, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen als Revisionsstelle einen zugelassenen Revisor nach den Vorschriften des RAG bezeichnen (Art. 727c OR).

3.4.2. Während das OR die Pflicht zur Revision sowie den Typus der durchführenden Revisionsstelle regelt, wurden im RAG unter anderem die Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen und somit die Anforderungen an die in der Revision tätigen Personen geregelt. Grundsätzlich bedürfen alle Personen einer Zulassung, die Prüfungen und Bestätigungen vornehmen, welche nach bundesrechtlichen Vorschriften durch eine zugelassene Revisionsexpertin, einen zugelassenen Revisionsexperten, eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor durchgeführt werden müssen (Art. 3 Abs. 1 RAG).

Bei der Regelung der Zulassungsanforderungen ist ersichtlich, dass diese in Zusammenhang mit der Natur der durchzuführenden Revision und der zu revidierenden Gesellschaft festgelegt wurden. Unternehmen, die Publikumsgesellschaften revidieren, benötigen eine Zulassung als staatlich beaufsichtigte Unternehmen. Personen oder Unternehmen, welche Revisionsdienstleitungen für Gesellschaften erbringen, die eine ordentliche Revision nach Art. 727b Abs. 2 durchführen, benötigen eine Zulassung als Revisionsexperten nach Art. 4 und 6 RAG. Zugelassene Revisoren dürfen "nur" eingeschränkte Revisionen durchführen.

3.4.3. Die gewählte Regelung des Revisionsrechts und der Revisionsaufsicht lässt eine klare Wertung des Gesetzgebers in Bezug auf die Durchsetzung der Qualitätssicherungs- und der Schutzziele in Verbindung mit dem jeweiligen Revisionstyp und der jeweiligen Gesellschaftskategorie deutlich erscheinen. Je grösser der Umsatz oder die Bilanzsumme einer Gesellschaft und somit die Risiken aus einer ungenügenden oder fehlerhaften Revision für deren Anleger und damit für die Wirtschaft insgesamt sind, desto höher sollen die Anforderungen an Fachkenntnis, Ausbildung und Praxiserfahrung sowie an die Zulassung und die Kontrolle ihrer Revisionsstelle gestellt werden. Diese klare Unterscheidung und Wertung sind anhand der Materialien gut dokumentiert (vgl. Botschaft RAG, S. 3990 ff.; Debatte im Nationalrat, AB 2005 N 62 ff.; kritisch dazu MARC AMSTUTZ/SIKANDER VON BHICKNAPAHARI, Die Mythen der Revision, in: Jusletter 9. Mai 2005 [Rz 5-8]).

Aus den obigen Ausführungen kann gefolgert werden, dass der Gesetzgeber die in der Revision tätigen Personen je nach Zulassungsart unterschiedlich behandeln und die damit zu erreichenden Schutz- und Qualitätssicherungsziele durch differenzierte, der Revisionsart und der revidierenden Gesellschaft angepasste Kontrollmechanismen erreichen wollte. Es geht an dieser Stelle nicht darum, die gewählte Lösung zu bewerten, sondern es genügt vorliegend festzuhalten, dass der Gesetzgeber davon auszugehen schien, dass je nach Revisionsdienstleitung (ordentliche oder eingeschränkte Revision) und revidierter Gesellschaft die Revisionsstelle unterschiedliche Schutzinteressen und -ziele zu befriedigen hat. Aus diesen Gründen müssen die Revisionsstellen verschiedene fachliche Voraussetzungen erfüllen und unterliegen einer unterschiedlich strengen Kontrolle.

3.4.4. Im Rahmen der gewählten Lösung spielen staatlich beaufsichtigte Unternehmen eine besondere Rolle. Nur sie sind befugt, die ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften durchzuführen. Dafür unterliegt deren Zulassung erhöhten Anforderungen und deren Tätigkeit einer strengeren Kontrolle durch die Aufsichtsbehörde. Es passt deshalb in diesen Kontext, dass staatlich beaufsichtigte Unternehmen einer breiteren Sanktionsordnung unterliegen. Die Aufsichtsbehörde soll bereits bei leichteren Gesetzesverstössen staatlich beaufsichtigter Unternehmen über genügende Instrumente verfügen, um frühzeitig den rechtsmässigen Zustand wieder erzwingen und somit Risiken vermindern oder vorbeugen zu können.

Entgegen der Auffassung der Vorinstanz muss in diesem Zusammenhang davon ausgegangen werden, dass der gleichen Widerhandlung gegen Revisionsbestimmungen eine andere Gewichtung zu geben ist, je nachdem, ob sie von einer natürlichen Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Unternehmen arbeitet oder von einem Revisionsexperten begangen werden. Die entsprechend unterschiedliche Behandlung von staatlich beaufsichtigten Unternehmen und Revisionsexperten bei den Sanktionsmöglichkeiten ist demnach vom Gesetzgeber gewollt und beruht auf sachlichen Kriterien.

3.5. Die Vorinstanz kann somit gestützt auf Art. 17 RAG keine schriftlichen Verweise gegenüber zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten aussprechen. Dem Gesetz ist zu entnehmen, dass diese Möglichkeit nur für staatlich beaufsichtigte Unternehmen und deren Mitarbeiter vorgesehen wurde, weil diese, wie bereits erwähnt, Revisionsdienstleistungen erbringen, bei denen das Risiko bzw. das Schutz- und Kontrollinteresse höher als bei den anderen in der Revision tätigen Personen bewertet wurde. Um diesen Zielen gerecht zu werden, stehen der Aufsichtsbehörde bei der Kontrolle und Sanktionierung von staatlich beaufsichtigten Unternehmen, verglichen mit der Sanktionierung von zugelassenen Revisionsexperten und Revisoren, bewusst zusätzliche Instrumente zur Verfügung.

Gegenüber staatlich beaufsichtigten Unternehmen kann die Vorinstanz Verweise aussprechen, befristete oder unbefristete Zulassungsentzüge verfügen oder Strafen anordnen (Art. 16 RAG, Art. 17 Abs. 2 RAG, Art. 39 RAG i.V.m Art. 7 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsstrafrecht [VStrR, SR 313], Art. 40 RAG). Gegenüber natürlichen Personen, die für solche Unternehmen tätig sind, kommen Verweise, befristete oder unbefristete Verbote der Ausübung der Tätigkeit, befristete oder unbefristete Zulassungsentzüge sowie Strafen in Frage (Art. 18 RAG, Art. 39 RAG, Art. 40 RAG).

Gegenüber Revisoren und Revisionsexperten können befristete oder unbefristete Zulassungsentzüge sowie − auch in leichteren Fällen − Strafen ausgesprochen werden (Art. 17 Abs. 1 RAG, Art. 39 RAG, Art. 40 RAG).

Die breitere Palette an Sanktionen und die vergleichsweise frühere Eingriffsmöglichkeit der Aufsichtsbehörde lassen sich mit den zumindest graduell unterschiedlichen Schutzbedürfnissen rechtfertigen und liegen in

der dem Gesetz zugrunde liegenden Wertungssystematik. Entsprechend darf angenommen werden, dass dem Gesetzgeber die Statuierung der unterschiedlichen Sanktionsmöglichkeiten durchaus bewusst war und er es, im Falle von Regel- oder Gesetzesverstössen, welche nicht im Umfeld von staatlich beaufsichtigten Unternehmen erfolgen und die noch nicht zum Verlust des unbescholtenen Leumunds, mithin der Zulassungsvoraussetzungen führen, bei der strafrechtlichen Sanktion beruhen lassen wollte.

Eine Sanktionierung von leichteren Verstössen von Revisionsexperten gegen Revisionsvorschriften ist somit gestützt auf Art. 39 RAG möglich (vgl. E. 3.2.1 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht kommt folglich zum Schluss, dass die gesetzliche Sanktionsordnung, welche für Regelverstösse von Revisoren und Revisionsexperten keine Möglichkeit vorsieht, einen Verweis zu verfügen, nicht auf eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes, die von der rechtsanwendenden Behörde gefüllt werden darf, zurück geführt werden kann.

4.
Aus diesen Gründen ist die Beschwerde gutzuheissen und die angefochtene Verfügung aufzuheben.

5.
Bei diesem Verfahrensausgang gilt der Beschwerdeführer als obsiegende Partei, weshalb ihm keine Kosten aufzuerlegen sind (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Vorinstanzen haben keine Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 2 VwVG).

Als obsiegende Partei hat der Beschwerdeführer Anspruch auf eine Parteientschädigung für die ihm erwachsenen notwendigen Kosten (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Parteien (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.– und höchstens Fr. 400.–, exklusiv Mehrwertsteuer (Art. 10 VGKE).

Der Beschwerdeführer liess sich vor Bundesverwaltungsgericht anwaltlich vertreten. Die eingereichte Kostennote führt die Höhe des Honorars und

der Pauschalspesen auf (insgesamt Fr. 4'167.15.−) und enthält sonst keine detaillierten Angaben. Somit entscheidet das Gericht von Amtes wegen, unter Berücksichtigung der oben genannten Kriterien, des Aktenumfangs, der Schwierigkeit der Sache und der eingereichten Rechtsschrift, mit summarischer Begründung und nach pflichtgemässem Ermessen über die Parteientschädigung. Vorliegend wird eine Parteientschädigung in der Höhe von insgesamt Fr. 2'500.– (inkl. MwSt.) als angemessen erachtet und der Vorinstanz in ihrer Funktion als verfügende Behörde auferlegt (Art. 64 Abs. 2 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird gutgeheissen und die angefochtene Verfügung aufgehoben.

2.
Es werden keine Verfahrenskosten erhoben. Der vom Beschwerdeführer am 30. Juni 2010 an das Bundesverwaltungsgericht geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 1'500.– wird ihm nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils von der Gerichtskasse zurückerstattet.

3.
Dem Beschwerdeführer wird eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 2'500.− (inkl. MwSt.) zulasten der Vorinstanz zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular)
– die Vorinstanz (Ref-Nr. 104'704; Gerichtsurkunde)
– das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Der Gerichtsschreiber:
Francesco Brentani	Ciro Papini

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden, sofern die Voraussetzungen gemäss den Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) gegeben sind. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (vgl. Art. 42 BGG).

Versand: 1. Juni 2011