2 Privatrecht – Zivilrechtspflege – Vollstreckung
Droit privé – Procédure civile – Exécution
Diritto privato – Procedura civile – Esecuzione

41

Auszug aus dem Urteil der Abteilung II
i. S. X. gegen Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
B–6373/2010 vom 20. April 2011

Revisionsaufsicht. Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte. Kein unbescholtener Leumund.

Art. 4 und Art. 17 Abs. 1 RAG. Art. 4 RAV. Art. 727*c* OR in der vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 in Kraft gewesenen Fassung sowie Art. 728 und Art. 729 OR.

1. **Grundsätzliches zu Begriff und Tragweite des unbescholtenen Leumunds (E. 2.1–2.4).**
2. **Insbesondere Gebot der Unabhängigkeit (E. 2.5–2.6).**
3. **Verstoss gegen das Gebot der Unabhängigkeit durch die teilzeitliche Beschäftigung der Führungsperson mehrerer vom Beschwerdeführer revidierter Gesellschaften im eigenen Betrieb (E. 2.5.5).**
4. **Befristeter Entzug der Zulassung für 1 Jahr. Verhältnismässigkeit bejaht (E. 3).**

Surveillance de la révision. Retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur pour une durée déterminée. Absence de réputation irréprochable.

Art. 4 et art. 17 al. 1 LSR. Art. 4 OSRev. Art. 727*c* CO dans sa version en vigueur du 1er juillet 1992 au 31 décembre 2007, art. 728 et art. 729 CO.

1. **Principes relatifs à la notion et à la portée de la réputation irréprochable (consid. 2.1–2.4).**
2. **En particulier: l'exigence d'indépendance (consid. 2.5–2.6).**

3. Violation de l'exigence d'indépendance, car le recourant emploie dans son entreprise à temps partiel une personne membre de la direction de plusieurs sociétés révisées par le recourant (consid. 2.5.5).

4. Retrait de l'agrément pour une durée de 1 an. Proportionnalité admise (consid. 3).

Sorveglianza dei revisori. Revoca a tempo determinato dell'abilitazione a un perito revisore. Assenza della buona reputazione.

Art. 4 e art. 17 cpv. 1 LSR. Art. 4 OSRev. Art. 727*c* CO nella versione in vigore dal 1° luglio 1992 al 31 dicembre 2007, art. 728 e art. 729 CO.

1. Principi e portata della nozione di buona reputazione (consid. 2.1–2.4).

2. In particolare, il requisito dell'indipendenza (consid. 2.5–2.6).

3. Violazione del requisito dell'indipendenza poiché il ricorrente impiega a tempo parziale nella propria azienda una persona che dirige diverse società di cui è il revisore (consid. 2.5.5).

4. Revoca a tempo determinato dell'abilitazione per un periodo di un anno. Proporzionalità ammessa (consid. 3).

Der Beschwerdeführer, der mit Verfügung vom 28. September 2007 provisorisch und mit Verfügung vom 24. April 2009 definitiv als Revisionsexperte zugelassen wurde, ist Alleinaktionär und einziger leitender Revisor der B. AG. Die B. AG war unter anderem bei sechs Handelsgesellschaften im Handelsregister als Revisionsstelle eingetragen.

I., welcher bei den genannten Gesellschaften teilweise einziges Mitglied des Verwaltungsrates war, nahm bei der B. AG zudem seit vielen Jahren ein Teilzeitpensum als Revisionsassistent im Auftragsverhältnis für die B. AG wahr.

Mit Schreiben vom 7. Oktober 2009 machte die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz) den Beschwerdeführer darauf aufmerksam, dass seine Tätigkeit als Revisionsstelle der fraglichen sechs Gesellschaften unvereinbar mit den massgebenden Unabhängigkeitsvorschriften sei, da zwischen ihm und I. zumindest dem Anschein nach eine enge geschäftliche beziehungsweise persönliche Beziehung bestehe,

und stellte ihm mit Schreiben vom 16. November 2009 den Entzug der Zulassung, eventuell die Erteilung eines Verweises, in Aussicht.

Mit Schreiben vom 16. Dezember 2009 trat die B. AG als Revisionsstelle der hiervor erwähnten Gesellschaften mit sofortiger Wirkung zurück.

Mit Verfügung vom 10. August 2010 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 24. April 2009 erteilte Zulassung als Revisionsexperte und löschte den entsprechenden Eintrag im Revisorenregister. Ferner teilte sie ihm mit, dass auf ein Gesuch um erneute Zulassung frühestens nach Ablauf eines Jahres seit Eintritt der Rechtskraft dieser Verfügung eingetreten werde.

Das Bundesverwaltungsgericht weist die hiergegen gerichtete Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

2. Das Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) 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 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. Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen/Revisionsexperten (Unternehmen, natürliche Personen), Revisorinnen/Revisoren (Unternehmen, natürliche Personen) sowie von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

2.2 Nach Art. 4 RAG kann eine natürliche Person als Revisionsexperte/Revisionsexpertin zugelassen werden, sofern sie die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt. Als zugelassene Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten werden Personen bezeichnet, die berechtigt sind, wirtschaftlich bedeutsame Unternehmen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 727*b* Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]; BVGE 2010/18 E. 4.1).

2.3 Gemäss Art. 4 Abs. 1 und 2 RAG wird eine natürliche Person als Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an die Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

2.3.1 Der Beschwerdeführer erfüllt sowohl die Anforderungen an die Ausbildung als auch jene an die Fachpraxis. Streitig ist jedoch, ob er über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

2.3.2 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG wird in der Botschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (vgl. BBl 2004 3969, nachfolgend: Botschaft zum RAG) 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. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

2.3.3 Verschiedene Erlasse des Bundes machen die Erteilung einer Bewilligung von einem guten Leumund abhängig. Für die Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs kann insbesondere auf die zu den Bewilligungsvoraussetzungen gemäss 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) und Art. 14 Abs. 2 Bst. c des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997 (GwG, SR 955.0) entwickelte Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 108 Ib 196 E. 2–4, BGE 99 Ib 104 E. 5; BVGE 2008/49 E. 4.) sowie der Eidgenössischen Bankenkommission (vgl. EBK Bulletin 47/2005, S. 167, EBK Bulletin 39/2000, S. 32, EBK Bulletin 23/1993, S. 19 ff.) verwiesen werden. Daraus ergibt sich für die Zulassung zum Revisionsexperten was folgt:

> 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 Revisionsexperten hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen.

2.4 Es ist somit in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu prüfen, ob in Bezug auf die sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit als erfüllt erscheinen. Dabei ist auch eine Prognose zu stellen. Die Aufsichtsbehörde verfügt dabei über einen gewissen Beurteilungsspielraum (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3.1; BVGE 2008/49 E. 4.3; ROLF H. WEBER, Börsenrecht: Börsengesetz, Verordnungen, Selbstregulierungserlasse, Zürich 2001, Rz. 26 zu Art. 10 BEHG).

Der Begriff des guten Leumunds beziehungsweise 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 Rechtssatzes 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 zum RAG, 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. 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.

Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist 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 beziehungsweise gegen die Treue- und Sorg-

faltspflichten (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).

In zeitlicher Hinsicht können auch Umstände berücksichtigt werden, die sich vor dem Inkrafttreten der Revisionsaufsichtsgesetzgebung zugetragen haben (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5–5.3 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B–4137/2010 vom 17. September 2010 E. 4.1 f.).

2.5

2.5.1 Bereits nach altem Recht mussten die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein (Art. 727*c* 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 vom 23. Februar 1983 über die Revision des Aktienrechts, BBl 1983 II 845).

2.5.2 Im Zuge der OR-Revision vom 16. Dezember 2005 (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht; in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791) wurde das Revisionsrecht einer Totalrevision unterzogen und dabei die Unabhängigkeit der Revisionsstelle neu ausführlich geregelt und verschärft (Art. 728 und Art. 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, S. 1289 ff.; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 3. Aufl., Basel 2008, Rz. 2 zu Art. 728).

2.5.3 Art. 728 OR, der die Unabhängigkeitsvoraussetzungen für gemäss Art. 727 OR der ordentlichen Revision unterstehende Gesellschaften regelt, hat folgenden Wortlaut:

> « 1) Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.
>
> 2) Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar ist insbesondere:

1. die Mitgliedschaft des Verwaltungsrats, eine andere Entscheidfunktion in der Gesellschaft oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr;
2. eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft;
3. eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär;
4. das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen;
5. die Übernahme eines Auftrags, der zur wirtschaftlichen Abhängigkeit führt;
6. der Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet;
7. die Annahme von wertvollen Geschenken oder von besonderen Vorteilen.

3) Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit gelten für alle an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsgesellschaft eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für Mitglieder des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans und andere Personen mit Entscheidfunktion.

4) Arbeitnehmer der Revisionsstelle, die nicht an der Revision beteiligt sind, dürfen in der zu prüfenden Gesellschaft weder Mitglied des Verwaltungsrates sein noch andere Entscheidfunktionen ausüben.

5) Die Unabhängigkeit ist auch dann nicht gegeben, wenn Personen, die der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder anderen Personen mit Leitungsfunktion nahe stehen, die Unabhängigkeitsvoraussetzungen nicht erfüllen.

6) Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit erfassen auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen. »

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 wird 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., Rz. 6 und 7 zu Art. 728). Gemäss der Generalklausel in Abs. 1 richtet sich das Gebot der Unabhängigkeit formell an die Revisionsstelle. Die Vorschriften über die Unabhängigkeit – verstanden als « independence in fact » und « independence in appearance » – finden auf alle an der Revision beteiligten Personen Anwendung. Als an der Revision Beteiligte gelten nicht nur der leitende Prüfer und die Mitglieder des Prüfungsteams, sondern auch alle übrigen Personen, die Prüfungshandlungen vornehmen oder zu solchen beitragen. Einen derartigen Beitrag leistet eine Person, die mit Weisungen in den Prüfungsvorgang eingreift oder eingreifen kann, wie beispielsweise ein Mitglied der Geschäftsleitung oder ein Revisor, der die Arbeit seiner Kollegen lediglich überprüft. Einzig relevantes Kriterium ist der Beitrag zur Revision. Es ist daher in der Regel unerheblich, ob die zur Revisionstätigkeit beitragende Person Arbeitnehmer der Revisionsstelle ist oder im Auftragsverhältnis zu dieser steht (vgl. WATTER/RAMPINI, a. a. O., Rz. 54 zu Art. 728). Eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär ist unvereinbar mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Enge Beziehungen können sich sowohl aus persönlichen Beziehungen wie familienrechtlichen beziehungsweise verwandtschaftlichen Verhältnissen und Freundschaften ergeben, als auch aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen. Der leitende Prüfer ist die Person, welche die Revision leitet (Art. 730*a* Abs. 2 OR), das heisst die für das Mandat verantwortliche Person, welche die Revision gemäss obligationenrechtlichen Vorschriften oder nach einem Spezialgesetz leitet (vgl. BÖCKLI, a. a. O., S. 2191 ff.; WATTER/RAMPINI, a. a. O., Rz. 26 f. zu Art. 728).

2.5.4 Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle einer Gesellschaft von kleinen und mittleren Unternehmungen (KMU) 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 ein « Heptalog », wie ihn 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 für die eingeschränkt prüfenden Revisionsstellen eine Leitlinie dar (vgl. BÖCKLI, a. a. O., S. 2200; WATTER/RAMPINI, a. a. O., Rz. 1–5 zu Art. 729). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildet Art. 729 Abs. 2 OR. Danach sind das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft grundsätzlich zulässig (vgl. BÖCKLI, a. a. O., S. 2169 ff., 2200; WATTER/RAMPINI, a. a. O., Rz. 6–13 zu Art. 729). Hierauf ist zurückzukommen.

2.5.5 Vorliegend verhält es sich so, dass I. gemäss den Handelsregisterauszügen Mitglied des Verwaltungsrates von fünf Aktiengesellschaften ist sowie Geschäftsführer einer GmbH war, die von der B. AG revidiert wurden. Zudem arbeitete I. seit dem 1. Mai 1993 für die B. AG auf Mandatsbasis. Auch wenn die Vorinstanz nicht geltend macht, der Beschwerdeführer habe I. mit Revisionsarbeiten bei jenen Gesellschaften betraut, bei denen er in leitender Funktion im Handelsregister eingetragen ist, sind bei dieser Konstellation Verhältnisse gegeben, die bei objektiver Betrachtungsweise nach aussen hin den Anschein entstehen lassen, solches sei zumindest theoretisch möglich. Damit ist die Unabhängigkeit, wie sie nach dem Gesagten vom Gesetz verlangt wird, nicht mehr gegeben. Weiteres kommt hinzu: Durch die Mandatierung von I. entsteht einerseits eine Vertrauensbeziehung und dadurch eine gewisse Nähe, andererseits aber auch eine geschäftliche Beziehung, bei der der Beschwerdeführer von den Leistungen des Mitarbeiters profitiert und diese nicht ohne Not aufs Spiel setzen wird. Auch insofern kann zumindest der Anschein einer gewissen Voreingenommenheit nicht gänzlich von der Hand gewiesen werden, weil diese Nähe zur Folge haben könnte, dass die Gesellschaften dieses Mitarbeiters weniger streng geprüft werden. Insofern liegt gerade nicht die Konstellation vor, wie sie Art. 729 Abs. 2 OR für die eingeschränkte Revision unter gewissen Voraussetzungen zulässt, bei welcher das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft grundsätzlich zulässig sind. Somit vermag der Beschwerdeführer aus dieser Ausnahmeregelung nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Im Sinne eines

Zwischenergebnisses ist daher festzuhalten, dass der Beschwerdeführer während vieler Jahre und bis in die jüngste Vergangenheit durch sein Verhalten in nicht leicht zu nehmender Weise gegen die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen hat.

2.5.6 Daran vermögen auch die Einwände des Beschwerdeführers nichts zu ändern.

2.5.6.1 Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die Unabhängigkeit sei lediglich dem Anschein nach beeinträchtigt gewesen, ist ihm entgegen zu halten, dass der Grundsatz, wonach die Unabhängigkeit tatsächlich und dem Anschein nach gegeben sein muss, sowohl unter altem Recht galt als auch nach neuem Recht gilt, unbesehen davon, ob ordentlich oder eingeschränkt revidiert wird. Insofern dringt er mit seinem Einwand nicht durch.

2.5.6.2 Desgleichen erweist sich das Vorbringen des Beschwerdeführers als unbehelflich, wonach die Vorschriften über die Unabhängigkeit in der Zwischenzeit verschärft worden seien und er sich in einem entschuldbaren Irrtum befunden habe. Wie erwähnt, galten bereits unter altem Recht die gleichen Anforderungen an die Unabhängigkeit wie heute. Daran ändern die Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) 1992 nichts, welche vorsahen, dass die Mitgliedschaft von Mitarbeitern des Abschlussprüfers im Verwaltungsrat von Revisionskunden, die nicht von besonders befähigten Revisoren geprüft werden müssten, zulässig sei, soweit der Grundsatz der Unabhängigkeit gewahrt werden könne. Die RzU 1992 wurden durch die RzU 2001 abgelöst, welche diesen Passus nicht mehr enthalten. Diese statuieren im Gegenteil, dass die Übernahme einer Führungs- oder Entscheidfunktion (z. B. Einsitz in Verwaltungs- oder Stiftungsrat oder in einem Audit Komitee, Übernahme einer operativen Funktion etc.) bei einem Prüfungskunden oder bei einem seiner wesentlichen nahestehenden Gesellschaften (Nicht-Kunden) durch den Abschlussprüfer mit dem Grundsatz der Unabhängigkeit unvereinbar und unzulässig sei. Dies gelte – über die Definition des Abschlussprüfers hinaus – für alle Mitarbeiter des Abschlussprüfers sowie die unmittelbaren Familienangehörigen des Prüfungsteams und Personen, welche die Prüfungs-Dienstleistung beeinflussen können.

2.5.6.3 Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, 67 der insgesamt 100 Gesellschaften, die er revidiere, stünde es frei, auf eine (eingeschränkte) Revision zu verzichten. Er scheint damit ausdrücken zu wollen, dass un-

ter diesen Umständen weniger strenge Anforderungen an die Revisionstätigkeit zu stellen sind.

Mit den seit dem 1. Januar 2008 in Kraft stehenden neuen Bestimmungen zur Revisionspflicht wurde die bisherige, an die Rechtsform anknüpfende Regelung für wirtschaftlich tätige Körperschaften durch ein weitgehend rechtsformunabhängiges Konzept ersetzt, das nach konkreten sachlichen Gegebenheiten differenziert. Alle Aktiengesellschaften, GmbHs und Genossenschaften sind grundsätzlich der Revisionspflicht unterstellt. Für die Art und den Umfang der Revision bestehen indessen zwei Kategorien: Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften müssen sich der ordentlichen Revision unterziehen (Art. 727 OR); alle anderen Unternehmen können eine eingeschränkte Revision vornehmen lassen (Art. 727*a* Abs. 1 OR), welche gewisse Erleichterungen im Umfang und in der Intensität der Prüfung sowie hinsichtlich der fachlichen Anforderungen an die Revisionsstelle erlaubt (zu den Unterschieden vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3995). Beim « opting out » können Gesellschaften, die nur zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafterinnen und Gesellschafter auf eine Revision verzichten, sofern die Gesellschaften nicht mehr als 10 Vollzeitstellen aufweisen (Art. 727*a* Abs. 2, Art. 818 Abs. 1 und Art. 906 Abs. 1 OR). Vorliegend haben die vom Beschwerdeführer erwähnten 67 Gesellschaften und insbesondere die hier interessierenden 6 Gesellschaften von der Möglichkeit eines « opting out » indessen keinen Gebrauch gemacht. Somit ist eine Revision gemäss den gesetzlichen Bestimmungen durchzuführen, bei welcher auch nach dem klaren Willen des Gesetzgebers die Unabhängigkeitsvorschriften zur Anwendung kommen (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 4001 f.).

2.5.6.4 Der Beschwerdeführer wendet weiter ein, durch die strenge Auslegung des Begriffs der Unabhängigkeit vereitle die Vorinstanz den Sinn und Zweck der gesetzlichen Ordnung. Die Vorinstanz habe es unterlassen, zu berücksichtigen, dass sich Treuhänder und (Klein-)Unternehmer in den kleinräumigen Verhältnissen des Kantons Zug in der Regel kennen würden. Ein ausgeprägtes Networking sei zwingend für eine erfolgreiche Geschäftstätigkeit. Eine kleine Revisionsgesellschaft oder ein einzelner Revisor könnte keine Aufträge mehr generieren, da er nicht darauf hoffen dürfe, von beliebigen ortsfremden Firmen als Revisor eingesetzt zu werden. Die Vorinstanz verkenne sodann, dass die Verschärfung der Unabhängigkeitsvorschriften durch Unregelmässigkeiten bei der

Prüfung von börsenkotierten Grosskonzernen (wie z. B. Enron, WorldCom unter anderem) motiviert gewesen sei.

Es trifft zu, dass mit der Neuregelung für die Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht der Druck abgefangen werden sollte, der international durch Firmenzusammenbrüche wie Enron, WorldCom und Parmalat, aber auch in der Schweiz (vor allem Swissair) entstanden war (vgl. BÖCKLI, a. a. O., § 15 N. 4). Dies ändert aber nichts daran, dass nach dem revidierten Recht sowohl bei der ordentlichen als auch bei der eingeschränkten Revision keine Umstände vorliegen dürfen, die den Anschein der Abhängigkeit oder der Voreingenommenheit der Revisionsstelle erwecken. Vielmehr ist den Bedürfnissen der KMU bereits durch die Möglichkeit des sogenannten « embedded audit » (Mitwirken der Revisionsstelle bei der Buchführung; Art. 729 Abs. 2 OR) sowie durch eine Freistellung von der Revision (« opting out ») Rechnung getragen worden (vgl. E. 2.5.6.3; BÖCKLI, a. a. O., § 15 N. 10). Weitere Erleichterungen sieht das Gesetz nicht vor. Damit ist zugleich gesagt, dass es dem Beschwerdeführer nicht verboten war, Kontakte mit den Verwaltungsräten der zu prüfenden Gesellschaften zu pflegen. Unverbindliche Kontakte zwischen Revisor und Mitgliedern des Verwaltungsrates sind jedoch nicht mit einer langjährigen geschäftlichen und persönlichen Beziehung zwischen dem Revisor und dem Verwaltungsrat von mehreren geprüften Gesellschaften gleichzusetzen.

2.6 Zusammenfassend ergibt sich, dass die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nach Art. 4 RAV aufgrund der langjährigen, bis in die jüngste Vergangenheit reichenden Widerhandlungen gegen die Unabhängigkeitsvorschriften zu verneinen ist.

3.

3.1 Weil der Beschwerdeführer in der geschilderten Weise gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstiess, entzog ihm die Vorinstanz die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer eines Jahres. Indem der Zulassungsträger über rund 17 Jahre hinweg mehrere Gesellschaften revidiert habe, deren Verwaltungsrat beziehungsweise Geschäftsführer gleichzeitig als Revisionsmitarbeiter im Auftragsverhältnis gewirkt habe, habe er mehrfach, wiederholt und qualifiziert gegen die anwendbaren gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit verstossen. Obwohl die Vorinstanz auch zugunsten des Beschwerdeführers in Betracht zog, dass dieser seine Revisionsmandate sogleich nach ihrer Intervention niedergelegt hatte, gelangte sie zu keiner anderen Erkenntnis. Der Beschwerdeführer führt hiergegen an, dass auch ein befristeter

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte einem faktischen Berufsverbot gleichkomme. Er könne nicht mehr als leitender Revisor tätig sein, womit ihm die Grundlage seiner eigentlichen Berufstätigkeit entzogen werde. Der Entzug der Zulassung als Revisionsexperte hätte zur Folge, dass er einen Grossteil seines wirtschaftlichen Tätigkeitsfeldes aufgeben müsste und damit massive finanzielle Einbussen zu erwarten hätte. Eine interne Neuorganisation beziehungsweise die Anstellung eines zugelassenen Revisors sei wenig realistisch. Zudem würden mit einer Anstellung für die B. AG nicht verkraftbare Folgekosten anfallen. Angesprochen sind demnach die Verfassungsgrundsätze der Wirtschaftsfreiheit und der Verhältnismässigkeit.

3.2 Die Tätigkeit als Revisionsexperte fällt unter den Schutzbereich der Wirtschaftsfreiheit gemäss Art. 27 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Einer der Teilgehalte von Art. 27 Abs. 2 BV ist das vorliegend interessierende Recht auf freien Berufszugang, welches seine Bedeutung im Wesentlichen in seiner Ausprägung als Garantie für einen freien Marktzutritt hat. Insbesondere sollen die privatwirtschaftlich Tätigen dadurch vor grundsatzwidrigen oder vor unverhältnismässigen grundsatzkonformen Marktzutrittsbarrieren geschützt werden. Gerade in diesem Zusammenhang stellen Bewilligungspflichten für die Berufsausübung teilweise schwere Eingriffe in die Wirtschaftsfreiheit dar, sind aber zulässig, sofern sie sich auf eine genügende gesetzliche Grundlage stützen, im öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sind (vgl. BGE 123 I 212 E. 3a).

Ein schwerer Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit bedarf zu seiner Rechtfertigung einer formell-gesetzlichen Grundlage (vgl. BGE 122 I 130 E. 3b/bb). Das schliesst aber nicht aus, dass das formelle Gesetz sich auf die Regelung der Grundzüge beschränkt und die nähere Ausgestaltung der Einzelheiten einer nachgeordneten Instanz überlässt (vgl. BGE 115 Ia 277 E. 7a).

Vorliegend legt Art. 4 Abs. 1 RAG, also ein formelles Gesetz, die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperte, unter anderem das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds, fest. In Art. 4 RAV werden die Anforderungen präzisiert, wobei sich die Verordnungsbestimmung an die gesetzlichen Vorgaben hält. Art. 17 RAG hält sodann unmissverständlich fest, was zu geschehen hat, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr gegeben sind. Das Erfordernis der formell-gesetzlichen

Grundlage für den hier gegebenen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit ist somit erfüllt.

3.3 Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar ist. In Bezug auf das Verhältnismässigkeitsprinzip kann auf die ständige Rechtsprechung des Bundesgerichts sowie die Lehre verwiesen werden (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1, BGE 131 I 91 E. 3.3, BGE 130 II 425 E. 5.2, BGE 124 I 40 E. 3a, je mit weiteren Hinweisen; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B–2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 6.1–6.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 581 ff.).

3.3.1 Die im Jahr 2005 von den Eidgenössischen Räten beschlossene Neuregelung des Revisionsrechts verfolgt das Ziel, die Erwartungen des Gesetzgebers an die Qualität einer modernen Revision dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen fachlich hinreichend qualifizierten und integeren Personen vorbehalten bleibt (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3977 ff.). Darin liegt das öffentliche Interesse. Dem Schutz der verschiedenen Adressaten des Revisionsberichts und der Vertrauenswürdigkeit des Revisors beziehungsweise Revisionsexperten kommt dabei eine besondere Bedeutung zu. Mit dem (befristeten) Entzug der Zulassung von Personen, welche keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, wird die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und damit das angestrebte Ziel erreicht. Die Eignung der Massnahme ist somit gegeben.

3.3.2 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.

Art. 17 RAG sieht den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung eines Revisors oder Revisionsexperten vor, sofern diese die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4–Art. 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 und erscheinen auch nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Beschwerdeführers zu gewährleisten (vgl. BVGE 2008/49 E. 6.3). Mit einem auf ein Jahr befristeten Entzug hat die Vorinstanz eine Massnahme gewählt, die sich im unteren Bereich der

vom Gesetz vorgesehenen Vorkehren befindet. Es ist nicht ersichtlich, inwiefern sie dadurch ihren Ermessens- und Beurteilungsspielraum in rechtsfehlerhafter Weise verletzt hätte.

3.3.3 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 Bundesverwaltungsgericht prüft die Verletzung von Bundesrecht einschliesslich der Überschreitung oder des Missbrauchs des Ermessens, die unrichtige oder unvollständige Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts und, wenn nicht eine kantonale Behörde als Beschwerdeinstanz verfügt hat, die Unangemessenheit, wobei es sich dabei aber in ständiger Rechtsprechung Zurückhaltung auferlegt, indem es in Fragen, die seitens der Justizbehörden naturgemäss schwer überprüfbar sind, nicht ohne Not von den Beurteilungen der Vorinstanz abweicht (Art. 49 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]; vgl. BVGE 2010/10 E. 4.1).

3.3.3.1 Das private Interesse des Beschwerdeführers liegt in concreto darin, dass er seine bisherige Tätigkeit als Revisionsexperte uneingeschränkt weiter ausüben möchte. Gemäss seinen Angaben generiert er zwei Drittel des Umsatzes mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen.

Das öffentliche Interesse an der Durchführung der umstrittenen Massnahme liegt darin, dass der nicht leicht zu nehmende, sich über viele Jahre erstreckende Verstoss des Beschwerdeführers gegen die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften seine fehlende Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit offenbarte, welche ausschliesslich durch einen (befristeten) Entzug seiner Zulassung wieder hergestellt werden kann. Das Konzept, wonach eine natürliche Person als Revisionsexperte nur dann zugelassen wird, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ergibt sich aus dem Gesetz und entzieht sich der richterlichen Kontrolle (Art. 190 BV). Nach Auffassung des Gerichts kann auch nicht gesagt werden, die Gewährspflicht sei vorliegend nur in geringfügiger Weise verletzt und gleich nach Feststellung der besagten Verfehlungen wiederhergestellt gewesen. Damit ist nicht ersichtlich, wie die Vorinstanz anders hätte entscheiden sollen.

3.3.3.2 Zwar hat der befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte Auswirkungen auf seine Tätigkeit als leitender Revisor, aber es kann mit Blick auf die Befristung von einem faktischen Berufsverbot keine Rede sein. Freilich ist nicht auszuschliessen, dass das Vertrauen in die Fähigkeiten des Beschwerdeführers durch einen (befristeten) Entzug der Zulassung als Revisionsexperte bis zu einem gewissen Grad gemindert wird, was mit dem Verlust von Mandaten und finanziellen Einbussen verbunden sein könnte. Andererseits kann der Beschwerdeführer weiterhin Revisionsdienstleistungen erbringen, falls er einige organisatorische und personelle Änderungen in seiner Gesellschaft für die fragliche Zeitspanne vornimmt, zum Beispiel indem er einen zugelassenen Revisionsexperten beizieht.

Die Vorinstanz hält daher nach dem Gesagten zu Recht fest, dass der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte zwar mit wirtschaftlichen Folgen verbunden ist, dass diese jedoch mittels geeigneter Vorkehrungen vermieden oder reduziert werden können.

3.3.3.3 Im Hinblick auf das zu verwirklichende öffentliche Interesse sind demnach gewisse wirtschaftliche Einbussen und eine vorübergehende Umdisponierung 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 gründen, nicht zu überwiegen.

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