



## **Urteil vom 23. März 2015**

---

Besetzung

Richter Francesco Brentani (Vorsitz),  
Richter Jean-Luc Baechler,  
Richter Ronald Flury,  
Gerichtsschreiberin Barbara Schroeder de Castro Lopes.

---

Parteien

**X.**\_\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Jürg Steiner,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Verfahren um befristeten Entzug der Zulassung als Revisor.

**Sachverhalt:****A.**

Am 20. Dezember 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der Vorinstanz ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte. Nach einer summarischen Prüfung wurde das Gesuch mit Verfügung vom 28. Dezember 2007 provisorisch gutgeheissen.

**B.**

Im Rahmen der vertieften Prüfung des Gesuchs wurde anhand der vorliegenden Informationen und Unterlagen festgestellt, dass der Beschwerdeführer die Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisionsexperte nicht erfüllt, dass jedoch die Voraussetzungen für eine Zulassung als Revisor gegeben sind. Demzufolge wurde das Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte mit Verfügung vom 15. Juli 2010 abgewiesen und die mit Verfügung vom 28. Dezember 2007 erteilte provisorische Zulassung als Revisionsexperte aufgehoben. Gleichzeitig wurde dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor erteilt und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister nach Eintritt der Rechtskraft vorgenannter Verfügung per 23. August 2010 geändert.

**C.**

Gemäss Handelsregister ist der Beschwerdeführer bei der Y.\_\_\_\_\_AG einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats. Bis zum 22. November 2012 war er einziges Verwaltungsratsmitglied, seither ist zusätzlich Herr Z.\_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat. Im Revisorenregister sind die beiden Personen bei der Y.\_\_\_\_\_ AG als Mitglieder des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans sowie als Mitglieder des Geschäftsführungsorgans angegeben. Der Beschwerdeführer ist im Weiteren als einziger Revisionsmitarbeiter verzeichnet. Die Y.\_\_\_\_\_ AG verfügt seit dem 28. April 2011 über eine Zulassung als Revisorin. Zuvor war sie ab dem 28. Januar 2008 provisorisch als Revisionsexpertin zugelassen.

**D.**

Die BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons A.\_\_\_\_\_ informierte die Vorinstanz mit Schreiben vom 3. Oktober 2012 darüber, dass die Y.\_\_\_\_\_ AG die Prüfung der Jahresrechnung 2011 der Personalvorsorgestiftung der C.\_\_\_\_\_ AG ohne die dafür erforderliche Zulassung als Revisionsexpertin vorgenommen hat, und übermittelte ihr die entsprechende Jahresrechnung inklusive Anhang und den entsprechenden, durch den Beschwerdeführer für die Y.\_\_\_\_\_ AG am 24. Mai 2012 unterzeichneten Revisionsbericht.

**E.**

Am 16. Oktober 2012 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass ein Verfahren um Entzug der Zulassung gegen ihn eröffnet worden sei.

**F.**

Mit Verfügung vom 15. Juli 2013 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am 15. Juli 2010 erteilte Zulassung als Revisor für ein Jahr und verfügte die Löschung der entsprechenden Eintragung im Revisorenregister (Dispositivziffer 1). Der vollständige Inhalt des Dispositivs lautet wie folgt:

"1. Die X. \_\_\_\_\_ mit Verfügung vom 15. Juli 2010 erteilte Zulassung als Revisor wird für die Dauer von einem Jahr entzogen. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.

2. X. \_\_\_\_\_ untersteht während der Dauer des Zulassungsentzugs gemäss Ziffer 1 den Melde- und Mitteilungspflichten gemäss Art. 15 Abs. 3 RAG bzw. Art. 13 RAV. Diese Pflichten entfallen, wenn X. \_\_\_\_\_ auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichtet.

3. Die Verfahrenskosten betragen Fr. 1750.- und werden X. \_\_\_\_\_ auferlegt. Diese sind nach Eintritt der Rechtskraft dieser Verfügung mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu begleichen.

[4. Rechtsmittelbelehrung.]

[5. Eröffnung]."

Die Vorinstanz begründet ihren Entscheid insbesondere mit dem Vorwurf an den Beschwerdeführer, sich vor der Prüfung der Jahresrechnung der Personalvorsorgestiftung nicht vergewissert zu haben, welche (speziell)gesetzlichen und gegebenenfalls berufsrechtlichen Bestimmungen bei der Prüfung zu beachten seien. Hierin erblickt sie einen groben Verstoss gegen das Revisionsrecht, welcher die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit des Zulassungsträgers beeinträchtigt.

Beachtlich sei nach ihrer Ansicht auch der Umstand, dass dem Beschwerdeführer in der Zulassungsverfügung vom 15. Juli 2010 ausdrücklich mitgeteilt worden sei, dass er künftig keine Dienstleistungen mehr erbringen dürfte, für welche eine Zulassung als Revisionsexperte erforderlich sei. Die einschlägigen Informationsquellen (z.B. Website der Vo-

rinstanz) seien zudem leicht auffindbar. Durch die Revision der Jahresrechnung 2011 der Personalfürsorgestiftung ohne entsprechende Zulassung habe er somit den objektiven Tatbestand der Strafbestimmung des Art. 40 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAG, SR 221.302) erfüllt. Unerheblich sei die nach Angaben des Beschwerdeführers lediglich fahrlässige Handlung. Erschwerend wirke sich vielmehr aus, dass der Beschwerdeführer im Revisionsbericht an die Personalfürsorgestiftung ausdrücklich bestätigt habe, dass die TBG Revisions AG und er selbst die gesetzlichen Anforderungen betreffend Zulassung erfüllten, was zudem den Straftatbestand der Falschbeurkundung gemäss Art. 251 Ziff. 1 Abs. 2, 4. Variante StGB erfülle.

Insgesamt sei die Handlung des Beschwerdeführers als grundlegender Sorgfaltspflichtverstoss im Kernbereich der Revisionsstätigkeit zu qualifizieren. Die Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes führten zu einer negativen Beurteilung der Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds.

Unbeachtlich sei hinsichtlich der Schlussfolgerung einer mangelnden Gewähr für eine einwandfreie Prüfungstätigkeit sowohl der Umstand, dass nach Ansicht des Beschwerdeführers der Verstoss für die Personalfürsorgestiftung keine Folgen gehabt habe, als auch die Tatsache, dass die neu gewählte Revisionsstelle im Rahmen ihrer Prüfung zu demselben Ergebnis gekommen sei.

Zur Frage der Verhältnismässigkeit des befristeten Zulassungsentzugs führt die Vorinstanz insbesondere aus, dass keine mildere Massnahme denkbar sei. Aufgrund der vorgeschriebenen Prüfung von Jahresrechnungen im Einjahresrhythmus sei ein kürzerer Zulassungsentzug nicht sinnvoll. Auch die Massnahme eines schriftlichen Verweises sei nur auf einen begrenzten Personenkreis anwendbar, zu dem der Beschwerdeführer nicht zähle. Ohnehin falle diese Massnahme aufgrund der Schwere des Verstosses ausser Betracht.

Schliesslich verwehre der Zulassungsentzug nicht die Möglichkeit, weiterhin an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Auch über den bereits erfolgten Einbezug eines zugelassenen Revisors im Verwaltungsrat der Firma und gegebenenfalls weitere interne Neuorganisationen könne der wirtschaftliche Fortbestand der Y.\_\_\_\_\_ AG gesichert werden, weshalb die Massnahme auch in dieser Hinsicht ver-

hältnismässig und das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger höher als mögliche wirtschaftliche Nachteile des Beschwerdeführers zu gewichten sei.

**G.**

Am 12. August 2013 reichte der Beschwerdeführer beim Bundesverwaltungsgericht eine Beschwerde gegen die Verfügung der Vorinstanz vom 15. Juli 2013 mit folgenden Rechtsbegehren ein:

- "1. Der angefochtene Entscheid sei aufzuheben und das Verfahren einzustellen;
2. eventuell, die Sache sei an die Vorinstanz zurückzuweisen, damit diese eine mildere Massnahme ausspricht;
3. subeventuell, die Verfahrenskosten der Vorinstanz seien auf die angemessene Höhe zu reduzieren;
4. unter Kosten- und Entschädigungsfolgen."

In der Begründung rügt der Beschwerdeführer in erster Linie die seiner Ansicht nach von der Vorinstanz unzureichend vorgenommene Verhältnismässigkeitsprüfung und macht zudem geltend, dass deren Ergebnis dem Gesetzeszweck in keiner Weise gerecht werde.

Vor dem Hintergrund des Gesetzeszwecks, d.h. der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG), gehe die Vorinstanz zu Unrecht davon aus, dass der Beschwerdeführer während eines Jahres nicht mehr in der Lage sei, ordnungsgemässe Dienstleistungen zu erbringen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb seine Prüfungstätigkeit in Zukunft zu Beanstandungen Anlass gebe, wo dies doch – mit Ausnahme des vorliegenden Falles – in der Vergangenheit nicht der Fall war. Zudem spreche die Vorinstanz seine Eignung und Fähigkeit nicht grundsätzlich ab und es sei daher nicht einzusehen, weshalb die Öffentlichkeit während einem Jahr vor ihm geschützt werden müsse. Die vom Gesetz vorgesehene Sanktionierung mittels Zulassungsentzug sei aber nur für diejenigen Fälle bestimmt, in denen die Öffentlichkeit vor einer bestimmten Person tatsächlich zu schützen sei. Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, dass die Zulassung als Revisionsexperte, obwohl für die Revision von Personalfürsorgestiftungen vorgeschrieben, angesichts der konkreten, angeblich sehr einfachen Ver-

hältnisse objektiv nicht notwendig gewesen sei und keinerlei Gefährdung der Versicherten und / oder Stiftungsräte vorgelegen habe.

Hinsichtlich der Verhältnismässigkeit im engeren Sinne wirft der Beschwerdeführer der Vorinstanz vor, diese verfolge eine rein formale Betrachtungsweise und lasse ausser Acht, dass in strafrechtlicher Hinsicht immer auch der subjektive Tatbestand erfüllt sein müsse. Die fahrlässige Begehung sei deutlich milder bestraft und es werde dem Verhältnismässigkeitsprinzip daher nicht gerecht, wenn die subjektiven Elemente nicht berücksichtigt würden. Er erläutert diesbezüglich weiterhin, dass die objektive Betrachtungsweise bei der Untersuchung der Voraussetzung der einwandfreien Prüfungstätigkeit nicht besage, dass nur der objektive Straftatbestand erfüllt sein müsse, sondern dass auch das Bundesgericht davon ausgehe, dass der Tatbestand dass Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG in objektive und subjektiver Hinsicht erfüllt sein müsse, damit ein Zulassungsentzug – welcher ohnehin nur eine "ultima ratio" sei – gerechtfertigt werden könne. Auch bei der dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Falschbeurkundung blende die Vorinstanz die subjektive Tatbestandsseite zu Unrecht aus.

Des Weiteren bringt der Beschwerdeführer unter Hinweis auf die entsprechende Stiftungsurkunde vor, dass die betroffene Personalvorsorgestiftung ein patronaler Wohlfahrtsfonds und nicht eine registrierte Vorsorgeeinrichtung sei. Die heute geltende Vorschrift, wonach für die Revision von Personalvorsorgeeinrichtungen eine Zulassung als Revisionsexperte erforderlich sei, sei erst am 1. Januar 2012 in Kraft getreten. Dass sich diese Vorschrift auch auf patronale Wohlfahrtsfonds beziehe, habe das Bundesgericht erst in einem Leitentschied vom 30. August 2012 entschieden, wohingegen die Frage zuvor in der Lehre umstritten gewesen sei. Wohl habe das frühere Recht eine Zulassung als Revisionsexperte vorausgesetzt, was allerdings am 1. Januar 2012 aufgehoben worden sei. Wenn sich der Beschwerdeführer also am 24. Mai 2012 anlässlich der Unterzeichnung des Revisionsberichts – also vor dem Leitentscheid des Bundesgerichts – für zur Revision berechtigt gehalten habe, könne ihm dies nicht zum Vorwurf gemacht werden.

Unter der gegenteiligen Annahme, wenn der Beschwerdeführer von der Erforderlichkeit einer Zulassung als Revisionsexperte ausgegangen wäre, sei dies zwar ein vorwerfbares Verhalten, indes könne aus diesem einmaligen und letztlich folgenlosen Fehler kein Zulassungsentzug während eines Jahres abgeleitet werden.

Im Weiteren bezögen sich die verbleibenden Vorwürfe der Vorinstanz auf die zwangsläufigen Folgen einer Unachtsamkeit und begründeten keine eigenständigen, weiteren Verfehlungen, namentlich sei es offensichtlich, dass der Beschwerdeführer lediglich den Wortlaut des Prüfungsberichts des Vorjahres übernommen habe und ihm dabei entgangen sei, dass die darin standardmässig enthaltene Bestätigung, wonach er die Zulassungsvoraussetzungen erfülle, "wahrheitswidrig geworden" war.

Insgesamt verlange die Vorinstanz von einem Revisor ein Mass an Unfehlbarkeit, das "bar jeglichen Realitätssinnes" sei, wie unter anderem auch ein Quervergleich mit weiteren publizierten Fällen zeige. Das Verhalten des Beschwerdeführers nach Entdeckung des Fehlers wie auch der Umstand, dass er keine weiteren analogen Mandate habe, belege, dass der Leumund und die Gewähr der einwandfreien Berufstätigkeit in Zukunft in keiner Weise beeinträchtigt sei, und daher keine schlechte Prognose vorliege, weswegen die Massnahme als unverhältnismässig aufzuheben sei.

Abschliessend bringt der Beschwerdeführer seine Ausführungen zum Subeventualantrag vor.

#### **H.**

In der Vernehmlassung vom 14. Oktober 2013 hält die Vorinstanz an ihrer Verfügung und der entsprechenden Begründung fest. Entsprechend beantragt sie eine vollumfängliche Abweisung der Beschwerde.

Den Vorbringen des Beschwerdeführers entgegnet sie im Einzelnen wie folgt:

Zwar stimmt sie dem Beschwerdeführer bezüglich der Qualifikation der von diesem ohne Zulassung als Revisionsexperte revidierten Stiftung als patronale Wohlfahrtsstiftung zu, vertritt aber die Auffassung, dass diese Qualifikation an der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle nichts ändere. Die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen über die Zulassung der Revisionsstelle seien auch bei patronalen Wohlfahrtsfonds anwendbar, wenn auch nicht direkt, sondern analog. Die Annahme, dass sich an dieser Rechtslage per 1. Januar 2012 – wie vom Beschwerdeführer behauptet – etwas geändert habe, treffe nicht zu und sei weder aus den Materialien noch aus sonstigen Quellen erkennbar. Die Rechtslage am 1. Dezember 2012 sei vielmehr eindeutig gewesen und der Beschwerdeführer könne demnach nichts zu seinen Gunsten hieraus ablei-

ten. Zudem betreffe der Rechtsstreit in dem vom Beschwerdeführer erwähnten Bundesgerichtsurteil nicht die Qualifikation der Revisionsstelle.

Hätten aus Sicht des Beschwerdeführers hinsichtlich seiner Zulassung tatsächlich Zweifel bestanden, hätte er sich bei der Vorinstanz, der BVG- und Stiftungsaufsicht des A.\_\_\_\_\_ oder der Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge (OAK-BV) diesbezüglich erkundigen müssen.

Angesichts des zwingenden Charakters der einschlägigen Zulassungsbestimmungen sei zudem das Argument des Beschwerdeführers, wonach die Verhältnisse bei der revidierten Stiftung sehr einfach gewesen seien, unbeachtlich.

Zu den Vorwürfen hinsichtlich der (Un-)Verhältnismässigkeit des Zulassungsentzugs kann nach Ansicht der Vorinstanz aus dem Umstand, dass die Prüfungstätigkeit des Beschwerdeführerin in der Vergangenheit, namentlich während des Zeitraums der provisorischen Zulassung als Revisionsexperte, nicht zu Beanstandungen geführt habe, nichts zu seinen Gunsten abgeleitet werden. Dem Beschwerdeführer sei der provisorische Charakter der Zulassung bekannt gewesen, weshalb der ihm vorgeworfene Verstoss nicht als leichte Verfehlung qualifiziert werden könne. Das Argument, wonach die Vorinstanz nicht grundsätzlich seine Eignung und Fähigkeit als Revisor in Frage stelle, gehe entsprechend fehl.

Auch der Vorwurf der rein formalen Betrachtungsweise treffe nicht zu. Zwar erfolgte die Gewährsprüfung anhand einer objektiven Betrachtungsweise. Hingegen sei bei der Festlegung der Entzugsdauer – neben weiteren subjektiven Elementen – im Rahmen einer Gesamtwürdigung auch der Umstand berücksichtigt worden, dass der Verstoss fahrlässig erfolgt sei. Hinsichtlich des Vorwurfs der Falschbeurkundung, welcher im Rahmen einer strafrechtlichen Prüfung nicht nur die objektiven und die subjektiven Tatbestandselemente umfasse, habe die Vorinstanz zu Recht mitberücksichtigt, dass der objektive Tatbestand der Falschbeurkundung erfüllt sei. Ob es tatsächlich zu einer strafrechtlichen Verurteilung komme, sei irrelevant, da bereits die Pflichtverletzung als solche zu einem negativen Ergebnis bei der Beurteilung der Gewähr führe.

Nach Ansicht der Vorinstanz bringt der Beschwerdeführer zum Ausdruck, dass gravierende Verstösse gegen zwingendes Recht zu tolerieren seien, solange dadurch niemand zu Schaden komme, was aber letztlich vom

Zufall abhängen. Ohnehin sei aufgrund des rechtlichen Mangels seiner Revisionsdienstleistung durchaus ein Schaden entstanden.

Hinsichtlich des der Vorinstanz vorgeworfenen unrealistischen Unfehlbarkeitsmassstabes macht diese geltend, dass sie letztlich die Vornahme derjenigen Prüfungshandlungen verlange, welche bei einem sorgfältigen und gewissenhaft prüfenden Berufsmann zum Standard gehörten, weshalb von einem Unfehlbarkeitsanspruch keine Rede sein könne. Im Rahmen einer ganzheitlichen Würdigung habe sich der Beschwerdeführer bei der Prüfung der Mandatsannahme bzw. -fortführung und damit im Kernbereich der Revision einen groben Verstoss zuschulden lassen kommen, weshalb der Zulassungsentzug für ein Jahr die mildeste mögliche Massnahme darstelle.

Abschliessend bringt die Vorinstanz ihre Bemerkungen zum Subeventualantrag vor.

#### **I.**

Der Abschluss des Schriftenwechsels unter Vorbehalt weiterer Instruktionen und / oder Parteieingaben erfolgte am 21. Oktober 2013.

Auf die vorstehend erwähnten, sowie auch auf weitere vorgebrachte Argumente wird, soweit erforderlich, in den untenstehenden Urteilsbegründungen eingegangen.

### **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

#### **1.**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 RAG).

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), ist von der angefochtenen Verfügung in seinen Rechten und Pflichten berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

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

## **2.**

Das RAG regelt die Zulassung und Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Das Gesetz dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Gegenstands, der Zielsetzung und des Gesetzeszwecks ist für die Auslegung der einzelnen Bestimmungen des RAG heranzuziehen (URS BERTSCHINGER, in: Watter / Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar, Revisionsrecht, 2011, Art. 1 N. 23 S. 14).

## **3.**

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 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).

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).

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. Ob solche Massnahmen als andere Massnahmen i.S. von Art. 56 VwVG in Frage kommen, wurde vom Bundesverwaltungsgericht bereits einmal in Erwägung gezogen (vgl. den Zwischenentscheid vom 31. Dezember 2013 in Sachen R.C., B-6585/2013) und im konkreten

Fall verneint, was in casu jedoch angesichts des Ausgangs des Verfahrens nicht von Interesse ist bzw. offen bleiben kann.

#### 4.

Umstritten ist vorliegend, ob dem Beschwerdeführer die Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds abzusprechen ist und er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüfungstätigkeit mehr bietet.

Bevor auf diese Frage weiter eingegangen werden kann, ist vorfrageweise die Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt (Berichtsperiode des Jahres 2011 und Unterzeichnung des Revisionsberichts der betroffenen Personalfürsorgestiftung am 24. Mai 2012) zu untersuchen und zu prüfen, ob für die beanstandete Revision die Zulassung als Revisionsexperte und nicht lediglich als Revisor erforderlich war.

**4.1** In der Beschwerde vom 12. August 2013 (Ziff. 11-14) führt der Beschwerdeführer hierzu aus:

"Bei der Personalvorsorgestiftung der Firma C.\_\_\_\_\_ AG handelt es sich um einen patronalen Wohlfahrtsfonds und nicht um eine registrierte Vorsorgeeinrichtung. [...].

Die heute geltende Vorschrift, wonach für die Revision von Personalvorsorgeeinrichtungen eine Zulassung als Revisionsexperte voraussetzt (Art. 89 aABs.6 Ziff 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG), ist am 1. Januar 2012 (als Art. 89<sup>bis</sup>) in Kraft getreten. Dass sich diese Vorschrift auch auf patronale Wohlfahrtsfonds bezieht, hat das Bundesgericht erst in seinem Leitentscheid vom 30. August 2012 entschieden (BGE 138 V 346, E. 4.6). Zuvor war die Frage in der Lehre umstritten. Namhafte Autoren hielten den ganzen Abs. 6 des (heutigen) Art. 89a ZGB als auf Wohlfahrtsfonds nicht anwendbar (vgl. Ausführungen und Zitate in BGE 138 V 346, E. 4.3), womit auch die Verweisung auf die Zulassungsvoraussetzungen von Revisoren entfallen wäre.

Wohl setzte bereits das frühere Recht eine Zulassung als Revisionsexperte voraus (Art. 53 Abs.4 aBVG i.V.m. Art. 33 Abs. 1 a BVV 2), jedoch sind diese Bestimmungen per 1. Januar 2012 aufgehoben worden.

Wenn sich der Beschwerdeführer somit bei der Unterzeichnung des Revisionsberichts am 24. Mai 2012 – also vor dem obgenannten Leitentscheid des Bundesgerichts – für berechtigt hielt, die Revision eines patronalen Wohlfahrtsfonds vorzunehmen, kann ihm dies nicht zum Vorwurf gemacht werden."

Die Vorinstanz äussert sich zur Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt hingegen wie folgt:

"Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die vom Beschwerdeführer geprüfte Personalvorsorgestiftung ist unbestrittenermassen auf dem Gebiet der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenfürsorge tätig. Aufgrund der Tatsache, dass sie keine planmässige Vorsorge betreibt, sondern lediglich freiwillige, seitens der Destinatäre nicht einklagbare Ermessensleistungen erbringt, ist diese zwar als sog. patronale Wohlfahrtseinrichtung zu qualifizieren. Allerdings ändert dies an der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle nichts: Der Verweiskatalog im Zivilgesetzbuch sieht nämlich ausdrücklich vor, dass für Stiftungen, die auf dem Gebiet der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenfürsorge tätig sind, auch die Vorschriften des beruflichen Vorsorgerechts über die Zulassung der Revisionsstelle anwendbar sind (Art. 89a Abs. 6 Ziff. 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG). Bei patronalen Wohlfahrtsfonds ist diese Bestimmung nicht direkt, sondern analog anzuwenden, soweit die Normen des BVG mit deren Charakter vereinbar sind. Einer solchen analogen Anwendbarkeit unterliegen ohne Weiteres insbesondere auch die Bestimmungen zur Revisionsstelle und zur Aufsicht (Art. 89a Abs. 6 Ziff. 7 und 12 ZGB; BGE 138 V 346, E. 4.6). Der Beschwerdeführer bestreitet dies zumindest in Bezug auf die Rechtslage bis zum 31. Dezember 2011 nicht. Im Übrigen ist auch die BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons A. \_\_\_\_\_ dieser Auffassung.

Der Beschwerdeführer geht offenbar davon aus, dass sich an dieser Rechtslage ab dem 1. Januar 2012 etwas geändert habe, als erst das Bundesgericht klargestellt habe, dass die Bestimmungen zur Revisionsstelle auch auf patronale Wohlfahrtsstiftungen anzuwenden seien. Dies trifft nicht zu. Art. 89bis Abs. 6 Ziff. 7 aZGB verwies auf Art. 53 aBVG, welcher wiederum auf Art. 33 aBBV 2 verwies. Insofern galt nach dem bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Recht ebenfalls, dass die Zulassung als Revisionsexperte notwendig ist. Unter dem neuen Recht wurde lediglich die Regelungskompetenz vom Gesetzgeber an den Bundesrat delegiert. Durch die Inkraftsetzung der Strukturreform des BVG auf den 1. Januar 2012 hat sich somit am Inhalt dieser Regelung nichts geändert (Art. 89a Abs. 6 Ziff. 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG; Botschaft zur Änderung des BVG vom 15. Juni 2007, Strukturreform, BBl 2007 5669, 5698 f.). Der Beschwerdeführer legt nicht dar, auf welcher Grundlage er seine Interpretation abstützt. Insbesondere ist auch das aus den Materialien zur Gesetzesrevision in keiner Weise erkennbar, dass der Gesetzgeber mit Blick auf die Anforderungen an die Revisionsstelle für Erleichterungen hätte sorgen wollen.

Die Rechtslage am 1. Januar 2012 war demnach eindeutig und der Beschwerdeführer kann keine Hinweise dafür vorbringen, wonach diese Rechtslage, beispielsweise durch eine widersprüchliche Kommunikation einer zuständigen Aufsichtsbehörde, unklar gewesen wäre. Insofern hat das Bundesgericht durch sein Urteil vom 30. August 2013 [Anmerkung BVGer: gemeint ist wohl 2012] lediglich en passant bestätigt, was in der Praxis ohnehin schon unbestritten war. Dabei darf nicht übersehen werden, dass sich der Rechtsstreit vor Bundesgericht nicht um die Frage der

Qualifikation der Revisionsstelle, sondern um die Genehmigung des Teilliquidationsreglements einer patronalen Stiftung gedreht hat."

## 4.2

**4.2.1** Vor dem Hintergrund der obigen Argumente beider Seiten ist zunächst festzustellen, dass die Qualifikation der fraglichen Personalfürsorgestiftung als patronaler Wohlfahrtsfonds mit freiwilligen Ermessensleistungen nicht umstritten ist. Bei diesem patronalen Wohlfahrtsfonds handelt es sich gemäss den unbestrittenen und in den Akten belegten Behauptungen des Beschwerdeführers um eine nicht registrierte, lediglich im überobligatorischen Bereich tätige Vorsorgeeinrichtung. Eine Veranlassung, die Frage nach der Qualifikation der betroffenen Stiftung von Amtes wegen gesondert und vertieft zu überprüfen, besteht nach Ansicht des Gerichts nicht, weshalb vorliegend von einem patronalen Wohlfahrtsfonds auszugehen ist.

Patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen charakterisieren sich dadurch, dass es keine reglementarischen Leistungsansprüche von potentiell Begünstigten gibt, welche deshalb auch nicht als Versicherte gelten. Es handelt sich also nicht um ein Versicherungssystem (vgl. hierzu Parlamentarische Initiative 11.457, Stärkung der Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen, Bericht der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Nationalrates vom 26. Mai 2014, BBI 2014 6143, 6147).

**4.2.2** Sowohl nach dem Recht vor wie auch nach dem 1. Januar 2012 ist das BVG (SR 831.40) und somit die Bestimmungen über die notwendige Zulassung der Revisionsstelle (d.h. das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte) gemäss Art. 5 Abs. 2 BVG auf die *registrierten* Vorsorgeeinrichtungen nach Art. 48 BVG, welche an der Durchführung der obligatorischen Versicherung teilnehmen wollen, *direkt* anwendbar. Im überobligatorischen Bereich gelangt das BVG gemäss dem Katalog in Art. 49 Abs. 2 direkt zur Anwendung. Auch für *nicht registrierte* Personalfürsorgestiftungen, die *im überobligatorischen* Bereich berufliche Vorsorge im Sinne der zweiten Säule resp. im engeren Sinn betreiben, wurde mittels Art. 89a Abs. 6 ZGB (vormals Art. 89bis Abs. 6 aZGB) eine Verknüpfung für die Anwendung des BVG geschaffen (vgl. BGE 138 V 346 E. 3.1.2). Auch sie unterliegen in der Fassung vor wie nach dem 1. Januar 2012 unmittelbar gewissen Grundsätzen des BVG, namentlich bezüglich der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle.

Entsprechend war und ist die Rechtslage hinsichtlich der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle von nicht registrierten, überobligatorischen *Personalfürsorgestiftungen mit reglementarischen Leistungen* klar: Es bedarf der Zulassung als Revisionsexperte.

**4.2.3** Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann die Rechtslage vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts für die Geltung der Bestimmungen des BVG hinsichtlich der *patronalen Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen* nicht ebenso eindeutig eruiert werden. In dem bereits zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 30. August 2012 (BGE 138 V 346) hält das Bundesgericht in E. 3.1.2 Folgendes fest: "Dass patronale Wohlfahrtsfonds von vornherein nicht ebenso direkt Art. 89bis Abs. 6 aZGB unterstellt sein können, ergibt sich schon daraus, dass die zweite Säule in erster Linie dem Versicherungsgedanken Rechnung trägt [...]." Unter E. 4.5 führt es aus: "Trotz ihrer Einbettung in den BVG-Kontext können patronale Wohlfahrtsfonds aufgrund ihrer Eigenheiten [...] nicht durchwegs wie reglementarische, nicht registrierte Personalvorsorgestiftungen behandelt werden."

Im Folgenden gelangt das Bundesgericht in E. 4.6 allerdings u.a. zur Auffassung, dass die Bestimmungen betreffend die Revisionsstelle und die Aufsicht (Art. 89bis Abs. 6 Ziff. 7 und 12 aZGB) "ohne weiteres" einer "Analogie zugänglich" sind. Die Beziehungsnähe von patronalen Wohlfahrtsfonds zu den Personalfürsorgestiftungen sei in diesem Zusammenhang klar im Übergewicht. Anschliessend fügt es hinzu, dass höchstens noch die – in diesem Falle jedoch nicht zu beantwortende – Frage nach der inhaltlichen Ausgestaltung der Aufsicht und der Revision von derartigen Wohlfahrtseinrichtungen offen bleibe.

Der Vollständigkeit halber ist festzustellen, dass – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – das Urteil des Bundesgerichts in Anwendung des Rechts vor dem 1. Januar 2012 ergangen ist. Da, wie die Vorinstanz überzeugend darlegt, keine Änderungen an der inhaltlichen Ausgestaltung der Revision mit Inkrafttreten der BVG-Strukturreform wirksam wurden, sind die diesbezüglichen Aussagen des Bundesgerichts auch auf die interessierende Rechtsfrage zur inhaltlichen Ausgestaltung der Revision von patronalen Wohlfahrtsfonds nach dem 1. Januar 2012 von Belang.

Anknüpfend an diese Rechtsprechung äusserte sich das Bundesgericht wiederum in Anwendung des Rechts vor dem 1. Januar 2012 in seinem Urteil vom 29. Mai 2013 (2C\_1182/2012), schliesslich auch zur Frage der

Anforderung an die Revisionsstelle eines patronalen Wohlfahrtsfonds im Kanton Genf. Bezugnehmend auf das Urteil vom 30. August 2012 hielt es fest: "Au regard de cette jurisprudence, il n'est donc pas certain que l'ancien art. 33 al. 1 OPP 2 [und somit die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte] s'appliquait aux fonds patronaux de bienfaisance." In der in diesem Rechtsstreit zu beurteilenden Fallkonstellation handelte es sich jedoch letztlich um einen patronalen Wohlfahrtsfonds, der in Genf als Vorsorgeeinrichtung *registriert* gewesen ist, weshalb das BVG und somit die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte – wie auch oben ausgeführt – über Art. 5 Abs. 2 BVG i.V.m. Art. 49 Abs. 2 BVG direkt zur Anwendung gelangt ist.

Wie bereits erwähnt, ist vorliegend jedoch der fragliche Wohlfahrtsfonds *nicht* eine registrierte Vorsorgeeinrichtung. Der erörterten Rechtsprechung des Bundesgerichts kann daher entnommen werden, dass dieses die Rechtslage in Bezug auf die erforderliche Zulassung der Revisionsstelle von patronalen Wohlfahrtsfonds sowohl nach altem wie auch nach dem hier massgeblichen Recht sowohl für die Berichtsperiode 2011 als auch am 24. Mai 2012 als unklar beurteilte.

Die *de lege lata* bzw. auch im hier massgeblichen Zeitpunkt bestehende Rechtsunsicherheit in Bezug auf den hier zu prüfenden patronalen Wohlfahrtsfonds wird auch dadurch bestätigt, dass *de lege ferenda* der derzeit geltende Art. 89a ZGB präzisiert werden soll. Sowohl der Bericht der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Nationalrates (SGK-N) zur parlamentarischen Initiative 11.457, Stärkung der Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen vom 26. Mai 2014 (BBI 2014 6143) als auch die entsprechende Stellungnahme des Bundesrates vom 20. August 2014 (BBI 2014 6649) sind sich einig, dass in Artikel 89a ZGB präzisiert werden muss, welche Bestimmungen auf patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen anwendbar sind.

Im Hinblick auf die hier zu beurteilende Frage der Zulassungsanforderungen der Revisionsstelle ändert sich im Lichte der erörterten Rechtsprechung des Bundesgerichts an der festgestellten Rechtsunsicherheit dadurch nichts, dass sich sowohl die SGK-N wie auch der Bundesrat wiederum darin einig sind, dass im Hinblick auf die Zulassung der Revisionsstelle eine Zulassung als Revisionsexperte für die Stiftungsart des patronalen Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen im Sinne der Ausführungen der Vorinstanz ebenfalls gerechtfertigt ist. Eine definitive Klärung erfolgt lediglich pro futuro und bestand nicht bereits im massge-

blichen Zeitpunkt. Ebenso ist für die festgestellte Rechtsunsicherheit unbeachtlich, dass gemäss den Vorbringen der Vorinstanz das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte in der Praxis "ohnehin unbestritten" sei.

**4.3** Als Antwort auf die eingangs erwähnte Vorfrage kann im Lichte der obigen Erwägungen als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass die Rechtslage zur Beantwortung der Frage, ob für die Revision der hier betroffenen Stiftung im relevanten Zeitpunkt eine Zulassung als Revisor oder als Revisionsexperte erforderlich ist, nicht eindeutig eruiert werden kann.

Im Folgenden ist daher der Frage nachzugehen, ob der Beschwerdeführer aus dieser unklaren Rechtslage etwas zu seinen Gunsten hinsichtlich der ihm von der Vorinstanz abgesprochenen Zulassungsvoraussetzung des einwandfreien Leumunds ableiten kann.

## **5.**

**5.1** Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 der Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAV, SR 22.302.3) konkretisiert wird, jedoch im Weiteren auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung und Anwendung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist.

Bei einer Gewährsprüfung müssen 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). 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 ist in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatz-

zes 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 Sorgfaltspflichten (vgl. URS BERTSCHINGER in Watter / Bertschinger (Hrsg.), a.a.O., Art. 4, N. 44 S. 110 mit zahlreichen Hinweisen auf die Praxis).

Nach konstanter Praxis ist bei der Prüfung jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (BGE 131 II 680 E. 2.3.2, BGE 127 II 184 E. 5a; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 446c f.).

Indessen hat sie stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, d.h. für die Verneinung eines guten Leumundes muss stets eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese muss mit der Verweigerung der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (Urteil 2C\_183/2010 des BGer vom 21. Juli 2010, E. 2.3). Bei dieser Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient (zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung; vgl. dazu die Botschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei 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. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden (vgl. BBl 2004 3975 ff.), deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des BGer 2C\_438/2008 vom 16. Oktober 2008, E. 3; BBl 2004 3970 ff.). Im Zusammenhang mit dem Entzug der Zulassung hat das Bundesgericht immerhin festgestellt, diese solle die ul-

tima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen einzig die Möglichkeit bleibe, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.2.3).

**5.2** Im Einzelnen wirft die Vorinstanz dem Beschwerdeführer namentlich Folgendes vor:

- Zuwiderhandlung gegen die Strafbestimmung des Revisionsaufsichtsgesetzes durch Erbringen einer Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung (Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG); der Umstand, dass die fragliche Stiftung in einem Spezialgebiet tätig ist, gewichtet die Vorinstanz im Bezug auf die Abklärungspflicht des Beschwerdeführers als umso schwerer;

- Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Falschbeurkundung gemäss Art 251 Ziff. 1 Abs. 2, 4. Variante StGB mittels ausdrücklicher und schriftlicher Bestätigung des Erfüllens der erforderlichen Zulassungsvoraussetzungen und somit der unrichtigen Beurkundung einer rechtlich erheblichen Tatsache;

Insgesamt habe nach Ansicht der Vorinstanz der Beschwerdeführer einen schweren Sorgfaltspflichtverstoss im Kernbereich der Revisionstätigkeit zu verantworten und bürge daher nicht für eine einwandfreie Erbringung der Revisionsdienstleistungen.

**5.3** Vor dem Hintergrund einer objektiven Betrachtungsweise ist im Folgenden zu prüfen, wie ein sorgfältiger Revisionsfachmann in der Situation des Beschwerdeführers gehandelt hätte. Hierbei ist der Umstand, dass mit Wirkung per 23. August 2010 die provisorische Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte aufgehoben und durch eine definitive Zulassung als Revisor ersetzt wurde, durchaus von Belang. Diese Ausgangslage hätte ihn zu einer erhöhten Aufmerksamkeit über seine weitere Berechtigung zur Erbringung sämtlicher Revisionsdienstleistungen veranlassen müssen. Wie die Vorinstanz hervorhebt, hat sie den Beschwerdeführer in ihrer entsprechenden Verfügung vom 15. Juli 2010 auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er inskünftig keine Revisionsdienstleistungen mehr erbringen könne, für welche es einer Zulassung als Revisionsexperte bedarf.

Ein sorgfältiger Revisionsfachmann, der dem Anspruch einer einwandfreien Prüftätigkeit im Sinne von Art. 4 RAV gerecht zu werden vermag, hätte in einer solchen Situation also weitere Abklärungen vorgenommen und / oder bei aufkommenden Zweifeln die Kontaktaufnahme mit der zuständigen Aufsichtsbehörde als erforderlich erachtet, anstatt unbesehen einen Revisionsbericht mit dem gleichen Wortlaut wie im Vorjahr abzugeben. Dies hat er allerdings unbestrittenermassen nicht getan. Der Vollständigkeit halber darf allerdings auch erwähnt werden, dass, wie von der Vorinstanz behauptet, eine Konsultation ihrer Website alleine nicht zur Beseitigung der objektiv unklaren Rechtslage ausreichend gewesen wäre, da sie lediglich eine Antwort auf die Frage der Revision von Vorsorgeeinrichtungen im Allgemeinen gibt ohne die oben behandelten Differenzierungen zu berücksichtigen. Ob die Vorinstanz überhaupt zu einer verbindlichen Rechtsauskunft angesichts der objektiv unklaren Rechtslage befugt oder in der Lage gewesen wäre, kann vorliegend offen bleiben.

Insgesamt ist dem Beschwerdeführer also durchaus eine Sorgfaltspflichtverletzung vorzuwerfen, welche geeignet ist, seinen guten Leumund zu beeinträchtigen.

**5.4** Im Folgenden ist weiter zu prüfen, ob dieser dem Beschwerdeführer vorzuwerfende Sorgfaltspflichtverstoss derart schwer wiegt als dass er einen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit des Beschwerdeführers mittels Zulassungsentzug für ein Jahr zu rechtfertigen vermag.

## **6.**

Angesichts der festgestellten unklaren Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt kann der Sorgfaltspflichtverstoss vorliegend nicht als gleich schwer beurteilt werden wie unter der von der Vorinstanz getroffenen – nach Ansicht des Gerichts jedoch unzutreffenden – Annahme einer klaren Rechtslage.

Zur Ermittlung der objektiven Schwere der dem Beschwerdeführer vorzuwerfenden Sorgfaltspflichtverletzung wäre es sinnvoll, Fälle heranzuziehen, in denen der einjährige Zulassungsentzug bei Erbringung einer Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte und bei unsicherer Rechtslage im fraglichen Spezialgebiet gerichtlich bestätigt worden ist. Ein solcher Vergleich ist jedoch nicht möglich, da, soweit ersichtlich, keine entsprechenden Vergleichsfälle vorliegen. In den Urteilen des BVGer B-1723/2011 vom 24. Oktober 2012 (be-

stätigt vom BGer im Urteil 2C\_1182/2012 vom 29. Mai 2013, vgl. o. E. 4.2) sowie des BVGer B-786/2011 vom 28. Juni 2011, in denen ein einjähriger Zulassungsentzug bestätigt wurde, konnte das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte klar oder zumindest klarer eruiert werden als dies vorliegend der Fall ist (vgl. o., E. 4.3). Entsprechend konnte eine tatsächliche Rechtsverletzung durch die Erfüllung des objektiven Tatbestandes von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG auch eindeutig(er) bestimmt werden.

Weiter zu Gunsten des Beschwerdeführers spricht, dass die ihm vorgeworfene Sorgfaltspflichtverletzung lediglich auf eine einzige fehlbare Handlung begrenzt werden kann, wohingegen im soeben erwähnten Falle B-786/2011 mehrmalige Verstösse gegen Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG zu beanstanden waren.

In Anbetracht dieser Umstände und auch vor dem Hintergrund, dass der Zulassungsentzug eine ultima ratio bleiben soll (vgl. o. E. 5.1), kann in casu davon ausgegangen werden, dass der festgestellte Sorgfaltspflichtverstoß und letztlich auch das öffentliche Interesse an der Qualitätssicherung der Revisionsdienstleistungen nicht schwer genug wiegen, um den einjährigen Zulassungsentzug zu rechtfertigen.

Da es sowohl nach der überzeugenden Auffassung der Vorinstanz keine mildere Massnahme gibt und insbesondere auch ein kürzerer Zulassungsentzug nicht sinnvoll ist und das Gesetz de lege lata auch keine anderen denkbaren mildereren Massnahmen zur Verfügung stellt (vgl. o. E. 3), ist die Verfügung der Vorinstanz daher ersatzlos aufzuheben.

Nach dem Gesagten erübrigt sich eine Behandlung der weiteren Rügen sowie des Eventual- und Subeventualantrags.

## **7.**

Im Ergebnis wurde dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor zu Unrecht für ein Jahr entzogen. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, und die Verfügung der Vorinstanz vom 15. Juli 2013 aufzuheben.

## **8.**

Bei diesem Ergebnis sind die Verfahrenskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 63 Abs. 1 und 3 VwVG). Der vom Beschwerdeführer bereits geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2000.- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten.

**9.**

Dem obsiegenden Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung für erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu Lasten der Vorinstanz zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Parteientschädigung aufgrund der Akten und nach pflichtgemässen Ermessen festgesetzt wird (Art. 14 Abs. 2 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Es wurde ein einfacher Schriftenwechsel durchgeführt und die Beschwerdeschrift hat einen Umfang von 9 Seiten (inklusive Deckblatt). Eine Parteientschädigung von Fr. 1500.- (inkl. MwSt) erscheint daher als angemessen.

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:****1.**

Die Beschwerde wird gutgeheissen und die Verfügung vom 15. Juli 2013 aufgehoben.

**2.**

Die Verfahrenskosten gehen zu Lasten der Gerichtskasse. Dem Beschwerdeführer wird der bereits geleistete Kostenvorschuss im Umfang von Fr. 2000.- nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückerstattet.

**3.**

Dem Beschwerdeführer wird zu Lasten der Vorinstanz eine Parteientschädigung von Fr. 1500.- (inkl. MwSt) zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde; Beilage: Rückerstattungsformular);
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 106'005; Gerichtsurkunde);
- Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement (Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Francesco Brentani

Barbara Schroeder de Castro  
Lopes

**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 von Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) erfüllt 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 der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 26. März 2015