Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung II
B-786/2011

Urteil vom 28. Juni 2011

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser, Richterin Eva Schneeberger,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A._____,
vertreten durch Prof. Dr. Lukas Handschin,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisor, evtl. Erteilung eines Verweises.

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde mit Verfügung vom 29. Mai 2009 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisor zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

B.
Mit Verfügung vom 19. April 2010 erteilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer einen schriftlichen Verweis wegen Missachtung von Vorschriften im Zusammenhang mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen (langjährige Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften, Beeinträchtigung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit) verbunden mit der Androhung eines befristeten oder unbefristeten Entzugs der Zulassung als Revisor im Falle weiterer ähnlicher Verstösse.

C.
Mit Schreiben vom 2. August 2010 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass sie vom Amt für berufliche Vorsorge und Stiftungen des Kantons X._____ (…) darüber informiert worden sei, er habe die Jahresrechnung 2009 der Personalfürsorgestiftung der B._____AG geprüft, ohne über die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte zu verfügen. Der Beschwerdeführer wurde zur Stellungnahme und zur Auskunft darüber aufgefordert, ob er weitere Revisionsdienstleistungen für Rechtsträger, die der ordentlichen Revision unterstehen, vorgenommen habe.

Der Beschwerdeführer erklärte mit Schreiben vom 17. August 2010, er habe darüber hinaus die Jahresrechnungen 2008 der Personalfürsorgestiftungen der B._____AG, der C._____-Gruppe, der D._____AG sowie der E._____AG revidiert. Dabei handle es sich jedoch um patronale Stiftungen ohne direkte Destinatärguthaben und diese würden ab dem Geschäftsjahr 2009 durch die F._____AG, (…), revidiert. Er sei durch die Verfügung des Bundesamtes für Sozialversicherungen (BSV) vom 11. Juni 2007 bis vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes als Revisionsstelle für die beruflichen Vorsorge anerkannt worden, doch habe er deren zeitliche Begrenzung nicht beachtet. Überdies hätten es die zuständigen kantonalen Aufsichtsbehörden anlässlich der Prüfungen der

Jahresrechnungen 2008 versäumt, ihn darauf aufmerksam zu machen, dass er nicht über die erforderliche Zulassung verfügen würde. Er habe weder in Bereicherungsabsicht gehandelt noch sei jemand zu Schaden gekommen.

D.
Mit Schreiben vom 30. August 2010 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Eröffnung des Verfahrens um Entzug der Zulassung, eventuell um Erteilung eines Verweises mit, stellte ihm den Entzug seiner Zulassung als Revisor in Aussicht und gewährte ihm das rechtliche Gehör. Der Beschwerdeführer nahm mit Schreiben vom 20. September bzw. 14. Oktober 2010 Stellung. Die Vorinstanz forderte den Beschwerdeführer am 5. Oktober 2010 zur Einreichung der Revisionsberichte der von ihm im Jahr 2008 geprüften Personalfürsorgestiftungen auf, worauf der Beschwerdeführer diese fristgerecht eingereicht hat.

E.
Mit Verfügung vom 3. Januar 2011 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am 29. Mai 2009 erteilte Zulassung als Revisor für die Dauer eines Jahres; die entsprechende Eintragung im Revisorenregister werde gelöscht (Ziff. 1 des Dispositivs der angefochtenen Verfügung). Der Beschwerdeführer werde eingeladen, sich im Hinblick auf die Wiedererteilung der Zulassung spätestens vier Wochen vor Ablauf der Entzugsdauer bei der Vorinstanz zu melden und Instruktionen zum weiteren Vorgehen einzuholen (Ziff. 2). Die Verfahrenskosten von Fr. 800.− würden dem Beschwerdeführer auferlegt (Ziff. 3).

Der Beschwerdeführer habe ohne die erforderliche Zulassung die Jahresrechnungen 2008 von vier Personalfürsorgestiftungen sowie die Jahresrechnung 2009 einer Personalfürsorgestiftung revidiert bzw. sich vorgängig nicht informiert, welche gesetzlichen und berufsrechtlichen Bestimmungen bei der Prüfung zu beachten sind, und biete somit derzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Demgemäss erfülle er die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Zulassungsvoraussetzungen als Revisor zur Zeit nicht. Dass der Beschwerdeführer inzwischen von den fraglichen Revisionsmandaten zurückgetreten sei, werde ihm positiv ausgelegt, weshalb ihm seine Zulassung als Revisor lediglich befristet für die Dauer eines Jahres entzogen werde. Der Entzug sei verhältnismässig, da namentlich ein

neuerlicher Verweis als mildere Massnahme angesichts der Umstände nicht in Frage komme, der Beschwerdeführer nicht dargelegt habe, inwiefern ihn ein Entzug der Zulassung (wirtschaftlich) unverhältnismässig treffen würde und die Massnahme kein eigentliches Berufsverbot darstelle; der Beschwerdeführer könne weiterhin Revisionsdienstleistungen über seine Gesellschaft anbieten, dürfe jedoch nicht als leitender oder selbständiger Revisor tätig sein.

F.

Mit Eingabe vom 31. Januar 2011 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung von Ziff. 1-3 der angefochtenen Verfügung. Eventualiter seien die Ziff. 1-3 aufzuheben, und es sei durch die Vorinstanz ein Verweis auszusprechen. Subeventualiter sei eine angemessene mildere Massnahme zu verfügen. Es sei festzuhalten, dass die dem Beschwerdeführer erteilte Zulassung als Revisor weiterhin wirksam sei.

Für die Erteilung des schriftlichen Verweises vom 19. April 2010 gestützt auf den Umstand, dass der Beschwerdeführer nach Ansicht der Vorinstanz indirekt gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen habe (vgl. oben B.), existiere keine gesetzliche Grundlage. Dass der Beschwerdeführer dagegen kein Rechtsmittel erhoben habe, mache diesen Entscheid der Vorinstanz nicht rechtmässig. Bei den durch den Beschwerdeführer revidierten Personalfürsorgestiftungen handle es sich um rein patronale Stiftungen ohne externe Destinatäre. Lediglich die im Jahr 2008 revidierte Personalfürsorgestiftung der D._____AG verfüge über einen einzigen Destinatär, den Präsidenten des Stiftungsrates; bei diesem bestehe offensichtlich nicht dasselbe Schutzbedürfnis wie bei externen Destinatären. Art. 53 Abs. 2 BVG (zit. in E. 3.1) bringe zum Ausdruck, dass Stiftungen gemeint seien, die externe Destinatäre im Sinne von Rentnern aufwiesen. Fehle es an Destinatären, die einen besonderen Schutz benötigten, lasse sich die Ansicht vertreten, dass die Anforderungen, die der Bundesrat in Art. 33 BVV 2 (zit. in E. 3.1) an die Revisionsstelle von Vorsorgeeinrichtungen definiert habe, nur auf solche anwendbar seien, die im Sinne von Art. 53 Abs. 2 BVG (zit. in E. 3.1) über externe Destinatäre verfügten, oder dass der Bundesrat, indem er in Art. 33 BVV 2 (zit. in E. 3.1) keine Differenzierung in Stiftungen mit und ohne externe Destinatäre vorgenommen habe, seine Verordnungskompetenz überschritten habe. Die Vorschrift, die Ministiftungen zwinge, sich durch zugelassene Revisionsexperten

revidieren zu lassen, sei sachlich nicht gerechtfertigt und durch die Verletzung dieser Norm dürften nicht Rückschlüsse auf den guten Leumund des Beschwerdeführers gemacht werden. Wenn die Praxis zur Regelung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit im Banken- und Börsenrecht herangezogen werde, sei darauf hinzuweisen, dass nicht jede Normverletzung zur Verneinung der Gewähr führe, sondern eine gewisse Schwere bei der Normverletzung vorliegen müsse. Es stelle sich somit die Frage, ob der Verstoss gegen eine formelle Vorschrift (unter der Annahme, dass Art. 33 BVV 2 [zit. in E. 3.1] auf Ministiftungen ohne externe Destinatäre anwendbar sei) eine Rücksichtslosigkeit im Umgang mit Normen ganz allgemein belege, oder ob ein reiner Flüchtigkeitsfehler vorliege. Er habe höchstens leicht fahrlässig gehandelt. Überdies wäre eine mildere Massnahme in Form eines schriftlichen Verweises möglich gewesen. Zudem hätten die zuständigen Aufsichtsbehörden bei der Prüfung der fraglichen Jahresrechnungen nicht interveniert.

G.

Mit Vernehmlassung vom 4. März 2011 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Der Verweis vom 19. April 2010 sei in Rechtskraft erwachsen und daher zu berücksichtigen. Es bestehe eine genügende gesetzliche Grundlage für die Erteilung eines Verweises bei einem schwerwiegendem indirekten Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften. Die Vorbringen des Beschwerdeführers zu den Anforderungen an die Kontrollstellen bei Personalfürsorgestiftungen seien nicht zu hören; die Bestimmung von Art. 33 BVV 2 (zit. in E. 3.1) sei klar und lasse keinen Raum für Ermessen. Nicht jede Normverletzung führe zu einer Absprechung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit; die Vorinstanz habe in der angefochtenen Verfügung detailliert dargelegt, weshalb diese vorliegend befristet auf ein Jahr abzusprechen sei. Es könne vorliegend keineswegs von Fahrlässigkeit ausgegangen werden, sei der Beschwerdeführer doch vom BSV ausdrücklich auf das Inkrafttreten des RAG hingewiesen worden. Von einem aktiven Berufsmann, der einem Berufsverband angeschlossen sei und überdies in einem Spezialgebiet (berufliche Vorsorge) mit entsprechend erhöhten Sorgfaltspflichten tätig sei, hätte selbst bei unterbliebener Information des BSV erwartet werden müssen, dass dieser sich selbständig über die wesentlichen Änderungen auf seinem Tätigkeitsgebiet informiere. Der befristete Entzug auf ein Jahr bewege sich am untersten Rahmen der zeitlichen Dauer eines Entzugs. Der Beschwerdeführer könne aus dem Umstand, dass die zuständigen

Aufsichtsbehörden anlässlich der Jahresrechnungen 2008 nicht interveniert hätten, nichts zu seinen Gunsten ableiten.

H.

Mit Replik vom 4. April 2011 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest. Er führt umfassend aus, weshalb der Verweis vom 19. April 2010 ungerechtfertigt gewesen sei. Zudem stelle sich vor Bundesverwaltungsgericht die Frage, ob der Bundesrat die Anforderungen an die Kontrollstelle von Vorsorgeeinrichtungen differenzierter hätte ausgestalten müssen. Weiter stelle sich die Frage, ob die fragliche Normverletzung schwerwiegend genug sei, eine Person für die Dauer eines Jahres mit einem Berufsverbot zu versehen. Praktisch bedeute dies, dass die Revisionskunden, die jedes Jahr eine Revision benötigten, verloren gehen würden und es unwahrscheinlich sei, diese wiederzugewinnen. Die Vorinstanz verletze ihren Ermessensspielraum, wenn sie systematisch Fälle, in denen ein Revisor eine Revision durchführe, zu der er nicht zugelassen sei, als Grund für den Entzug der Berufsausübungsbewilligung bezeichne, ungeachtet der Schwere der Rechtsgutsverletzung und ungeachtet dessen, ob durch dieses Vorgehen eine Gefahr entstanden sei. Beispielsweise sehe das Anwaltsrecht ein befristetes Berufsverbot nur bei gravierenden Verfehlungen und grundsätzlich nur im Wiederholungsfall vor. Der Beschwerdeführer habe über eine definitive Zulassung als Revisor verfügt und sei fälschlicherweise der Auffassung gewesen, patronale Stiftungen ohne externe Destinatäre dürften durch einen zugelassenen Revisor revidiert werden. Er habe leicht fahrlässig gehandelt.

I.

Mit Duplik vom 20. Mai 2011 hält die Vorinstanz an ihrem Rechtsbegehren fest. In Bezug auf den schriftlichen Verweis vom 19. April 2010 hält sie fest, dass dieser in Rechtskraft erwachsen sei und kein Grund bestehe, in materiell-rechtlicher Hinsicht darauf zurückzukommen; der damals zu beurteilende Sachverhalt bilde nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens. Es sei unerheblich, ob die Anforderungen an die Revisionsstelle im Bereich der beruflichen Vorsorge aus Sicht des primär im eigenen Interesse argumentierenden Beschwerdeführers gerechtfertigt sei oder nicht; der Beschwerdeführer habe durch die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen ohne die erforderliche Zulassung gegen das geltende Recht verstossen. Dies könne nicht als unbedeutende Ordnungswidrigkeit angesehen werden, sondern stelle eine Verletzung der grundlegenden Vorschriften zur Revisionstätigkeit

dar. Mit Blick auf die Befristung des Entzugs der Zulassung könne nicht von einem eigentlichen Berufsverbot gesprochen werden. Auf die weitergehende pauschale Kritik des Beschwerdeführers an der Praxis der Vorinstanz sei mangels Substantiierung nicht einzugehen. Die vom Beschwerdeführer angeführte Rechtsprechung im Anwaltsrecht sei vorliegend nicht einschlägig.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders 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.
Die Beschwerde ist nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Dieser wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2).

Streitgegenstand bildet vorliegend einzig der auf ein Jahr befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor. Der schriftliche Verweis vom 19. April 2010 wurde vom Beschwerdeführer nicht angefochten und ist somit rechtskräftig. Auf die Rügen bezüglich der materiellen Rechtmässigkeit des schriftlichen Verweises vom 19. April 2010 ist daher nicht einzutreten (zur Berücksichtigung des schriftlichen Verweises durch die Vorinstanz im Rahmen der

Verhältnismässigkeitsprüfung der strittigen Verwaltungsmassnahme vgl. E. 4.9).

3.
Vorfrageweise ist auf die Vorbringen des Beschwerdeführers im Zusammenhang mit dem anwendbaren Recht auf die von ihm revidierten Personalfürsorgestiftungen einzugehen, da die Vorinstanz ihm vorwirft, er habe ohne über die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte zu verfügen, Jahresrechnungen verschiedener Vorsorgeeinrichtungen geprüft.

3.1. Gemäss Art. 53 Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG, SR 831.40) bestimmt die Vorsorgeeinrichtung eine Kontrollstelle für die jährliche Prüfung der Geschäftsführung, des Rechnungswesens und der Vermögensanlage. Art. 53 Abs. 2 BVG sieht vor, dass die Vorsorgeeinrichtung durch einen anerkannten Experten für berufliche Vorsorge periodisch überprüfen lassen muss, ob sie jederzeit Sicherheit dafür bietet, dass sie ihre Verpflichtungen erfüllen kann und ob die reglementarischen versicherungstechnischen Bestimmungen über die Leistungen und die Finanzierung den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Gemäss Art. 53 Abs. 4 BVG legt der Bundesrat die Voraussetzungen fest, welche die Kontrollstellen und anerkannten Experten erfüllen müssen, damit die sachgemässe Durchführung ihrer Aufgaben gewährleitstet ist. Nach Art. 33 Abs. 1 der Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge vom 18. April 1984 (BVV 2, SR 831.441.1) können als Kontrollstelle für Einrichtungen der beruflichen Vorsorge natürliche Personen und Revisionsunternehmen tätig sein, die von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde als Revisionsexpertinnen oder Revisionsexperten nach dem RAG zugelassen sind. Die Zulassung als Revisorin oder Revisor, die eine geringere Fachpraxis (ein Jahr) als diejenige der Revisionsexpertinnen und -experten erfordert, genügt somit nicht (PATRICK SUTTER, in: Jacques-André Schneider/Thomas Geiser/Thomas Gächter [Hrsg.], BVG und FZG, Stämpflis Handkommentar, Bern 2010, N. 12 zu Art. 53).

3.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, die Anforderungen, die der Bundesrat in Art. 33 BVV 2 an die Revisionsstelle definiert habe, seien nur auf Personalvorsorgestiftungen anwendbar, die im Sinne von Art. 53 Abs. 2 BVG über externe Destinatäre verfügten. Oder der Bundesrat habe, indem er in Art. 33 BVV 2 keine Differenzierung in Stiftungen mit

und ohne externe Destinatäre vorgenommen habe, seine Verordnungskompetenz überschritten. Die Vorschrift, die Ministiftungen zwinge, sich durch zugelassene Revisionsexperten revidieren zu lassen, sei sachlich nicht gerechtfertigt.

Die Vorinstanz hält dafür, dass die Bestimmung von Art. 33 BVV 2 klar sei und keinen Raum für Ermessen lasse. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Revisionsstelle im Bereich der beruflichen Vorsorge als nicht gerechtfertigt betrachte, sei unerheblich.

3.2.1. Art. 33 BVV 2 wurde im Zuge der Änderung des Revisionsrechts per 1. Januar 2008 geändert (Art. 52 Abs. 4 RAV, AS 2007 3989). Mit der Vorinstanz ist festzustellen, dass der Wortlaut der Bestimmung klar ist und nicht den Schluss zulässt, diese sei lediglich auf Vorsorgeeinrichtungen, die über externe Destinatäre verfügten, anwendbar. Die Grundvoraussetzungen für die Revisionsstellen wurden für alle Typen von Vorsorgeeinrichtungen harmonisiert (BRUNO CHRISTEN, Revision bei Vorsorgeeinrichtungen, Welche Auswirkungen haben das neue Revisionsrecht und die neuen Vorschriften des Obligationenrechts?, in: Der Schweizer Treuhänder [ST], 2008/3, S. 126 ff., 126). Diesbezüglich ist der Vorinstanz zuzustimmen.

3.2.2. Art. 33 BBV 2 stützt sich auf Art. 53 Abs. 4 BVG. Die Delegationsnorm von Art. 53 Abs. 4 BVG erweist sich als zulässig: Die Delegation ist durch die Verfassung nicht ausgeschlossen, ist in einem Gesetz enthalten, beschränkt sich auf eine bestimmte, genau umschriebene Materie (Festlegung der Voraussetzungen für die Kontrollstellen von Vorsorgeeinrichtungen) und die Grundzüge der delegierten Materie, d.h. die wichtigen Regelungen, sind vorliegend in Art. 53 BVG umschrieben: Ernennung einer Kontrollstelle für die jährliche Prüfung der Geschäftsführung, des Rechnungswesens und der Vermögenslage; Regelung der Haftung der Kontrollstelle, Überwachung der Einhaltung der Loyalität in der Vermögensverwaltung (zu den Voraussetzungen der Gesetzesdelegation vgl. BGE 128 I 113 E. 3c; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 407). Inwiefern der Bundesrat seine Verordnungskompetenz überschritten haben soll, indem er bezüglich der Anforderungen an die Kontrollstelle von Vorsorgeeinrichtungen nicht zwischen Stiftungen mit externen Destinatären und ohne externe Destinatäre unterscheidet, substantiiert

der Beschwerdeführer nicht. Die in Art. 33 BVV 2 getroffene Regelung ist jedenfalls von der Verordnungskompetenz in Art. 53 Abs. 4 BVG gedeckt.

Überdies ist darauf hinzuweisen, dass das BVG in Bezug auf organisatorische Bestimmungen grundsätzlich nicht zwischen Stiftungen mit externen Destinatären und Stiftungen ohne externe Destinatäre unterscheidet.

3.2.3. Der Vorinstanz ist darüber hinaus zuzustimmen, wenn sie darlegt, dass die persönliche Meinung des Beschwerdeführers darüber, ob es sinnvoll sei, wenn kleinere Vorsorgeeinrichtungen ebenfalls durch zugelasse Revisionsexperten revidiert werden müssen, für die Beurteilung der Rechtmässigkeit von Art. 33 BVV 2 nicht erheblich sei.

4.
Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht die Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds zur Zeit abspricht und der befristete Entzug der Zulassung als Revisor rechtmässig ist.

4.1. Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Dieses regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 und Art. 28 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Eine natürliche Person wird (unbefristet) als Revisorin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 5 RAG).

Erfüllt ein Revisor oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen (Art. 4-6 RAG) nicht mehr, kann die Vorinstanz nach Art. 17 Abs. 1 RAG die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug ist vorgängig anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Im Revisorenregister wird der entsprechende Eintrag sodann von der Vorinstanz gelöscht (Art. 22 Bst. c RAV).

Vorliegend spricht die Vorinstanz dem Beschwerdeführer den unbescholtenen Leumund ab; die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen ist nicht bestritten.

4.2. Der Beschwerdeführer macht geltend, durch Verletzung der Normen des Rechts der beruflichen Vorsorge dürften keine Rückschlüsse auf seinen guten Leumund gezogen werden. Die Vorinstanz verletze ihren Ermessensspielraum, wenn sie Fälle, in denen ein Revisor eine Revision durchführe, zu der er nicht zugelassen sei, als Grund für den Entzug einer Berufsausübungsbewilligung bezeichne, ungeachtet der Schwere der Rechtsgutsverletzung und ungeachtet dessen, ob durch dieses Vorgehen eine Gefahr entstanden sei. Es sei vielmehr eine mildere Massnahme angezeigt (schriftlicher Verweis). Die zuständigen Aufsichtsbehörden hätten anlässlich der Prüfungen der fraglichen Jahresrechnungen nicht interveniert.

Die Vorinstanz argumentiert, der Beschwerdeführer habe durch die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen ohne die erforderliche Zulassung gegen das geltende Recht verstossen. Dies könne nicht als unbedeutende Ordnungswidrigkeit angesehen werden, sondern stelle eine Verletzung der grundlegenden Vorschriften zur Revisionstätigkeit dar. Es könne vorliegend keineswegs von Fahrlässigkeit ausgegangen werden, sei der Beschwerdeführer doch vom BSV ausdrücklich auf das Inkrafttreten des RAG hingewiesen worden. Von einem aktiven Berufsmann, der einem Berufsverband angeschlossen und überdies in einem Spezialgebiet (berufliche Vorsorge) mit entsprechend erhöhten Sorgfaltspflichten tätig sei, hätte selbst bei unterbliebener Information des BSV erwartet werden müssen, dass dieser sich selbständig über die wesentlichen Änderungen auf seinem Tätigkeitsgebiet informiere. Der befristete Entzug auf ein Jahr bewege sich am untersten Rahmen der zeitlichen Dauer eines Entzugs. Der Beschwerdeführer könne aus dem Umstand, dass die zuständigen Aufsichtsbehörden anlässlich der

Jahresrechnungen 2008 nicht interveniert hätten, nichts zu seinen Gunsten ableiten.

4.3. Nach Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet; zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine. Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 RAV 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. Nach konstanter Praxis ist dabei 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; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 446c f.).

Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen der Banken-, Börsen- und Geldwäschereigesetzgebung sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.2 sowie 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.2.3). 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperten hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 99 Ib 104 E. 2b). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen

Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4059., nachfolgend: Botschaft RAG; RETO SANWALD/LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: ST 2010, S. 640 ff., 644).

4.4. Es ist erstellt und unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Jahresrechnungen 2008 von vier Personalfürsorgestiftungen sowie die Jahresrechnung 2009 einer Personalfürsorgestiftung revidiert hat (vgl. Sachverhalt C.). Zu dieser Zeit verfügte der Beschwerdeführer über eine (provisorische) Zulassung als Revisor.

Art. 33 BVV 2, nach dessen Abs. 1 Vorsorgeeinrichtungen ausschliesslich durch zugelassene Revisionsexperten revidiert werden können, ist seit dem 1. Januar 2008 in Kraft (Art. 52 Abs. 4 RAV). Die neuen Zulassungsbedingungen für Revisionsstellen von Vorsorgeeinrichtungen galten deshalb für die Prüfung ausnahmslos aller Abschlüsse, deren Berichtsperiode am 1. Januar 2008 oder später begonnen haben (vgl. CHRISTEN, a.a.O., S. 127). Dies trifft auf die oben genannten Jahresrechnungen zu.

4.5. Damit ist der objektive Tatbestand von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG erfüllt, wonach mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft wird, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbots zur Ausübung einer Tätigkeit erbringt. Bei fahrlässiger Tatbegehung ist die Strafe Busse bis zu 100'000 Franken (Art. 40 Abs. 2 RAG). Als Revisionsdienstleistungen gelten gemäss Art. 2 Bst. a RAG Prüfungen und Bestätigungen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisionsexperten oder einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen. Die Strafverfolgung und Beurteilung ist Sache der Kantone (Art. 40 Abs. 3 RAG).

4.6. Der Beschwerdeführer argumentiert, durch Verletzung der Normen des Rechts der beruflichen Vorsorge dürften keine Rückschlüsse auf seinen unbescholtenen Leumund gezogen werden. Nicht jede

Normverletzung führe zur Verneinung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit, es müsse vielmehr eine gewisse Schwere gegeben sein; vorliegend handle es sich jedoch um einen reinen Flüchtigkeitsfehler, er habe höchstens leicht fahrlässig gehandelt.

4.7. Ein Verstoss gegen Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG ist in Bezug auf die Leumundsbeurteilung offenkundig relevant (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7968/2009 vom 6. Mai 2010 E. 4.4.2, bestätigt in Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.4), da die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit hinsichtlich der sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten nicht erfüllt sind; eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter 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 sind (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2). Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zur vereinbaren sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen, vorliegend die spezialgesetzlichen Bestimmungen des Rechts der beruflichen Vorsorge und damit ein Verstoss gegen das Revisionsaufsichtsrecht bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.3). Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes führen demnach zu einer negativen Beurteilung des Leumunds, selbst wenn diesbezüglich (noch) kein Urteil der zuständigen Behörden vorliegt.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers handelt es sich dabei nicht um eine blosse Ordnungswidrigkeit bzw. einen einfachen Flüchtigkeitsfehler; der Beschwerdeführer hat vielmehr grundlegende Vorschriften, die seine Berufsausübung regeln, nicht eingehalten. Der Beschwerdeführer ist schon lange im Revisionswesen tätig und hätte sich über die Neuerungen problemlos informieren können. Die betroffenen Personalfürsorgestiftungen waren nach Angaben des Beschwerdeführers seit Jahrzehnten seine Revisionskunden. Der Gesetzgeber hat Zuwiderhandlungen gegen die Voraussetzungen für das Erbringen von Revisionsdienstleistungen als erheblich qualifiziert, was durch die Strafandrohung von Art. 40 RAG deutlich wird (vgl. oben E. 4.5; Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.4). Zudem ist den entsprechenden Stiftungen insofern ein Schaden entstanden, als die

betroffenen Revisionshandlungen mit einem rechtlichen Makel behaftet sind und gegebenenfalls wiederholt werden müssen. Dass der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben nicht vorsätzlich gehandelt und keine Bereicherungsabsicht gehabt habe, ist insofern unerheblich, als bereits die fahrlässige Tatbegehung mit Busse bis zu 100'000 Franken bestraft wird (Art. 40 Abs. 2 RAG) und die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit anhand einer objektiver Betrachtungsweise erfolgt.

4.8. Der Beschwerdeführer kann sich darüber hinaus nicht auf seinen guten Glauben oder darauf berufen, dass er sich im Rechtsirrtum befunden hätte: Als Fachperson in der Funktion als leitender Revisor im Bereich der beruflichen Vorsorge hätte er wissen müssen, dass er aufgrund seiner (provisorischen) Zulassung als Revisor nicht zur Durchführung der fraglichen Revisionen der Personalfürsorgestiftungen berechtigt gewesen war. Zudem war die Verfügung des Bundesamtes für Sozialversicherungen vom 11. Juni 2007, mit welcher er als Revisionsstelle für die berufliche Vorsorge anerkannt worden war, auf vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes befristet. Dass die kantonalen Stiftungsaufsichtsbehörden anlässlich der Einreichung der entsprechenden Jahresrechnungen nach Angaben des Beschwerdeführers nicht interveniert hätten, erstaunt zwar, ist für die Beurteilung des Verhaltens des Beschwerdeführers jedoch unerheblich: Ein zugelassener Revisor ist gehalten, die (gesetzlichen) Grenzen seiner Revisionstätigkeit zu kennen und vor Aufnahme seiner Tätigkeit sicherzustellen, dass diese im Einklang mit den gesetzlichen und berufsrechtlichen Bestimmungen steht. Selbst wenn dieser Umstand sanktionsmindernd einzubeziehen wäre, wäre dies im Rahmen der kurzen Dauer des Entzugs bereits berücksichtigt.

4.9. Zum Umstand, dass die Vorinstanz den (rechtskräftigen) schriftlichen Verweis vom 19. April 2010 in ihre Verhältnismässigkeitsprüfung einbezogen hat, ist festzuhalten, dass der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt, der zum Entzug der Zulassung führte, sich im Wesentlichen vor der Verfügung vom 19. April 2010 abgespielt hat, da die Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit Jahresrechnungen der Geschäftsjahre 2008 sowie 2009 erfolgt sind. Insofern kann nicht von einem "Rückfall" gesprochen werden, wie dies die Vorinstanz sinngemäss ausführt (vgl. Ziff. 3.5 der angefochtenen Verfügung), weshalb der schriftliche Verweis nicht erschwerend berücksichtigt werden durfte; nach der neuesten Rechtsprechung kann die Vorinstanz ohnehin keine

schriftlichen Verweise in analoger Anwendung von Art. 18 RAG gegenüber Revisoren und Revisionsexperten aussprechen, die nicht für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sind (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3988/2010 vom 31. Mai 2011, noch nicht rechtskräftig). Daher ist gegen den Beschwerdeführer eine Verwaltungsmassnahme auszusprechen, die insgesamt nicht schwerer wiegt, als wenn sämtliche Verfehlungen gleichzeitig beurteilt worden wären. Diese Abweichung zur angefochtenen Verfügung führt jedoch nicht zu deren Aufhebung, da der Entzug der Zulassung für ein Jahr als milde Sanktion zu bewerten ist; dies selbst unter Ausserachtlassung des früheren Verweises.

Obschon der Entzug der Zulassung Auswirkungen auf die Organisation der Gesellschaft des Beschwerdeführers und auf seine Tätigkeit als leitender Revisor hat, kann nicht von einem faktischen Berufsverbot gesprochen werden. Wohl wird das Vertrauen in die Fähigkeiten des Beschwerdeführers durch einen Entzug der Zulassung gemindert, was mit dem Verlust von Mandaten und finanziellen Einbussen verbunden sein könnte. Allerdings kann der Beschwerdeführer weiterhin Revisionsdienstleistungen erbringen, falls er organisatorische und personelle Änderungen vornimmt. Im Übrigen wird dem Beschwerdeführer die Gewähr einer einwandfreien Prüftätigkeit nicht grundsätzlich und endgültig abgesprochen (vgl. unten E. 5). Insgesamt sind das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch zugelassene Revisoren und Revisionsexperten sowie das damit verbundene Vertrauen höher zu gewichten als die zumutbaren Einschränkungen, welche der Beschwerdeführer durch den Entzug der Zulassung hinnehmen muss (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 6.3).

Dass der Beschwerdeführer den weiteren Sachverhalt offengelegt hat und damit seiner Meldepflicht nach Art. 13 Abs. 1 RAV nachgekommen sowie als Revisionsstelle der betreffenden Personalfürsorgestiftungen zurückgetreten ist und sich damit einsichtig gezeigt hat, hat die Vorinstanz dazu bewogen, die Zulassung nicht auf unbestimmte Zeit, sondern lediglich befristet für ein Jahr zu entziehen. Damit bewegt sich die Verwaltungsmassnahme im unteren Bereich der vom Gesetz vorgesehenen Vorkehren (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 3.3.2). Im Übrigen ist auf die

zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz zur Verhältnismässigkeit der ausgesprochenen Verwaltungsmassnahme zu verweisen.

5.
Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor wegen derzeitiger Nichterfüllung der Anforderungen an den unbescholtenen Leumund bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit zu Recht für die Dauer eines Jahres entzogen und den entsprechenden Eintrag im Revisorenregister gelöscht hat. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 2). Für den eventuell beantragten schriftlichen Verweis bzw. die subeventuell beantragte angemessene mildere Massnahme verbleibt daher kein Raum.

Der Beschwerdeführer ist auf Ziff. 2 der angefochtenen Verfügung zu verweisen, wonach er eingeladen wird, sich im Hinblick auf die Wiedererteilung der Zulassung spätestens vier Wochen vor Ablauf der Entzugsdauer bei der Vorinstanz zu melden und Instruktionen zum weiteren Vorgehen einzuholen.

6.
Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2'000.– festgesetzt und mit dem am 11. Februar 2011 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer

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

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Philippe Weissenberger	Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

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