

Bundesverwaltungsgericht

Tribunal administratif fédéral

Tribunale amministrativo federale

Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-7348/2009
{T 0/2}

Urteil vom 3. Juni 2010

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz), Richter Ronald Flury,
Richter Stephan Breitenmoser,
Gerichtsschreiberin Marion Spori Fedail.

Parteien

X._____,
vertreten durch Advokat lic. iur. Lukas Polivka,
Neovius Schlager & Partner, Advokaten & Notare,
Postfach 558, 4010 Basel,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.

Der Beschwerdeführer schloss im Jahr 1988 die Ausbildung zum eidg. dipl. Bücherexperten (heute: eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer) ab. Er ist (aktuell alleiniger) Verwaltungsrat und Aktionär mit Stimmenmehrheit der A. AG (früherer Name: B. AG), welche am 23. April 1993 in das Handelsregister des Kantons Basel-Landschaft eingetragen wurde. Die Revisionsstelle der B. AG war bis im November 2002 die C. AG, welche ihrerseits seit ihrer Gründung im Jahr 1993 bis im August 1999 von der B. AG revidiert worden war.

Am 6. September 2007 stellte der Beschwerdeführer bei der RAB (Vorinstanz) ein Gesuch um Zulassung als Revisionsexperte, welches am 19. September 2007 gutgeheissen wurde.

Im Laufe des Jahres 2008 wurde der Vorinstanz zur Kenntnis gebracht, dass gegen den Beschwerdeführer bzw. dessen Firma (A. AG bzw. B. AG) verschiedene zivil- und strafrechtliche Verfahren angestrengt worden waren. Es handelt sich um folgende Verfahren:

Strafverfahren:

- "Fall U.": Verfahren wurde eingestellt gemäss Einstellungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 14. Januar 2002 sowie dem diesen bestätigenden Entscheid der Rekurskammer des Straferichts Basel-Stadt vom 27. Februar 2003 i.S. Personalfürsorgestiftung und Wohlfahrtsfonds der U. AG, Bauunternehmung;
- "Fall V.": Verfahren wurde eingestellt gemäss Einstellungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 12. Oktober 2004 i.S. Pensionskasse und Wohlfahrtsfonds V. AG;
- "Fall W.": Verfahren wurde eingestellt gemäss Einstellungsbeschluss der Staatsanwaltschaft Basel-Stadt vom 2. November 2005 i.S. W. AG.

Zivilrechtliche Verfahren:

- "Fall V.": Am 17. August 2007 verurteilte das Kantonsgericht Basel-Landschaft die A. AG im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Revisionsstelle der Pensionskasse und des Wohlfahrtsfonds der V. AG zu einer Schadenersatzleistung von rund Fr. 4,16 Mio., exklusive Zins. Das Urteil ist rechtskräftig.
- "Fall Y.": Die Klage des Revisionskunden Y. AG in Liquidation wurde mit Vergleichsvereinbarung vom 26. Mai 2005 erledigt.

- "Fall U.": Am 10. November 2006 reichten sowohl die Personalfürsorgestiftung als auch der Wohlfahrtsfonds der U. AG in Liquidation Klage gegen die A. AG ein. Das Verfahren vor dem Kantonsgericht Basel-Landschaft war zum Zeitpunkt des vorinstanzlichen Verfahrens noch hängig (vgl. zum Ergebnis: Sachverhalt Bst. F).

Mit Schreiben vom 6. März 2009 stellte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer den Entzug der Zulassung als Revisionsexperte in Aussicht und gewährte ihm das rechtliche Gehör. Am 29. Mai 2009 nahm der Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Lukas Polivka, ausführlich Stellung zu den erhobenen Vorwürfen.

B.

Mit Verfügung vom 21. Oktober 2009 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 19. September 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte auf unbefristete Zeit und löschte die entsprechende Eintragung im Revisorenregister (Ziff. 1). Einer allfälligen Beschwerde gegen Ziff. 1 dieser Verfügung entzog sie die aufschiebende Wirkung (Ziff. 2).

Die Vorinstanz hielt zur Begründung fest, von den drei gegen den Beschwerdeführer angestregten Zivilverfahren sei eines vergleichsweise erledigt, eines zu Ungunsten des Beschwerdeführers bzw. der A. AG rechtskräftig entschieden worden und eines aktuell noch hängig. Insbesondere durch sein Verhalten im "Fall V." habe sich der Beschwerdeführer im Kernbereich seiner Aufgaben als Revisor schwere und mehrfache Pflichtverletzungen zu Schulden kommen lassen. Im Rahmen der Erstellung einer Prognose fielen vor allem die bewusst in Kauf genommene Verletzung von Anlagevorschriften einer der Vorsorge dienenden Stiftung sowie die mehrfache Verletzung von Meldepflichten gegenüber der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde negativ ins Gewicht. Weiter seien ebenfalls im Zusammenhang mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen durch den Beschwerdeführer drei Strafverfahren eingeleitet worden. Diese müssten, trotz rechtskräftiger Einstellung, ebenfalls in die Gesamtbeurteilung mit einfließen – zumal gestützt auf dieselben Sachverhalte in einem Fall eine rechtskräftige zivilrechtliche Verurteilung ergangen sei und in einem anderen Fall aktuell ein zivilrechtliches Verantwortlichkeitsverfahren hängig sei. Schliesslich sei erstellt, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit

mehrfach und über Jahre hinweg gegen die massgebenden gesetzlichen und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen habe. Diese Tatsachen wirkten sich unweigerlich negativ auf den beruflichen Leumund und damit auf das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers aus. Dieser biete daher zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

Die Vorinstanz lehnte den Antrag auf Einvernahme des Beschwerdeführers selbst sowie des Liquidators im "Fall V.", Dr. H., ab. Sie führte aus, bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit stütze sie sich auf ein rechtskräftiges Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. August 2007 und auf rechtskräftige Einstellungsbeschlüsse von Strafverfolgungsbehörden. Der rechtserhebliche Sachverhalt könne damit in diesen Fällen als erstellt betrachtet werden. Eine persönliche Befragung des Beschwerdeführers würde hieran nichts zu ändern vermögen und erübrige sich somit. Auch die Aussagen von Herrn Dr. H. hätten keinen Einfluss auf den rechtskräftig festgestellten Sachverhalt.

C.

Mit Beschwerde vom 23. November 2009 an das Bundesverwaltungsgericht beantragte der Beschwerdeführer, vertreten durch Rechtsanwalt Lukas Polivka, die Verfügung vom 21. Oktober 2009 sei ersatzlos aufzuheben, die der Beschwerde entzogene aufschiebende Wirkung sei wiederherzustellen und es seien sämtliche ordentlichen und ausserordentlichen Kosten des vorinstanzlichen Verfahrens und des vorliegenden Beschwerdeverfahrens der Vorinstanz aufzuerlegen.

Der Beschwerdeführer hielt fest, der Entscheid der Vorinstanz sei – da nicht in pflichtgemäsem Ermessen gefällt – willkürlich sowie ungenügend begründet. Durch die Abweisung des Antrags auf Einvernahme sei auch sein Recht auf Beweisabnahme verletzt worden. Herr Dr. H. wäre geeignet gewesen, Ergänzungen bzw. Korrekturen zum "Fall V." und zur Rolle des Beschwerdeführers zu machen. Die beantragte persönliche Befragung des Beschwerdeführers sei nicht nur ein geeignetes, sondern geradezu ein zwingend abzunehmendes Beweismittel, zumal es um persönliche Umstände und um gravierende Eingriffe in den grundrechtlich geschützten Persönlichkeitsbereich gehe.

Für die Frage der Gewähr sei nach dem Gesetzeswortlaut massgebend, ob strafrechtliche Verurteilungen vorlägen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt worden sei. Aus dem Grundsatz der Unschuldsvermutung ergebe sich, dass aus eingestellten Strafverfahren nichts zum Nachteil des Beschwerdeführers abgeleitet werden dürfe. Wolle man, was über die ratio legis hinaus gehe, auch allfällige zivilrechtliche Verurteilungen in die Beurteilung der Gewähr einbeziehen, so stehe ausser Frage, dass ein Fehlverhalten in einem einzigen Fall, der zudem spezielle Gesichtspunkte aufweise und mehr als zehn Jahre zurück liege, nicht für den Bewilligungsentzug genüge. Die massgebende Person im "Fall V.", Stiftungsratspräsident J., habe aufgrund seines Todes nie befragt werden können. Aus diesem Grund habe der vom Kantonsgericht ermittelte Sachverhalt bestenfalls auf den nachgewiesenen bzw. zum Zeitpunkt des Verfahrens beweisbaren Tatsachen, nicht aber unbedingt auf den tatsächlichen Verhältnissen beruht.

Die Vorinstanz habe nicht näher begründet, weshalb das hängige Zivilverfahren im "Fall U." für die Frage eines allfälligen Bewilligungsentzugs von Belang sein solle. Ohnehin greife die Bezugnahme auf diesen Fall der Beurteilung durch die zuständigen Gerichte vor. Nicht nachvollziehbar sei des Weiteren, weshalb der "Fall Y." in die Beurteilung miteinbezogen werde. Dieser Fall sei ohne Schriftenwechsel mit einer geringfügigen Zahlung erledigt worden. Auch liege keine zivilrechtliche Verurteilung vor, aus welcher eine Verfehlung des Beschwerdeführers abgeleitet werden könnte.

Der Vorwurf bezüglich Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften im Verhältnis zwischen der B. AG und der C. AG sei in der angefochtenen Verfügung erstmals erhoben worden. Der Beschwerdeführer habe keine Gelegenheit zur vorgängigen Stellungnahme erhalten, wodurch sein Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden sei. Entgegen den Ausführungen der Vorinstanz seien die damals massgebenden Unabhängigkeitsvorschriften erfüllt worden.

Mit der angefochtenen Verfügung werde der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Da der Beschwerdeführer Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete und somit sicher keine "Gefahr" für die Öffentlichkeit vorliege, fehle es an der Eignung wie auch an der Erforderlichkeit des Bewilligungsentzugs. Die Unzumutbarkeit ergebe sich daraus, dass der Beschwerdeführer als Kleinunternehmer durch

die Nicht-Zulassung schwer persönlich und wirtschaftlich getroffen werde. Im Weiteren habe die Vorinstanz den zeitlichen Umständen zu wenig Rechnung getragen; ein einziges Fehlverhalten, das mehr als zehn Jahre zurückliege, vermöge die Gewähr für eine korrekte Berufsausübung am heutigen Tag nicht in Frage zu stellen.

D.

Am 14. Dezember 2009 liess sich die Vorinstanz zum Gesuch um Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung vernehmen und beantragte, dieses sei abzuweisen.

Mit Zwischenverfügung vom 23. Dezember 2009 wies das Bundesverwaltungsgericht den Antrag auf Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung ab.

E.

Mit Vernehmlassung vom 8. Januar 2010 beantragte die Vorinstanz in der Hauptsache, die Beschwerde vom 23. November 2009 sei, soweit darauf eingetreten werde, vollumfänglich abzuweisen. Sie verwies auf Sachverhalt und Begründung der angefochtenen Verfügung und nahm zu einzelnen Rügen des Beschwerdeführers vertieft Stellung.

F.

Am 22. April 2010 reichte der Beschwerdeführer die schriftliche Begründung des Urteils des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 20. November 2009 ein, in welchem das Gericht auf die Klage des Wohlfahrtsfonds der U. AG Bauunternehmung in Liquidation wegen sachlicher Unzuständigkeit nicht eingetreten war. Das Urteil wurde der Vorinstanz zur Kenntnis gebracht.

Mit Schreiben vom 6. Mai 2010 wies der Beschwerdeführer das Bundesverwaltungsgericht darauf hin, dass die Klage der Personalfürsorgestiftung der U. AG Bauunternehmung in Liquidation vom Kantonsgericht Basel-Landschaft am Vortag vollumfänglich und kostenfällig abgewiesen worden sei. Eine schriftliche Urteilsbegründung liege noch nicht vor.

Am 10. Mai 2010 beantragte der Beschwerdeführer, die Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2009 sei in Wiedererwägung zu ziehen und der Beschwerde vom 23. November 2009 sei die aufschiebende Wirkung zu erteilen.

Die Eingaben des Beschwerdeführers wurden der Vorinstanz am 10. bzw. am 12. Mai 2010 zur Kenntnis gebracht.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die RAB zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 RAG).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 21. Oktober 2009 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesverwaltungsrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG).

Der Beschwerdeführer ist im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG beschwerdeberechtigt und er ist im vorliegenden Verfahren rechtsgültig vertreten (vgl. Vollmacht vom 27. März 2009; Art. 11 Abs. 1 und 2 VwVG). Seine Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Damit ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.

Angefochten ist der Entscheid der Vorinstanz, mit welchem sie dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte entzieht. Die Vorinstanz macht geltend, der Beschwerdeführer biete keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit, da mehrere Verfahren gegen ihn angestrengt worden seien, eine rechtskräftige zivilrechtliche Verurteilung bestehe und er im Rahmen seiner Tätigkeit die Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle missachtet habe.

Im Folgenden ist zu prüfen, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte zu Recht entzogen hat. Dabei ist zu beachten, dass sie bei ihrem Entscheid insofern über einen Ermessens- und Beurteilungsspielraum verfügt, als sie in Bezug auf die Zulassungsvoraussetzung des Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit unbestimmte Rechtsbegriffe auszulegen hat. Dieser Ermessens- und Beurteilungsspielraum ist vom Bundesverwaltungsgericht als Rechtsmittelinstanz zu respektieren (vgl. BVGE B-2008/49 E. 4.3).

In formeller Hinsicht rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehörs. Die diesbezüglichen Rügen sind vorab zu behandeln (vgl. Rügen der mangelhaften Begründung in E. 3, des Unterlassens der vorgängigen Anhörung in E. 4 und des Missachtens des Rechts auf Beweisabnahme in E. 5). In E. 6 werden sodann die gesetzlichen Bestimmungen betreffend die Zulassung als Revisionsexperte zitiert und der Begriff des unbescholtenen Leumunds in Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts erläutert. Nach einer Darstellung der gegen den Beschwerdeführer angestrengten Verfahren (E. 7) ist deren Relevanz in Bezug auf die Frage des Leumunds in E. 8 zu würdigen. Die Frage der Unabhängigkeit wird in E. 9 untersucht. In der Folge sind die Rügen des Beschwerdeführers zu überprüfen, die Vorinstanz habe den Grundsatz der Rechtsgleichheit (E. 11) und Verhältnismässigkeit (E. 13) verletzt und nicht berücksichtigt, dass die begangenen Verfehlungen lange Zeit zurückliegen würden (E. 12).

3.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe ihren Entscheid in mehreren Punkten zu knapp begründet und sich mit dem Ausbreiten von "Allgemeinplätzen" begnügt. Es fehle an einer

hinreichend konkreten und nachvollziehbaren Begründung der Ermessensausübung, weshalb der Entscheid als willkürlich zu bezeichnen sei.

3.1 Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) dient einerseits der Sachverhaltsaufklärung und stellt andererseits zugleich ein persönlichkeitsbezogenes Mitwirkungsrecht der Parteien dar. Er beinhaltet eine ganze Reihe von Verfahrensgarantien und ist für das Verwaltungsverfahren in Art. 26 ff. VwVG konkretisiert worden.

Nach Art. 35 Abs. 1 VwVG sind Verfügungen zu begründen. Die Begründung eines Entscheids muss so abgefasst sein, dass der Betroffene ihn sachgerecht anfechten kann. Dies ist nur dann möglich, wenn sich sowohl der Betroffene als auch die Rechtsmittelinstanz ein Bild über die Tragweite eines Entscheids machen können. Demnach müssen in jedem Fall diejenigen Überlegungen angeführt werden, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sie ihren Entscheid stützt, wobei sie sich jedoch auf die wesentlichen Gesichtspunkte beschränken darf. Erforderlich ist, dass sich aus der Gesamtheit der Begründung ergibt, weshalb die Behörde den Vorbringen der Partei nicht folgen konnte. Die Anforderungen an die Begründungsdichte sind je nach Komplexität des Sachverhalts bzw. des der Behörde eingeräumten Ermessensspielraums unterschiedlich. So müssen insbesondere die Auslegung von unbestimmten Gesetzesbegriffen und die Ermessensbetätigung so erklärt werden, dass sie nachvollziehbar sind. An die Begründung sind umso strengere Anforderungen zu stellen, je grösser der der Behörde eingeräumte Ermessensspielraum ist und je vielfältiger die tatsächlichen Voraussetzungen sind, die bei der Betätigung des Ermessens zu berücksichtigen sind (vgl. BGE 129 I 232 E. 3.3, mit weiteren Hinweisen).

Im Folgenden sind die einzelnen Rügen des Beschwerdeführers zu untersuchen.

3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe es unterlassen, sich im Rahmen der Beurteilung und bei der Berücksichtigung der eingestellten Strafverfahren auch mit entlastenden Gesichtspunkten auseinander zu setzen.

Vorab ist festzuhalten, dass die Strafverfahren in den Fällen "U." und "W." für die Leumundsprüfung nach Ansicht des Bundesverwaltungsgerichts nicht zu berücksichtigen sind (vgl. nachstehend E. 8.3). In der angefochtenen Verfügung wurden insbesondere in Bezug auf diese beiden Verfahren entlastende Schlussfolgerungen gezogen. So hielt die Vorinstanz fest, das Strafverfahren im "Fall W." sei wegen Fehlens der geltend gemachten Tatbestände (diverse Konkursdelikte) eingestellt worden. Im "Fall U." habe das Strafericht festgestellt, es lasse sich nicht nachweisen, dass der Beschwerdeführer als Revisor über die desolante finanzielle Lage der Stifterfirma informiert gewesen sei und vom überhöhten Kaufpreis der zwei Liegenschaften gewusst habe.

Die Vorinstanz führte weiter aus, das Strafverfahren im "Fall V." habe auf Grund des Todes des Hauptangeklagten J. eingestellt werden müssen. Aufgrund der zivilrechtlichen Verurteilung des Beschwerdeführers in diesem Fall stehe jedoch fest, dass er im "Fall V." gegen die Rechtsordnung verstossen habe und dass die Strafanzeige nicht willkürlich erfolgt sei.

Aus den zitierten Feststellungen der Vorinstanz kann nicht geschlossen werden, sie habe eine unausgeglichene Sichtweise gehabt. Vielmehr finden sich in den Erwägungen des angefochtenen Entscheids auch Ausführungen und Argumente, die den Beschwerdeführer entlasten.

3.3 Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz begründe nicht, weshalb es unter Berücksichtigung aller Umstände erforderlich sein soll, dem Beschwerdeführer die Bewilligung zu entziehen, und weshalb sie einen unbefristeten Entzug und nicht einen befristeten Entzug ausgesprochen habe. Sie mache auch keine Angaben darüber, aufgrund welcher Umstände eine unbefristet entzogene Bewilligung auf Gesuch des Beschwerdeführers hin wieder erteilt werden könnte.

3.3.1 Bezüglich des Bewilligungsentzugs hielt die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung unter anderem fest, der nachträgliche Wegfall der Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds führe grundsätzlich zum Entzug der Zulassung. Bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit handle es sich um eine Ermessensentscheidung der Aufsichtsbehörde nach Würdigung aller relevanten Umstände zum gegebenen Zeitpunkt. Reiche ein Gesuchsteller zu einem späteren Zeitpunkt erneut ein Gesuch um

Zulassung ein, so werde die Gewähr erneut geprüft und, bei entsprechendem Wohlverhalten, gegebenenfalls positiv beurteilt. Der Beschwerdeführer biete zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Die zivilrechtliche Verurteilung stamme aus dem Jahr 2007; ein zweites zivilrechtliches Verfahren sei im Jahr 2005 vergleichsweise erledigt worden, ein drittes aktuell noch hängig. Die Einstellungsbeschlüsse der Strafverfahren wie auch die Verstösse gegen die Unabhängigkeitsvorschriften stünden ebenfalls in einem nahen zeitlichen Zusammenhang mit der Zulassung des Beschwerdeführers. Die erteilte Zulassung als Revisionsexperte werde daher mangels Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit unbefristet entzogen.

Die Vorinstanz begründet im angefochtenen Entscheid einlässlich, weshalb es erforderlich sei, dem Beschwerdeführer die Bewilligung zu entziehen. So äussert sie sich über mehrere Seiten hinweg zu den gegen den Beschwerdeführer eingeleiteten Verfahren, zu den geltend gemachten Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften und zur Frage der Verhältnismässigkeit des Bewilligungsentzugs.

3.3.2 Die Vorinstanz legte in der angefochtenen Verfügung nicht explizit dar, warum sie einen unbefristeten Entzug und nicht einen befristeten Entzug ausgesprochen habe und welches die Voraussetzungen für eine spätere Wiedererteilung der Bewilligung sind. In ihrer Vernehmlassung vom 8. Januar 2010 macht sie indessen geltend, es würde zu weit führen, neben dem Bewilligungsentzug jede andere denkbare Massnahme ebenfalls umfassend zu prüfen und den Verzicht darauf zu erläutern. Die konkreten Voraussetzungen für eine Wiedererteilung der Bewilligung könnten mit Blick auf die Unbestimmtheit des Begriffs des unbescholtenen Leumunds aus heutiger Sicht nicht abschliessend umschrieben werden. Es müssten verschiedene Aspekte sachverhaltlicher und rechtlicher Art berücksichtigt werden. Wesentliche Voraussetzung sei jedoch, dass sich der Beschwerdeführer kein weiteres Fehlverhalten von der Art des vorliegend relevanten zu Schulden kommen lasse.

Mit diesen Ausführungen vermag die Vorinstanz die Anforderungen an die Begründungsdichte zu erfüllen. Es ist auch für das Bundesverwaltungsgericht durchaus nachvollziehbar, dass die Voraussetzungen für eine Wiederzulassung als Revisionsexperte nicht generell und abschliessend aufgezählt werden können, sondern

hierfür die gesamten Umstände im Einzelfall zu würdigen sind. Auch die Frage, ob ein befristeter Bewilligungsentzug vertieft hätte geprüft werden müssen, ist angesichts der Umstände des Falles – insbesondere auch, weil damals ein Verfahren gegen den Beschwerdeführer noch hängig war (vgl. hierzu E. 7.4 sowie E. 13.3) – zu verneinen.

3.4 Der Beschwerdeführer führt schliesslich aus, die Vorinstanz setze sich in keiner Weise mit seinen Vorbringen zum "Fall V." auseinander und gehe nicht auf die dargelegten Gründe ein, weshalb der Beschwerdeführer das Urteil des Kantonsgerichts nicht angefochten habe.

Der "Fall V." und die Rolle des Beschwerdeführers wurden von der Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung jedoch ausführlich dargelegt (S. 8 bis 10). Dabei erwähnte die Vorinstanz auch Einwände, welche der Beschwerdeführer im damaligen Verfahren vor dem Kantonsgericht Basel-Landschaft gemacht hatte (vgl. E. 3.9 der angefochtenen Verfügung). Im Übrigen stützte sich die Vorinstanz zu Recht auf den Sachverhalt und die Erwägungen des rechtskräftigen Urteils des Kantonsgerichts. Die hierzu vorgebrachten Argumente des Beschwerdeführers nochmals zu überprüfen, würde ein Zurückkommen auf ein rechtskräftiges Urteil bedeuten, wofür kein Anlass bestand. Auch diesbezüglich wurde das rechtliche Gehör des Beschwerdeführers somit nicht verletzt.

3.5 Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Vorinstanz den angefochtenen Entscheid über 17 (eng beschriebene) Seiten hinweg ausführlich begründete. Es war dem Beschwerdeführer denn auch ohne Weiteres möglich, diesen sachgerecht anzufechten und seine Gegenanträge detailliert zu begründen. Die Vorinstanz hat insbesondere auch die massgebenden unbestimmten Gesetzesbegriffe, wie "unbescholtener Leumund" und "Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit", in allgemein gültiger wie auch konkret auf den Fall bezogener Sichtweise nachvollziehbar erklärt und ausgelegt. Damit sind die Anforderungen an die Begründungsdichte erfüllt.

4.

Der Beschwerdeführer sieht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs ferner darin, dass er keine Gelegenheit zur vorgängigen Stellungnahme gehabt habe in Bezug auf den Vorwurf der Vorinstanz,

die Unabhängigkeitsvorschriften im Verhältnis zwischen der B. AG und der C. AG seien verletzt worden (vgl. zum Ganzen E. 9). Dieser Vorwurf sei in der angefochtenen Verfügung erstmals erhoben worden.

4.1 Art. 30 VwVG bestimmt, dass die Behörde die Parteien anhört, bevor sie eine Verfügung erlässt (Art. 30 Abs. 1 VwVG).

Vorliegend wurde dem Beschwerdeführer vor Erlass des angefochtenen Entscheids die Möglichkeit gegeben, zu den erhobenen Vorwürfen und dem in Aussicht gestellten Bewilligungsentzug Stellung zu nehmen. Indessen trifft es zu, dass zwar die Unabhängigkeit in anderer Hinsicht bereits im Schreiben der Vorinstanz vom 6. März 2009 ein Thema war, jedoch die Verletzung von Unabhängigkeitsvorschriften im Verhältnis zwischen der B. AG und der C. AG in der angefochtenen Verfügung erstmals gerügt wurde und der Beschwerdeführer sich diesbezüglich vorher nicht hatte äussern können.

4.2 Das Recht, angehört zu werden, ist formeller Natur. Die Verletzung des rechtlichen Gehörs führt ungeachtet der Erfolgsaussichten der Beschwerde in der Sache selbst zur Aufhebung der angefochtenen Verfügung. Es kommt mit anderen Worten nicht darauf an, ob die Anhörung im konkreten Fall für den Ausgang der materiellen Streitentscheidung von Bedeutung ist, d.h. ob die Behörde zu einer Änderung ihres Entscheids veranlasst wird oder nicht (vgl. BGE 126 V 130 E. 2b, mit weiteren Hinweisen).

Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung kann eine Verletzung des rechtlichen Gehörs jedoch dann geheilt werden, wenn die Beschwerdeinstanz mit der gleichen Überprüfungsbefugnis wie die vorhergehende Instanz ausgestattet ist. Die Heilung ist aber ausgeschlossen, wenn es sich um eine besonders schwerwiegende Verletzung der Parteirechte handelt; zudem darf dem Beschwerdeführer kein Nachteil erwachsen und die Heilung soll die Ausnahme bleiben (vgl. BGE 132 V 387 E. 5, BGE 126 I 68 E. 2; BGE 126 V 130 E. 2b; MICHELE ALBERTINI, Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör im Verwaltungsverfahren des modernen Staates, Bern 2000, S. 458 ff.).

4.3 Vorliegend konnte der Beschwerdeführer sich zu einem Begründungselement nicht vorgängig und spezifisch äussern. Das Thema der Unabhängigkeit der Firma des Beschwerdeführers

gegenüber einer Gesellschaft, die von ihr revidiert worden war, wurde von der Vorinstanz indessen schon vor Erlass der angefochtenen Verfügung, nämlich im Schreiben vom 6. März 2009, angesprochen. Des Weiteren konnte der Beschwerdeführer im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht sämtliche Tatsachen und Einwendungen in diesem Zusammenhang vor einer über umfassende Kognition verfügenden richterlichen Behörde vorbringen (Art. 49 VwVG i.V.m. Art. 37 VGG). Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Heilung der Gehörsverletzung sind deshalb erfüllt.

5.

Der Beschwerdeführer macht geltend, indem die Vorinstanz den Antrag auf Einvernahme seiner selbst sowie eines Zeugen abgewiesen habe, habe sie sein Recht auf Beweisabnahme verletzt. Er stellt auch vor dem Bundesverwaltungsgericht den Antrag auf Einvernahme von Herrn Dr. H. als Zeuge oder Auskunftsperson sowie auf Parteibefragung.

Der Beschwerdeführer hielt diesbezüglich fest, Herr Dr. H. hätte Ergänzungen bzw. Korrekturen zum "Fall V." und zur Rolle des Beschwerdeführers machen können. Namentlich hätte auf diese Weise der durch das Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft teilweise erweckte Eindruck der Schwere der Verfehlungen des Beschwerdeführers in massgebender Weise relativiert werden können. Die beantragte persönliche Befragung des Beschwerdeführers sei nicht nur ein geeignetes, sondern geradezu ein zwingend abzunehmendes Beweismittel, zumal es um persönliche Umstände und um gravierende Eingriffe in den grundrechtlich geschützten Persönlichkeitsbereich gehe.

5.1 Gemäss Art. 33 Abs. 1 VwVG nimmt die Behörde die ihr angebotenen Beweise ab, wenn diese für den Entscheid erheblich und zur Abklärung des Sachverhalts tauglich erscheinen.

Die urteilende Behörde kann von einem beantragten Beweismittel dann absehen, wenn der Sachverhalt, den eine Partei beweisen will, nicht rechtserheblich ist, wenn bereits Feststehendes bewiesen werden soll, wenn zum Voraus gewiss ist, dass der angebotene Beweis keine wesentlichen Erkenntnisse zu vermitteln vermag, oder wenn die verfügende Behörde den Sachverhalt auf Grund eigener Sachkunde ausreichend würdigen kann (sog. antizipierte Beweiswürdigung; vgl. BGE 131 I 153 E. 3, BGE 122 V 157 E. 1d;

ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, *Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes*, 2. Aufl., Zürich 1998, Rz. 268 ff. und 320; BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: *Praxiskommentar VwVG*, Waldmann/Weissenberger (Hrsg.), Zürich 2009, Art. 33 N 21 ff.).

Der Verzicht auf die Durchführung beantragter Beweisabnahmen ist auch zulässig, wenn die Behörde auf Grund bereits abgenommener Beweise oder gestützt auf die Aktenlage ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür annehmen kann, dass diese Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht mehr geändert würde (vgl. BGE 134 I 140 E. 5.3, BGE 122 III 219 E. 3c; WALDMANN/BICKEL, a.a.O., Art. 33 N. 23).

5.2 Die Vorinstanz hielt im angefochtenen Entscheid fest, bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit stütze sie sich auf ein rechtskräftiges Urteil des Kantonsgerichts Basel-Landschaft vom 17. August 2007 und auf rechtskräftige Einstellungsbeschlüsse von Strafverfolgungsbehörden. Der rechtserhebliche Sachverhalt könne damit in diesen Fällen als erstellt betrachtet werden. Eine persönliche Befragung des Beschwerdeführers würde daran nichts zu ändern vermögen und erübrige sich somit. Auch die Aussagen von Herrn Dr. H. hätten keinen Einfluss auf den rechtskräftig festgestellten Sachverhalt.

Mit andern Worten verweigerte die Vorinstanz die Beweisabnahme, weil sie der Ansicht war, dass mit der Einvernahme keine wesentlichen Erkenntnisse zu gewinnen seien. Auch das Bundesverwaltungsgericht kommt zum gleichen Schluss: Wie bereits vorne gesagt (E. 3.4), gibt es keinen Anlass, auf den Sachverhalt und die Erwägungen eines rechtskräftigen Urteils zurückzukommen. Gerade darauf scheint der Beschwerdeführer jedoch abzielen, wenn er auch eine Befragung einer in das damalige Verfahren involvierten Person, Dr. H., verlangt. Hierfür besteht unter den konkreten Umständen kein Raum. Vielmehr darf sich die urteilende Instanz auf das rechtskräftige Urteil abstützen und muss diesbezüglich keine weiteren Abklärungen vornehmen.

Mündliche Befragungen können insbesondere dort angezeigt sein, wo ein erschöpfendes, auch persönliche oder intime Aspekte umfassendes Bild einer Person oder von Situationen erhoben werden muss (vgl. CHRISTOPH AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], *Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG]*, Zürich/St. Gallen 2008, Art. 12, Rz. 33). Dies ist vorliegend

nicht der Fall. Für die Beantwortung der hier massgebenden Frage, ob der Beschwerdeführer aufgrund von feststehenden Vorkommnissen in der Vergangenheit heute über einen unbescholtenen Leumund verfügt, ist eine Einvernahme zum Zweck der Gewinnung eines persönlichen Eindrucks nicht notwendig.

Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz auf die Befragung von Herrn Dr. H. wie auch des Beschwerdeführers verzichtete. Aus den gleichen Überlegungen erübrigt sich deren Einvernahme auch im Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör ist damit in dieser Hinsicht nicht verletzt worden.

6.

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).

6.1 Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz). Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen/Revisionsexperten, Revisorinnen/Revisoren sowie von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Nach Art. 4 RAG und Art. 50 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) i.V.m. Art. 43 Abs. 6 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. 727b Abs. 2 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]).

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.

Eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer erfüllen die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAG).

Natürliche Personen werden unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Erfüllt eine Revisorin, ein Revisor, eine Revisionsexpertin oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4–6 nicht mehr, so kann die Aufsichtsbehörde die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 RAG).

6.2 Der Beschwerdeführer schloss im Jahr 1988 die Ausbildung zum eidg. dipl. Bücherexperten (heute: eidg. dipl. Wirtschaftsprüfer) ab. Die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis sind somit erfüllt, was unbestritten und nicht Streitgegenstand ist.

6.3 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG wird in der Botschaft zum RAG (vgl. 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 4092 f.) nicht näher umschrieben. Er wird in Art. 4 Abs. 1 RAV konkretisiert. Danach wird der Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und es sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet.

Mit den hier interessierenden unbestimmten Rechtsbegriffen des guten Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüf- bzw. Geschäftstätigkeit knüpfen das RAG und die RAV an die entsprechenden Bewilligungserfordernisse und Regelungen an, wie sie in weiteren, für die Finanzmarktaufsicht relevanten Erlassen enthalten sind, so etwa an 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), Art. 14 Abs. 2 Bst. c des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997 (GwG,

SR 955.0) und Art. 14 Abs. 1 des Versicherungsaufsichtsgesetzes vom 17. Dezember 2004 (VAG, SR 961.01). Die hierzu entwickelte Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts ist demnach auch im vorliegenden Zusammenhang soweit erforderlich ergänzend heranzuziehen.

6.4 Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds im Rahmen der Zulassungsprüfung sind gemäss ausdrücklicher Anordnung von Art. 4 Abs. 2 Bst. a und b RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine zu berücksichtigen. Es ist unbestritten und ergibt sich aus den Akten, dass der Beschwerdeführer im Zentralstrafregister nicht verzeichnet ist und gegen ihn keine Verlustscheine bestehen. Diese beiden Elemente entfallen somit im vorliegenden Fall. Insofern liegt der Sachverhalt demnach anders als in BVGE 2008/49, wo eine Verzeichnung im Zentralstrafregister zum Bewilligungsentzug geführt hatte.

6.5 Im genannten Entscheid BVGE 2008/49 erwog das Bundesverwaltungsgericht in den Erwägungen 2 und 3 und mit Bezugnahme auf die höchstrichterliche Rechtsprechung (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 108 Ib 196 E. 2, BGE 99 Ib 104 E. 5b), dass bei der Gewährs- und Leumundsprüfung verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit zu berücksichtigen seien. Unter Umständen könnten auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgingen, die Beurteilung einer einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr sei jeweils im Einzelfall und bezogen auf die gesamten Umstände mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle zu prüfen.

Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordere fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem sei 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 seien deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten.

Ähnlich – und ebenfalls auf die höchstrichterliche Rechtsprechung Bezug nehmend – hatte das Bundesverwaltungsgericht bereits in einem die bankenrechtliche Gewähr betreffenden Fall entschieden (vgl. BVGE 2008/23).

Es ist daher im Folgenden zu prüfen, wie es sich vorliegend damit verhält.

7.

Die Vorinstanz begründete den Bewilligungsentzug in erster Linie damit, dass der Beschwerdeführer im Jahr 2007 zivilrechtlich verurteilt worden, ein zweites zivilrechtliches Verfahren im Jahr 2005 vergleichsweise erledigt worden und ein drittes aktuell noch hängig sei. Auch seien drei Strafverfahren gegen ihn eingeleitet worden, welche indessen eingestellt wurden. Im Einzelnen ging es um folgende Fälle:

7.1 Der Beschwerdeführer bzw. dessen Firma, die A. AG, wurde mit Urteil vom 17. August 2007 vom Kantonsgericht Basel-Landschaft in Anwendung von Art. 52 des Bundesgesetzes vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) wegen fahrlässiger Verletzung seiner Pflichten als Kontrollstelle zweier Vorsorgeeinrichtungen zur Zahlung von rund Fr. 4,16 Mio. (exklusive Zinsen) verurteilt. Der Verlust der Vorsorgeeinrichtungen setzte sich zusammen aus der Zweckentfremdung der Wertschriftendepots der Vorsorgeeinrichtungen, dem Verlust eines ohne Sicherheiten gewährten Darlehens der Pensionskasse der V. AG an die F. AG (einer Tochtergesellschaft der K. Holding AG, mit welcher die Frau des Stiftungsratspräsidenten J. Kosmetikprodukte vertrieb) sowie einer Forderung infolge nicht überwiesener Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge.

Dem Beschwerdeführer wurde vorgeworfen, die Jahresrechnungen 1995 und 1996 des Wohlfahrtsfonds und der Pensionskasse der V. AG zur Genehmigung empfohlen zu haben und es in pflichtwidriger Weise unterlassen zu haben, die Verpfändung von Wertschriften der Vorsorgeeinrichtungen im Wert von rund Fr. 3,3 Mio. für eine fremde Darlehensschuld als Verletzung einer sicheren Vermögensverwaltung und der Wahrung der Liquidität zu rügen und der Aufsichtsbehörde Meldung gemäss Art. 36 der Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVV 2, SR

831.441.1) zu machen. Das Gericht stellte im Hinblick auf die Einhaltung der Anlagevorschriften einen mehrfachen Verstoss gegen die der Revisionsstelle obliegenden Prüfungs- und Meldepflichten fest.

Im Zusammenhang mit der Gewährung eines ungesicherten Darlehens an die F. AG stellte das Gericht fest, der Beschwerdeführer hätte auf Grund des Handelsregisterauszugs wissen müssen, dass es sich dabei um die Firma der Ehefrau des Stiftungsratspräsidenten gehandelt habe. Die Finanzlage der Pensionskasse sei bereits angespannt gewesen und die Vergabe eines ungesicherten Darlehens in der Höhe von Fr. 170'000.– sei mit der sorgfältigen und dem Vorsorgezweck dienenden Vermögensverwaltung im Sinne von Art. 50 BVV 2 nicht zu vereinbaren gewesen. Der Beschwerdeführer habe auch diesbezüglich gegen die gesetzlichen Prüfungs- und Meldepflicht gemäss Art. 71 BVG verstossen. Schliesslich wurde dem Beschwerdeführer auch vorgeworfen, die Nichtüberweisung von Arbeitnehmer- und Arbeitgeberbeiträgen von der V. AG an die Pensionskasse ab dem Jahr 1998 nicht gerügt zu haben, obwohl es dadurch im Ergebnis zu einer Einstellung des Zuflusses liquider Mittel gekommen sei.

7.2 Am 20. September 2001 erhob der Liquidator im "Fall V.", Dr. H., eine Strafanzeige gegenüber dem Beschwerdeführer mit dem Vorwurf der Gehilfenschaft zur Veruntreuung, ungetreuer Geschäftsbesorgung, der Widerhandlung gegen das BVG, etc. Ebenso erhob er am 6. Januar 2003 standesrechtliche Anzeigen bei der Schweizerischen Treuhand-Kammer gegen den Beschwerdeführer und die Firma B. AG, auf welche indessen wegen der bereits erfolgten Kündigung der Mitgliedschaft bei der Treuhand-Kammer durch den Beschwerdeführer und seine Firma nicht eingetreten wurde.

Mit Vereinbarung vom 20. September 2004 schlossen die Parteien einen Vergleich ab, in welchem der Beschwerdeführer und seine Firma sich verpflichteten, ohne Anerkennung einer Schuld- und/oder Haftpflicht, eine Geldleistung in der Höhe von Fr. 400'000.– zugunsten der Pensionskasse der V. AG und des Wohlfahrtsfonds der V. AG zu erbringen. Im Gegenzug verpflichtete sich der Liquidator, gegenüber der Staatsanwaltschaft des Kantons Basel-Stadt eine Desinteressenerklärung in der Strafuntersuchung abzugeben und auf die eingereichte standesrechtliche Anzeige nicht zurückzukommen.

Vereinbart wurde des Weiteren, Stillschweigen über den Abschluss und den Inhalt der Vereinbarung zu bewahren.

Mit Einstellungsbeschluss vom 12. Oktober 2004 wurde das Strafverfahren gegen den Beschwerdeführer eingestellt. Die Staatsanwaltschaft Basel-Stadt führte im Beschluss aus, für die weitere Abklärung des Sachverhalts wären die Aussagen von J. denjenigen des Beschwerdeführers gegenüber zu stellen gewesen, was indessen aufgrund des Todes von J. nicht mehr möglich sei. Die PriceWaterhouseCoopers als amtliche Verwalterin der Vorsorgeeinrichtungen habe zudem ihr Desinteresse an der Fortsetzung der Strafuntersuchung erklärt. Bei der Widerhandlung gemäss Art. 76 BVG handle es sich im Übrigen um eine Übertretung, für deren Verfolgung die Verjährung bereits eingetreten sei.

7.3 Zwei weitere Strafverfahren, zum einen im "Fall U." (Beschwerdebeilage 3 und 4), zum andern im "Fall W." (Beschwerdebeilage 6) wurden eingestellt, da ein fehlbares Verhalten des Beschwerdeführers nicht hatte nachgewiesen werden können (vgl. hierzu Sachverhalt Bst. A sowie E. 3.2).

7.4 Im "Fall U." war im Zeitpunkt des vorinstanzlichen Verfahrens eine zivilrechtliche Verantwortlichkeitsklage über Fr. 6'266'803.81 (exkl. Zinsen) der Vertreter der beiden Vorsorgeeinrichtungen gegen die A. AG im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als leitender Revisor hängig. Es ging dabei um (mögliche) Verfehlungen und Unterlassungen bei den Überprüfungen der Jahresrechnungen 1992 bis 1994 (Art. 53 BVG, Art. 35 BVV 2).

Am 20. November 2009 wurde eine erste Verhandlung vor dem Kantonsgericht Basel-Landschaft durchgeführt, in welcher auf die Klage des Wohlfahrtsfonds der U. AG Bauunternehmung in Liquidation nicht eingetreten wurde. Gemäss der vom Beschwerdeführer am 22. April 2010 eingereichten schriftlichen Begründung des Urteils erfolgte der Nichteintretensentscheid wegen sachlicher Unzuständigkeit.

Die Klage der Personalfürsorgestiftung wurde am 5. Mai 2010 abgewiesen (schriftliche Begründung noch ausstehend).

7.5 Im Jahr 2005 wurde ein weiteres, mit Klage vom 23. Februar 2004 eingeleitetes Zivilverfahren über rund Fr. 520'000.– im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Revisor der Y. AG in

Liquidation vergleichsweise erledigt. Dem Beschwerdeführer wurde vorgeworfen, es unterlassen zu haben, die Abschlüsse der konkursiten Y. AG in Liquidation sorgfältig zu prüfen und deren Überschuldung rechtzeitig anzuzeigen. In der Klageschrift war angeführt worden, bereits im Jahr 2000 oder spätestens Ende 2001 hätten die Organe der Y. AG aufgrund ihrer Überschuldung den Konkurs anmelden müssen. Im Vergleich vom 26. Mai 2005 verpflichtete sich die A. AG zur Zahlung von Fr. 10'000.– ohne Anerkennung einer Rechtspflicht.

8.

Die gegen den Beschwerdeführer angestrebten Verfahren sind in Bezug auf die Frage des Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit wie folgt zu würdigen:

8.1 Aus dem Urteil im "Fall V." geht hervor, dass der Beschwerdeführer sich Pflichtverletzungen im Kernbereich der Tätigkeit der Revisionsstelle hat zu Schulden kommen lassen. Mehrfach verletzte er die Meldepflichten gegenüber der zuständigen Stiftungsaufsichtsbehörde; des Weiteren nahm er die Verletzung von Anlagevorschriften der der Vorsorge dienenden Stiftung bewusst in Kauf. Den betroffenen Vorsorgeeinrichtungen erwuchsen dadurch Schäden in Millionenhöhe. Diese Verfehlungen, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit den Pflichten von Revisionsexperten stehen, wiegen schwer.

Mit Blick auf das in E. 3.4 und E. 5.2 Gesagte stossen die Rügen des Beschwerdeführers, die darauf abzielen, das rechtskräftige Urteil bzw. seine darin festgestellte Verantwortlichkeit zu relativieren, ins Leere. Die Vorinstanz hat die genannten Verfehlungen im "Fall V." daher zu Recht in massgebender Weise in die Leumunds-Prüfung einbezogen.

Der Einwand des Beschwerdeführers, aus Art. 4 Abs. 2 RAV ergebe sich, dass für die Frage der Bewilligungserteilung alleine strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt worden sind, von Bedeutung sein können, ist offensichtlich nicht zutreffend. Aus dem Wort "insbesondere" in Art. 4 Abs. 2 RAV ergibt sich, dass nicht nur die in dieser Bestimmung explizit genannten Umstände einen Einfluss auf die Beurteilung des Leumunds haben können, sondern auch weitere Elemente zu berücksichtigen sind. Wie dargelegt (E. 6.3 ff.) sind die Begriffe des "guten Leumunds" und der "Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit" unbestimmte Rechtsbegriffe, die in jedem Einzelfall unter

Berücksichtigung aller Umstände zu beurteilen sind. Von besonderer Bedeutung ist dabei korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr und die Einhaltung der *gesamten* Rechtsordnung (vgl. hierzu etwa auch das Urteil des Bundesgerichts 2C_655/2009 vom 23. März 2010 E. 4.4, in Bezug auf den Entzug des Wahlfähigkeitszeugnisses als Notar). Dies entspricht im Übrigen auch dem Rundschreiben 1/2007 der Vorinstanz über die Angaben im Gesuch um Zulassung und die einzureichenden Unterlagen, wo in Ziff. II.p festgehalten wird, das Gesuch einer natürlichen Person um Zulassung als Revisor oder als Revisionsexperte müsse Angaben über die innerhalb von zehn Jahren vor der Gesuchstellung rechtskräftig abgeschlossenen und im Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen stehenden Verfahren der zivil- oder verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit enthalten.

8.2 In die Beurteilung des Leumunds miteinzubeziehen sind auch das Strafverfahren im "Fall V." sowie das Zivilverfahren im "Fall Y.". Obwohl die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Verfehlungen aufgrund der Einstellung der beiden Verfahren nicht rechtskräftig beurteilt werden konnten, kann nicht ausgeschlossen werden, dass Fehlleistungen vorliegen, zumal sich der Beschwerdeführer in den Vergleichsvereinbarungen je zur Zahlung eines Geldbetrags verpflichtete. Aus diesem Grund sind auch diese beiden Verfahren objektiv geeignet, Zweifel an einer in jeder Hinsicht einwandfreien Tätigkeit aufkommen zu lassen und insofern ebenfalls den guten Ruf des Beschwerdeführers zu beeinträchtigen, wenn sie auch weniger ins Gewicht fallen als die oben genannte rechtskräftige Verurteilung.

8.3 Die Strafverfahren in den Fällen "U." und "W." sind hingegen bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht zu berücksichtigen, da diesbezüglich kein fehlbares Verhalten des Beschwerdeführers hatte nachgewiesen werden können (vgl. E. 7.3). Nicht einzubeziehen ist ebenfalls die Verantwortlichkeitsklage im "Fall U."; sie wurde vollumfänglich abgewiesen.

9.

Die Vorinstanz hielt in der angefochtenen Verfügung fest, der Beschwerdeführer habe im Rahmen seiner Tätigkeit mehrfach und über Jahre hinweg gegen die massgebenden gesetzlichen und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Sie machte insbesondere geltend, die Tätigkeit der früheren B. AG als

Revisionsstelle der C. AG wie auch jene der A. AG als Revisionsstelle der A. AG seien wegen der engen Verbindung der beiden Gesellschaften unzulässig.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, eine Verletzung der damals massgebenden Unabhängigkeitsvorschriften nach Gesetz und den Unabhängigkeitsrichtlinien der Treuhand-Kammer (vgl. nachfolgende E. 9.3) sei nicht gegeben. Erst mit der Unabhängigkeitsrichtlinie 2001, welche am 1. Januar 2002 in Kraft getreten sei, sei erstmals die indirekte – und nicht wie bisher nur die direkte – Beteiligung als unvereinbar mit der zu wahrenen Unabhängigkeit bezeichnet worden.

9.1 Nach Art. 727c OR (in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774]; in Kraft seit 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]) müssen die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein. Insbesondere dürfen sie weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Sie dürfen keine besonderen Vorteile annehmen. Sie müssen auch von Gesellschaften, die dem gleichen Konzern angehören, unabhängig sein, sofern ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.

Die Unabhängigkeit war nach früherer schweizerischer Berufsauffassung vor allem eine Frage der inneren Einstellung (sog. "independence in fact"; vgl. BGE 99 Ib 104 E. 5); das revidierte Aktienrecht wollte aber auch den offensichtlichen Anschein der Befangenheit vermeiden (sog. "independence in appearance"). In der Botschaft über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983 (vgl. BBl 1983 II 745) wurde ausgeführt, Unabhängigkeit bedeute Weisungsungebundenheit, Freiheit des Urteils und Selbständigkeit im Entscheid. Der Revisor dürfe in seinen persönlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen nicht in solchem Ausmass von der Verwaltung oder vom Hauptaktionär abhängig sein, dass er in seiner Entscheidungsfreiheit wesentlich eingeschränkt sei (vgl. BBl 1983 II 929). Das revidierte Aktienrecht wollte somit nicht nur jede offensichtliche Weisungsgebundenheit, sondern auch weniger leicht erkennbare beteiligungsmässige, hierarchische oder wegen anderer Zusammenhänge gegebene Abhängigkeiten vermeiden (vgl. BGE 123 V 161 E. 3b/cc, mit weiteren Hinweisen; BGE 123 III 31 E. 1a).

Als Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wurde demnach bereits ab dem Jahr 1992 dessen Fähigkeit verstanden, frei, unkontrolliert und unbeeinflusst vom geprüften Unternehmen bzw. dessen verantwortlichen Organen zu handeln, wobei auch jede äussere Beziehung, welche den Anschein der Befangenheit begründen könnte, zu vermeiden war. Des Weiteren musste und muss die Revisionsstelle fähig sein, unbeeinflusst von Eigeninteressen auf Mängel im geprüften Unternehmen hinzuweisen. Diese Forderung verlangt, dass der Revisor keine direkten oder indirekten finanziellen Interessen an der zu prüfenden Gesellschaft hat und keine engen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen bestehen (vgl. ROLF WATTER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Basel 2002, Rz. 1 und 4 ff. zu Art. 727c OR).

9.2 In den Jahren 1993 bis August 1999 amtierte die vom Beschwerdeführer beherrschte B. AG als Revisionsstelle der C. AG. Der Beschwerdeführer war in diesem Zeitraum zwar nicht im Verwaltungsrat der C. AG; indessen beherrschte er diese indirekt: Sämtliche Aktien der C. AG wurden, wie der Beschwerdeführer selbst darlegt, von der D. GmbH gehalten, welche vom 8. Dezember 1997 bis 22. September 2005 vom Beschwerdeführer beherrscht wurde. Der Beschwerdeführer hatte einen Stammanteil von Fr. 19'000.– und war Geschäftsführer mit Einzelunterschrift; Herr G. hatte einen Stammanteil von Fr. 1000.– und keine Zeichnungsberechtigung.

Somit revidierte der Beschwerdeführer eine Gesellschaft, die er faktisch beherrschte. Dass diese Beherrschung nicht direkt, sondern indirekt – über eine dritte Gesellschaft – statt fand, kann vorliegend keine Rolle spielen. Massgebend ist, dass die notwendige Unabhängigkeit – im Sinne der Freiheit, unbeeinflusst von Eigeninteressen oder den Interessen der geprüften Gesellschaft auf mögliche Mängel hinzuweisen – in dieser Konstellation offensichtlich nicht gegeben war.

9.3 Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers war die genannte Konstellation auch im Hinblick auf die damals geltenden standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen, zu deren Einhaltung sich der Beschwerdeführer als Mitglied der Treuhand-Kammer (Mitgliedschaft bis im Jahr 2002) verpflichtete, nicht zulässig.

Die Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer vom 3. Juni 1992 (RzU 1992, in Kraft bis 31. Dezember 2001) definierten die

Unabhängigkeit als effektive Freiheit der Urteilsbildung. Festgehalten wird, dass keinerlei Umstände bestehen dürfen, welche die freie Urteilsbildung beeinträchtigen könnten. Die Unabhängigkeit verlange auch die Einhaltung zusätzlicher Kriterien, die sicherstellten, dass der Abschlussprüfer nicht nur unabhängig sei, sondern gegen aussen auch so erscheine (Ziff. 2.2). Der Abschlussprüfer dürfe keine wesentlichen Beteiligungen an oder Guthaben gegenüber Revisionskunden halten oder halten lassen und keine wesentlichen Geschäftstätigkeiten mit Revisionskunden unterhalten oder unterhalten lassen (Ziff. 3.6). Die Unabhängigkeit dürfe auch nicht in Folge persönlicher und familiärer Bindungen und Beziehungen beeinträchtigt werden (Ziff. 3.11).

Wie bereits erwähnt, war die freie Urteilsbildung der B. AG als Revisionsstelle der C. AG aufgrund der genannten finanziellen und persönlichen Verflechtungen nicht gegeben. Ferner hatte die C. AG ihren Sitz bis am 7. November 2002 und ab 23. März 2009 an der gleichen Adresse wie die B. AG und sie verfügte über einen gemeinsamen Internetauftritt mit der E. AG, bei welcher der Beschwerdeführer einziges Mitglied des Verwaltungsrats war (Anmerkung: am 13. April 2010 übernahm die E. AG die Aktiven und Passiven der C. AG [Fusion]). Auch diese Umstände sind geeignet, den Anschein der Befangenheit zu erwecken.

9.4 Weiteres kommt hinzu: So war die C. AG ihrerseits ab April 1994 bis März 2009 Revisionsstelle der B. AG. In den Jahren 1994 bis 1999 revidierten sich somit die B. AG und die C. AG gegenseitig, was eine Konstellation darstellt, die den Anforderungen an die Unabhängigkeit ebenfalls nicht genügt. Die gegenseitige Prüfung führt nämlich zu klassischen Interessenkonflikten und ist geradezu geeignet, Beeinflussungen der Revisionstätigkeit durch unsachliche, gegenseitige Rücksichtnahmen zu veranlassen (vgl. BGE 123 III 31 E. 2).

9.5 Der Beschwerdeführer und die von ihm beherrschte Gesellschaft verstießen in ihrer Funktion als Revisionsstelle demnach in den Jahren 1993 bis 1999 in klarer Weise gegen die Unabhängigkeitsvorschriften. Auch diesbezüglich liegt somit ein Fehlverhalten vor, das den Kernbereich der im Revisionsrecht einzuhaltenden Pflichten betrifft und daher in die Beurteilung des Leumunds für die Zulassung zum Revisionsexperten einfließen muss.

Nur am Rande sei erwähnt, dass – wie die Vorinstanz darlegt – der Beschwerdeführer für die Revision seiner Firma (B. AG) von 1994 bis März 2009 eine Gesellschaft wählte, die nicht unabhängig ist. Die C. AG wurde – wie bereits dargelegt – während Jahren vom Beschwerdeführer beherrscht. Im Januar 2003 erwarb Herr G. die Aktien der C. AG und leitete diese. G. ist dem Beschwerdeführer gemäss eigenen Angaben seit dem 1. Juni 1987 formell unterstellt. Auch ein solcher indirekter Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften vermag Zweifel daran zu begründen, ob der Beschwerdeführer die Vorschriften des Revisionsrechts genügend ernst nimmt, was für eine einwandfreie Tätigkeit als Revisionsexperte zwingend vorausgesetzt wird.

Der vom Beschwerdeführer vorgebrachte Einwand, seit 1. Januar 2008 habe die C. AG wie auch die B. AG von der Möglichkeit des "opting-out" (Verzicht auf eingeschränkte Revision nach Art. 727a Abs. 2 OR) Gebrauch gemacht, so dass die Frage der Unabhängigkeit in der gegebenen Konstellation ohne jede Bedeutung sei, vermag an der obigen Beurteilung der Sachlage nichts zu ändern. Massgebend ist vielmehr, ob die damals geltenden Vorschriften eingehalten wurden, was – wie gesagt – nicht bejaht werden kann.

10. |

Im Sinne eines Zwischenfazit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer sich schwerwiegende Pflichtverletzungen (Verletzung der Prüfungs- und Meldepflichten sowie der Unabhängigkeitsvorschriften), die in unmittelbarem Zusammenhang mit den Pflichten von Revisionsexperten stehen, hat zu Schulden kommen lassen.

Wie oben dargestellt, bietet eine Person, die gegen einschlägige Rechtsnormen des Revisionsrechts, des Zivil- und Strafrechts oder gegen Sorgfaltspflichten verstösst, keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Die genannten Verfehlungen des Beschwerdeführers beeinträchtigen im Gegenteil seinen beruflichen Leumund und guten Ruf und lassen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen Ausübung seiner Tätigkeit und der Einhaltung seiner Pflichten aufkommen.

Der Schlussfolgerung der Vorinstanz, wonach das Vertrauen in eine einwandfreie Prüftätigkeit zum heutigen Zeitpunkt nicht gegeben sei, hält der Beschwerdeführer indessen verschiedene Einwände entgegen, welche in der Folge zu prüfen sind.

11.

Der Beschwerdeführer wendet ein, es sei in der Rechtspraxis das Los der Revisionsstellen, dass sie in Fällen von Personen, die von ihnen revidiert worden seien, in diesbezügliche Verantwortlichkeitsklagen miteinbezogen würden. Hintergrund sei weniger das tatsächliche Vorliegen einer Verantwortlichkeit, sondern vielmehr die (vermeintliche) Zahlungsfähigkeit der Revisionsstelle bzw. ihrer Haftpflichtversicherer. Auch die grossen Revisionsunternehmen sähen sich immer wieder mit Verantwortlichkeitsklagen konfrontiert, ohne dass nach seinem Kenntnisstand insofern je ein Bewilligungsentzug erfolgt wäre. Darüber hinaus würden im Vorfeld solcher Verantwortlichkeitsverfahren praktisch in allen Fällen Strafanzeigen eingereicht, deren Zweck ganz wesentlich im Versuch liege, die von der Strafanzeige betroffenen Personen unter Druck zu setzen und durch das Strafverfahren Beweismittel zu beschaffen. Mit diesen Ausführungen macht der Beschwerdeführer sinngemäss geltend, der Entscheid der Vorinstanz verstosse gegen das Rechtsgleichheitsgebot.

Die Vorinstanz hält dem entgegen, Verfahren um Zulassungsentzug im Zusammenhang mit zivilrechtlichen Verurteilungen von Revisionsunternehmen richteten sich in der Regel gegen den leitenden Revisor auf dem jeweils massgebenden Mandat. Ein Entzug würde normalerweise nicht öffentlich gemacht. Es treffe nicht zu, dass in praktisch allen Fällen Strafanzeige eingereicht werde, um Beweismittel zu beschaffen. Dies zeige auch ihre Erfahrung bei der Behandlung von über 8'000 Gesuchen um Zulassung von natürlichen Personen seit Aufnahme ihrer Tätigkeit im Jahr 2007. In keinem anderen Fall sei gegen einen Revisor eine vergleichbare Anzahl von Verfahren angestrengt worden.

11.1 Der Beschwerdeführer substantiiert seinen Vorwurf, dass in anderen Fällen eine zivilrechtliche Verurteilung nie zum Bewilligungsentzug führe, nicht, weshalb darauf nicht weiter einzugehen ist.

Auch die weiteren Ausführungen des Beschwerdeführers vermögen nicht zu überzeugen. Im "Fall V." wurde ein Verantwortlichkeitsverfahren nicht nur angestrebt, sondern der Beschwerdeführer und seine Firma wurden wegen fahrlässiger Verletzung der Pflichten als Kontrollstelle rechtskräftig verurteilt. Es

handelt sich daher offensichtlich nicht um eine bloss vermeintliche, sondern um eine tatsächliche Verantwortlichkeit für den entstandenen Schaden.

11.2 Auch der Einwand, es würden fast immer Strafverfahren angestrebt, um Beweismittel zu beschaffen, ist vorliegend unbeachtlich. Denn auch diesbezüglich erbringt der Beschwerdeführer keine Beweise oder Indizien für seine Behauptung.

Im Übrigen sind, wie vorstehend erwähnt, die Strafverfahren in den Fällen "U." und "W." für die Beurteilung des Leumunds des Beschwerdeführers ohnehin nicht zu berücksichtigen (vgl. E. 8.3). Indessen ist das Strafverfahren im "Fall V." aus den oben genannten Gründen (E. 8.2), wenn auch nur am Rande, in die Gewährsprüfung einzubeziehen. Dies rechtfertigt sich insbesondere deshalb, weil sich der Beschwerdeführer im abgeschlossenen Vergleich zur Bezahlung einer sehr hohen Geldsumme verpflichtete und zudem im entsprechenden Zivilverfahren rechtskräftig verurteilt wurde.

12.

Der Beschwerdeführer rügt, die Vorinstanz habe Vorkommnisse berücksichtigt, die über zehn Jahre zurücklägen. Es sei nicht ersichtlich, weshalb bei strafrechtlichen Verurteilungen gemäss Art. 4 Abs. 2 RAV der Zeitablauf eine Rolle spiele, diesem hingegen keine Bedeutung zukommen solle, wenn ein zivilrechtliches Urteil vorliege. Ein einziges Fehlverhalten, das mehr als zehn Jahre zurückliege, vermöge die Gewähr für eine korrekte Berufsausübung am heutigen Tag nicht in Frage zu stellen.

12.1 Die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Verfehlungen im "Fall V." beziehen sich auf einen über zehn Jahre zurückliegenden Zeitraum. Die Vorinstanz hielt indessen diesbezüglich fest, bei der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit könne nicht primär auf den Zeitpunkt einer Handlung oder Unterlassung abgestellt werden, sondern vielmehr auf den Zeitpunkt einer allfälligen Verurteilung (im "Fall V." im Jahr 2007). Würde man auf den Zeitpunkt der vom Gericht beurteilten Vorgänge abstellen, könnte ein Gesuchsteller oder eine bereits zugelassene Person durch Beschreiten des Rechtswegs und durch gezielte Verzögerung eines Verfahrens negative Konsequenzen mit Blick auf die Zulassung unter Umständen abschwächen oder ganz vermeiden. Dadurch würde das Kriterium der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als Zulassungsvoraussetzung stark, wenn nicht ganz an Bedeutung verlieren, was nicht der Absicht des Gesetzgebers entspreche. Der Zeitpunkt einer bestimmten, vorwerfbaren Handlung werde im Rahmen der Gewährungsprüfung jedoch mitberücksichtigt. Die Vorwerfbarkeit einer Handlung oder Unterlassung hänge jedoch nicht davon ab, wie weit sie zurückliege, sondern auch von ihrer Schwere.

Der Beschwerdeführer hält dem entgegen, einem eventuellen rechtsmissbräuchlichen Verhalten durch Verfahrensverzögerung komme nur dann Bedeutung zu, wenn ein solches tatsächlich stattgefunden hätte, was hier offensichtlich nicht der Fall sei.

12.2 Nach Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAV sind bei der Leumunds- und Gewährungsprüfung insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, zu berücksichtigen. Wie oben dargestellt (E. 6.5), sind auch Verstösse gegen das Zivilrecht und die Sorgfaltspflichten etc. in die Zulassungsprüfung

einzubeziehen. Im Folgenden ist zu prüfen, wie es sich dabei mit dem zeitlichen Aspekt verhält.

Nach Art. 369 Abs. 3 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) werden Urteile, die eine bedingte Freiheitsstrafe, eine Geldstrafe, gemeinnützige Arbeit oder eine Busse als Hauptstrafe enthalten, von Amtes wegen nach zehn Jahren aus dem Strafregister entfernt. Der Fristenlauf beginnt mit dem Tag, an dem das Urteil rechtlich vollstreckbar wird (Art. 369 Abs. 6 Bst. a StGB). Nach der Entfernung darf die Eintragung nicht mehr rekonstruierbar sein. Das entfernte Urteil darf dem Betroffenen nicht mehr entgegengehalten werden (Art. 369 Abs. 7 StGB). In das Strafregister eingetragen werden Urteile spätestens zwei Wochen nach Eintritt der vollen Rechtskraft (Art. 11 Abs. 1 der Verordnung über das Strafregister vom 29. September 2006 [VOSTRA-Verordnung, SR 331]).

Der Zeitpunkt der Löschung eines Strafregistereintrags hängt demnach vom Zeitpunkt der Vollstreckbarkeit des Urteils ab, welche in der Regel mit der Rechtskraft eintritt. Nicht zu berücksichtigen ist somit, wann die strafbaren Taten *begangen* wurden, weshalb im Strafregister auch Einträge über Straftaten erscheinen und dem Betroffenen entgegen gehalten werden können, welche vor mehr als 10 Jahren begangen wurden.

Diese Regelung entspricht somit der Ansicht der Vorinstanz, wonach es bei der Berücksichtigung von zivilrechtlichen Verstössen für den Leumund auf den Zeitpunkt des Urteils ankommen soll. Es ist in der Tat nicht einsichtig, weshalb bei zivilrechtlichen Urteilen eine andere Regelung gelten soll als bei strafrechtlichen. Können Letztere dem Betroffenen auch noch entgegengehalten werden, wenn sie vor mehr als zehn Jahren begangen wurden (da der Registereintrag jüngeren Datums ist), muss dies auch für zivilrechtliche Urteile analog gelten.

12.3 Dem Beschwerdeführer ist hingegen insofern Recht zu geben, als der Zeitpunkt von Verfehlungen – wie auch deren Schwere und Häufung – bei der Gewährsprüfung ebenfalls berücksichtigt werden muss. Eine für die Zulassung zu Revisionsdienstleistungen relevante Verfehlung ist anders zu gewichten, wenn sie beispielsweise vor einem Jahr, als wenn sie vor zehn Jahren – bei seither unfehlbarem Verhalten – begangen wurde.

Hierzu ist festzuhalten, dass die Verfehlungen des Beschwerdeführers im "Fall V." sowie die Vorkommnisse im Fall "Y." zwar einige Zeit zurückliegen, dass die entsprechenden Vorwürfe gegen den Beschwerdeführer indessen nicht nur in einem Einzelfall, sondern gehäuft erhoben wurden. Im Übrigen sind die gerichtlich festgestellten Fehlleistungen im "Fall V." von erheblicher Schwere. Zu Ungunsten des Beschwerdeführers spricht insbesondere auch, dass dieser bis in die jüngste Vergangenheit hinein einer Geschäfts- bzw. Prüftätigkeit nachging, mit welcher er die Anforderungen an das Unabhängigkeitsprinzip offensichtlich nicht zu erfüllen vermochte. Diesbezüglich zeigt sich der Beschwerdeführer auch nicht einsichtig, was hinsichtlich der Prognose zukünftigen Verhaltens negativ ins Gewicht fällt.

12.4 Nach dem Gesagten hat die Vorinstanz zu Recht Vorkommnisse berücksichtigt, die mehr als zehn Jahre zurückliegen. Zudem bestehen, entgegen den Ausführungen des Beschwerdeführers, neben den Rechtsverletzungen im "Fall V." auch andere relevante Fehlleistungen, zum Teil auch solche aus jüngerer Vergangenheit.

13.

Der Beschwerdeführer rügt eine Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit. Er hält fest, es bestehe keine "Gefahr" für die Öffentlichkeit, daher fehle es an der Eignung wie auch an der Erforderlichkeit des Bewilligungsentzugs. Die Unzumutbarkeit des Entzugs ergebe sich daraus, dass der Beschwerdeführer als Kleinunternehmer dadurch schwer persönlich und wirtschaftlich getroffen werde.

Die Vorinstanz führt demgegenüber aus, die Massnahme, den Personen, welche die Voraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht erfüllten, die Zulassung zu entziehen, sei geeignet, erforderlich und zumutbar. Der Beschwerdeführer sei ausschliesslich für die E. AG tätig, welche knapp eine Woche nach Eröffnung der angefochtenen Verfügung so reorganisiert worden sei, dass sie die Zulassungsvoraussetzungen für Revisionsunternehmen nach Art. 6 RAG weiterhin und auch ohne persönliche Zulassung des Beschwerdeführers erfülle. Demnach könne die Gesellschaft ihre Tätigkeit uneingeschränkt weiterführen.

13.1 Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine behördliche Massnahme geeignet, erforderlich und für den Betroffenen

zumutbar ist. Der angestrebte Zweck muss in einem vernünftigen Verhältnis zu den eingesetzten Mitteln bzw. zu den zu seiner Verfolgung notwendigen Beschränkungen stehen (vgl. BGE 133 I 77 E. 4.1, BGE 131 I 91 E. 3.3, BGE 130 II 425 E. 5.2, je mit weiteren Hinweisen; statt vieler ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 581 ff.).

13.2 Die Verwaltungsmassnahme muss geeignet sein, das im öffentlichen Interesse angestrebte Ziel zu erreichen. Ungeeignet ist eine Massnahme dann, wenn sie am Ziel vorbeischießt, d.h. keinerlei Wirkungen im Hinblick auf den angestrebten Zweck entfaltet oder die Erreichung dieses Zwecks sogar erschwert oder verhindert. Zu prüfen ist dementsprechend die Zwecktauglichkeit einer Massnahme (HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O, Rz. 587, mit Hinweisen).

Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern und von öffentlichen Interessen (vgl. 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. BBl 2004 3975 f.). Die gesetzliche Regelung von Revisionsdienstleistungen macht aber nur Sinn, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden (vgl. BBl 2004, 3978 f.).

Durch das Zulassungssystem wird geprüft, ob die betreffenden Personen diesen Anforderungen genügen. Mit der Nichtzulassung von Personen, welche keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, wird die genannte Schutzwirkung erzielt, die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und somit das angestrebte Ziel erreicht (vgl. BVGE 2008/49 E. 6.3). Die Massnahme ist daher geeignet.

13.3 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.

Die einzige gesetzlich vorgesehene und unter Umständen mildere Massnahme besteht darin, die Zulassung befristet zu entziehen (Art. 17 RAG). 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 nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Beschwerdeführers zu gewährleisten (vgl. BVGE 2008/49 E. 6.3).

Ein Gesuch um Zulassung zum Revisionsexperten kann jederzeit gestellt werden. Der unbefristete Entzug der Zulassung hindert den Betroffenen demnach nicht daran, in absehbarer Zeit ein neues Gesuch zu stellen, das von der Vorinstanz alsdann umfassend zu prüfen ist. Hingegen beinhaltet der befristete Entzug der Zulassung die relativ starre Regelung, wonach die Zulassung nach einer bestimmten Zeit wieder in Kraft tritt. Insofern entzieht sich die Aufsichtsbehörde dadurch selbst die Möglichkeit, erneut und unter Berücksichtigung der jüngeren Vergangenheit über die betreffende Zulassung zu entscheiden. Anzumerken ist auch, dass der befristete Entzug der Zulassung den Betroffenen sogar härter treffen kann als der unbefristete, nämlich dann, wenn die Frist für die Nicht-Zulassung einen längeren, z.B. mehrere Jahre umfassenden Zeitraum betrifft.

Gerade in jenen Fällen, in welchen nicht alle Sachumstände eindeutig erstellt sind oder – wie vorliegend – im Zeitpunkt des angefochtenen Entscheids noch hängige Verfahren bestanden, rechtfertigt es sich, die Zulassung unbefristet zu entziehen, damit diese gegebenenfalls unter Berücksichtigung *aller* Umstände zu einem späteren Zeitpunkt erneut geprüft werden kann. Die Vorinstanz hat den Grundsatz der Verhältnismässigkeit daher nicht verletzt, indem sie nicht einen befristeten Entzug der Zulassung verfügte.

Die Massnahme des befristeten Zulassungsentzugs stellt vorliegend aber auch *nach* dem Abschluss des Verfahrens im "Fall U." kein geeigneteres Mittel dar als der unbefristete Entzug. Denn angesichts der dem Beschwerdeführer vorzuwerfenden Fehlleistungen (vgl. E. 10) sowie in Berücksichtigung des der Vorinstanz zustehenden Beurteilungsspielraums erscheint es dem Bundesverwaltungsgericht als sinnvoll und zweckkonform, dass ihr die Möglichkeit einer späteren umfassenden Prüfung eines (eventuellen) neuen Zulassungsgesuchs belassen wird.

13.4 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 private Interesse des Beschwerdeführers liegt vorwiegend darin, dass er seine bisherige Tätigkeit als Revisionsexperte uneingeschränkt weiterführen möchte. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Nichtzulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte zwar Auswirkungen auf die Organisation seiner Gesellschaften und seine Tätigkeit als leitender Revisor hat, jedoch nicht von einem faktischen Berufsverbot gesprochen werden kann. Wie die Vorinstanz ausführte, ist der Beschwerdeführer ausschliesslich für die E. AG tätig, welche bereits so reorganisiert worden ist, dass sie die Zulassungsvoraussetzungen für Revisionsunternehmen nach Art. 6 RAG weiterhin und auch ohne persönliche Zulassung des Beschwerdeführers erfüllt. Demnach kann die Gesellschaft ihre Tätigkeit uneingeschränkt weiterführen und der Beschwerdeführer kann sich an Revisionen beteiligen. Der Beschwerdeführer hielt in seiner Beschwerde zwar fest, die Tätigkeit des anderen Revisionsexperten als leitender Revisor bei der E. AG führe dazu, dass gewisse Mandate mit Blick auf die Unabhängigkeitsvorschriften nicht betreut werden könnten. Eine solche Einschränkung ist zwar ohne Weiteres möglich, muss aber im Hinblick auf das zu verwirklichende öffentliche Interesse als zumutbar angesehen werden.

Die privaten Interessen des Beschwerdeführers vermögen vorliegend das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehend wie auch zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu revidierenden Gesellschaften) gründet, nicht zu überwiegen.

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

14.

Zusammenfassend hat die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht die Zulassung als Revisionsexperte unbefristet entzogen, da er die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund i.S.v. Art. 4 Abs. 1 RAG nicht erfüllt. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

15.

In Anbetracht dieses Verfahrensausgangs ist auch das am 10. Mai 2010 vom Beschwerdeführer eingereichte Wiedererwägungsgesuch bezüglich der Zwischenverfügung des Bundesverwaltungsgerichts vom 23. Dezember 2009 (Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde) abzuweisen.

16.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG, Art. 1 ff. des Reglements über Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 4'000.– festgesetzt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 1'500.– ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu überweisen. Eine Parteientschädigung ist nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

17.

Nach Art. 83 Bst. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (BGG, SR 173.110) ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten an das Bundesgericht unzulässig gegen Entscheide über das Ergebnis von Prüfungen und anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung.

Über die Zulässigkeit einer Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen ein Urteil, in dem es im Hinblick auf die Zulassung als Revisionsexperte um die Frage der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit geht, wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst entscheiden. Aus diesen Gründen ist dem nachfolgenden Entscheiddispositiv eine offen formulierte Rechtsmittelbelehrung beizufügen.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Das Wiedererwägungsgesuch des Beschwerdeführers vom 10. Mai 2010 wird abgewiesen.

2.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

3.

Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.– verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 1'500.– ist innert 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde);
- die Vorinstanz (Ref-Nr. Nr. 100'037; Gerichtsurkunde);
- das Eidgenössische Justiz und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler

Marion Spori Fedail

Rechtsmittelbelehrung:

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

Versand: 10. Juni 2010