



Urteil vom 7. Januar 2014

Besetzung

Richterin Eva Schneeberger (Vorsitz),
Richter Jean-Luc Baechler, Richter Stephan Breitenmoser,
Richter Ronald Flury, Richter Francesco Brentani,
Gerichtsschreiberin Beatrice Grubenmann.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwältin Kathrin Teuscher,
Postfach, 8610 Uster,
Beschwerdeführer,

gegen

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

Gegenstand

Verletzung von Sorgfaltspflichten; Verfahren um Erteilung
eines Verweises.

Sachverhalt:**A.**

A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde am (...) durch die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und in das Revisorenregister eingetragen.

Seine Arbeitgeberin, die R._____ AG (nachfolgend: R._____), erhielt am (...) die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen.

Die X._____ ist eine Aktiengesellschaft nach schweizerischem Recht. Ihre Konzernrechnung wird nach den Vorgaben der International Financial Reporting Standards (IFRS) erstellt. Ihre Namenaktien sind seit (...) an der SIX Swiss Exchange (nachfolgend: SIX) kotiert. Seit (...) amtierte die R._____ als Revisionsstelle der X._____, wobei der Beschwerdeführer seit (...) als leitender Revisor für die Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung zuständig war.

Im August 2011 stellte die X._____ fest, dass im Konzernabschluss für das Geschäftsjahr 2010 eine Darlehensschuld um rund Fr. 14 Mio. zu hoch bewertet worden war. Der Fehler führte im Ergebnis dazu, dass die Passivdarlehen insgesamt um 18 % und der Nettoverlust um 57 % zu hoch ausgewiesen wurden. Mit Sanktionsentscheid vom (...) sprach die SIX gegen die X._____ eine Busse von Fr. ... wegen Verletzung der IFRS-Rechnungslegungsvorschriften und des Kotierungsreglements der SIX aus und stellte der Vorinstanz eine Kopie dieses Sanktionsentscheids zu.

In der Folge stellte die Vorinstanz der R._____ verschiedene Fragen und eröffnete anschliessend ein verwaltungsrechtliches Verfahren in Bezug auf eine allfällige Erteilung eines Verweises. Mit Schreiben vom 17. Februar 2012 teilte sie dies dem Beschwerdeführer mit, gab ihm den von ihr bis dahin erstellten Sachverhalt bekannt und gewährte ihm das rechtliche Gehör.

Am 26. März 2012 nahm der Beschwerdeführer zu diesem Schreiben Stellung und legte dar, warum der in Frage stehende Fehler nicht auf eine Verletzung von gesetzlichen Vorschriften durch ihn als leitenden Revisor zurückgeführt werden könne.

Mit Verfügung vom 11. Juni 2012 erteilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer einen schriftlichen Verweis und wies ihn darauf hin, dass sie im Falle weiterer Verstösse die ihm mit Verfügung vom 20. November 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte befristet oder unbefristet entziehen könne.

Zur Begründung führte sie aus, der Konzernabschluss der X._____ für das Geschäftsjahr 2010 habe ein Passivdarlehen und den Jahresverlust um jeweils Fr. 14 Mio. zu hoch ausgewiesen. Der Fehler sei darauf zurückzuführen gewesen, dass die Berechnungsmethode für den Effektivzinssatz und den fortgeführten Anschaffungswert des Darlehens überarbeitet und bei der Berechnung des fortgeführten Anschaffungswerts eine Aufzinsung mit dem effektiven Zinssatz erfolgt, gleichzeitig aber versäumt worden sei, die bezahlten Zinsen vom Aufzinsungsbetrag abzuziehen. Der Beschwerdeführer habe seine Verantwortung als leitender Revisor ungenügend wahrgenommen und damit gegen die anwendbaren gesetzlichen Vorschriften verstossen. Er habe sich Sorgfaltspflichtverletzungen zu Schulden kommen lassen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Pflichten als Revisionsexperte stünden und die Gewähr für eine einwandfreie Prüfungstätigkeit beeinträchtigten. Die Verstösse seien indessen nicht vorsätzlich, sondern fahrlässig erfolgt. Sie seien als mittelschwer und nicht zwingend als grob einzustufen. Nachteilig sei, dass auf Grund der Pflichtversäumnisse eine wesentliche Fehldarstellung in der Jahresrechnung eines börsenkotierten Unternehmens nicht entdeckt worden sei und dass der Beschwerdeführer nach wie vor die Beurteilung durch die Aufsichtsbehörde nicht akzeptiere. Insgesamt rechtfertige es sich daher, ihm einen Verweis zu erteilen.

B.

Gegen diese Verfügung erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 12. Juli 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, die Verfügung sei aufzuheben, und von einem Verweis sowie von der Kostenaufgabe seien abzusehen. Zur Begründung führt er an, die von der Vorinstanz behaupteten Mängel bei der Durchführung der Prüfung betreffen auch die Organisation und internen Vorgaben des Revisionsunternehmens als Ganzes. Deshalb habe R._____ bei M._____, einem ausgewiesenen Experten im Bereich der Wirtschaftsprüfung und ehemaligen Mitglied der Geschäftsleitung einer Konkurrenzfirma, eine Stellungnahme eingeholt zur Frage, ob die Prüfungsplanung, die Risikoeinschätzung, die Zusammensetzung des Prüfungsteams und die Zuteilung der Arbeiten sachgerecht unter Beachtung der massgeblichen rechtlichen

Vorgaben vorgenommen worden seien. Der Experte sei dabei zum Schluss gelangt, dass der Beschwerdeführer seinen Sorgfaltspflichten nachgekommen sei.

Die Vorinstanz werfe dem Beschwerdeführer vor, er hätte das inhärente Risiko zur Jahresabschlussposition "Darlehensschuld" als "significant" und nicht als "elevated" einschätzen müssen. Sie begründe dies damit, dass die betroffene Berechnung zweimal falsch vorgenommen worden sei, was für den Beschwerdeführer ein Warnlicht hätte darstellen sollen. Die Vorinstanz argumentiere, der Umstand, dass weder der "preparer" noch die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin den Fehler entdeckt hätten, zeige, dass die Berechnung deutlich komplexer und das Risiko grösser gewesen seien. Diese ex-post-Betrachtung durch die Vorinstanz sei indessen unzulässig und stehe im Widerspruch zu den Vorgaben nach den International Standards on Auditing (ISA) und den Schweizer Prüfungsstandards (PS). Für die Beurteilung der Risikoeinschätzung sei nur massgebend, was im Zeitpunkt der Prüfung bekannt gewesen sei. Diesbezüglich sei zwar bekannt gewesen, dass die erste Darlehensberechnung nach einer nicht IFRS-konformen Berechnungsmethode vorgenommen worden sei. Die Berechnung an sich sei aber korrekt gewesen. Das Prüfungsteam habe sich dann nicht auf die Ergebnisse der internen Kontrolle abgestützt, sondern der "preparer" habe die Darlehensberechnung selbständig nachgerechnet, wobei ihm leider der gleiche Rechenfehler unterlaufen sei.

Die Vorinstanz werfe dem Beschwerdeführer zudem vor, mit der Zusammensetzung des Teams seien die Zulassungsvoraussetzungen verletzt worden, weil nicht mindestens ein Fünftel der Personen über die entsprechende Zulassung verfügt habe. Dieser Vorwurf sei neu und in Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers erfolgt. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz verlange das Gesetz nicht, dass bei jedem einzelnen Revisionsmandat ein Fünftel der Personen über eine Zulassung verfügen oder ein Fünftel der Arbeitsstunden von derartigen Personen geleistet werden müsse. Der Beschwerdeführer habe keinen Anlass gehabt, an den Kompetenzen seines Teams zu zweifeln. Auch der Experte sei zum Schluss gelangt, dass die Zusammensetzung des Teams sachgerecht gewesen sei und den Vorgaben gemäss ISA und dem R._____ Audit Guide entsprochen habe. Auch die Vorwürfe in Bezug auf die Allokation der Arbeiten seien unberechtigt, insbesondere die Vorwürfe, 83 % der Arbeiten seien durch Personen mit geringer Erfahrung erbracht worden und

der Beschwerdeführer hätte die Revision in grösserem Umfang begleiten und überprüfen müssen.

Die Vorinstanz habe schliesslich das Verfahren nicht mit der nötigen Objektivität geführt. Der Beschwerdeführer habe zusammen mit der R._____ uneingeschränkt mit der Vorinstanz kooperiert, die verlangten Unterlagen geliefert und die gewünschten Auskünfte erteilt. Es sei daher irritierend, dass die Vorinstanz seine sachlichen Ausführungen und das von ihm gewährte Recht zur Stellungnahme im Ergebnis als fehlende Einsicht "strafschärfend" taxiere. Durch die Erteilung eines Verweises würde vor allem sein berufliches Fortkommen stark tangiert. Obwohl ein Verweis die mildeste Sanktionsform darstelle, werde ein Hinweis darauf seinem beruflichen Ansehen gravierend schaden. Die Massnahme sei daher auch unverhältnismässig.

C.

In ihrer Vernehmlassung vom 7. September 2012 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 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, ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]).

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

Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

Die Vorinstanz begründet den dem Beschwerdeführer erteilten Verweis

damit, dieser habe seine Verantwortung als leitender Revisor bei der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung 2010 der X. _____ ungenügend wahrgenommen und damit gegen die anwendbaren gesetzlichen Vorschriften verstossen. Er habe nicht alle unter den gegebenen Umständen notwendigen Massnahmen ergriffen, damit der in Frage stehende Rechenfehler, der zu einer wesentlichen falschen Darstellung geführt habe, entdeckt worden wäre. Insbesondere bei der Einschätzung der Risiken und der Bestimmung des Prüfungsumfangs, der Zusammensetzung des Revisionsteams und der Zuteilung der Arbeiten sowie bei der Wahrnehmung seiner Verantwortung für die Anleitung, Überwachung und Durchführung der Prüfungsarbeiten habe er gegen die anwendbaren Vorschriften verstossen.

Der Beschwerdeführer bestreitet diese Vorwürfe im Einzelnen.

3.

In sachverhaltlicher Hinsicht ist unbestritten, dass im Konzernabschluss der X. _____ für das Geschäftsjahr 2010 ein Passivdarlehen und der Jahresverlust um je Fr. 14 Mio. zu hoch ausgewiesen wurden. Der Fehler war darauf zurückzuführen, dass bei der Berechnung des fortgeführten Anschaffungswerts eine Aufzinsung mit dem effektiven Zinssatz erfolgt, gleichzeitig aber versäumt worden war, die bezahlten Zinsen vom Aufzinsungsbetrag abzuziehen. Der Fehler wurde durch das vom Beschwerdeführer geleitete Prüfungsteam nicht festgestellt.

Umstritten ist dagegen, ob der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang seine Verantwortung als leitender Revisor ungenügend wahrgenommen und damit gegen die anwendbaren gesetzlichen Vorschriften verstossen hat.

4.

Verletzt eine natürliche Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so erteilt ihr die Aufsichtsbehörde einen schriftlichen Verweis (Art. 18 RAG).

4.1 Das Revisionsaufsichtsgesetz definiert nicht, was unter den "gesetzlichen Vorschriften" im Sinne dieser Bestimmung zu verstehen ist. Auch aus der Botschaft ergeben sich diesbezüglich keine weiteren Hinweise.

In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass es sich hierbei um diejenigen Vorschriften des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 210), des Revisionsaufsichtsgesetzes und der Revisionsaufsichtsver-

ordnung vom 22. August 2008 (RAV, SR 221.302.3) handelt, die vom Betroffenen im Zusammenhang mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen zu beachten sind. Als Beispiele aufgeführt werden etwa, wenn ein Mandatsleiter falsche Angaben im Revisionsbericht mache oder bei der Prüfung die von der Vorinstanz vorgeschriebenen Prüfungsstandards nicht beachte (vgl. DANIEL C. PFIFFNER, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar Revisionsrecht [nachfolgend: BSK Revisionsrecht], Basel 2011, N. 5 zu Art. 18 RAG).

Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, haben alle Massnahmen zu treffen, die zur Sicherung der Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen notwendig sind (vgl. Art. 12 Abs. 1 RAG). Aus dieser Gesetzesbestimmung wird gefolgert, dass der Begriff der "Qualität" der Revisionsdienstleistungen (sog. "Audit Quality") eine zentrale gesetzliche Anforderung an die Erbringer von Revisionsdienstleistungen ist (vgl. CORRADO RAMPINI/THOMAS ROHDE, in: BSK Revisionsrecht, a.a.O., N. 3 ff. zu Art. 12 RAG; URS BERTSCHINGER, in: BSK Revisionsrecht, a.a.O., N. 63 zu Art. 1 RAG). Das Gesetz führt einerseits beispielhaft einige Massnahmen auf, die zum Zweck der Qualitätssicherung notwendigerweise ergriffen werden müssen, wobei zwischen unternehmensbezogenen Massnahmen (Art. 12 Abs. 2 RAG) und mandatsbezogenen Massnahmen (Art. 12 Abs. 3 RAG) unterschieden wird (vgl. RAMPINI/ROHDE, a.a.O., N. 4 zu Art. 12 RAG; TREUHANDKAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 2 Abschlussprüfung, Zürich 2009, Ziff. 2.5.4). Um die Qualität zu garantieren, muss sich das Revisionsunternehmen "geeignet" organisieren (vgl. Art. 12 Abs. 2 RAG, unternehmensbezogene Massnahmen). Durch die Organisation muss somit vor allem sichergestellt werden, dass die gesetzlichen und anderweitigen Pflichten der Revisionsstelle eingehalten werden, wobei diese die Organisation der Struktur als auch der Abläufe betrifft (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts sowie zum Revisionsaufsichtsgesetz [nachfolgend: Botschaft RAG], BBl 2004 4070; RAMPINI/ROHDE, a.a.O., N. 12 zu Art. 12 RAG). In Art. 12 Abs. 3 RAG werden einige konkretisierende, aber nicht abschliessende mandatsbezogene Massnahmen aufgeführt, welche die Qualität der Revisionsdienstleistungen sicherstellen sollen (vgl. RAMPINI/ROHDE, a.a.O., N. 14 zu Art. 12 RAG). So verlangt das Gesetz, dass die Zuteilung der Aufgaben sachgerecht erfolgt, dass die Arbeiten überwacht werden, dass die massgebenden Vorschriften und Standards zur Prüfung und zur Unabhängigkeit eingehalten werden und dass eine quali-

fizierte und unabhängige Nachkontrolle der Prüfungsergebnisse erfolgt (vgl. Art. 12 Abs. 3 RAG).

Die anwendbaren Prüfungsstandards, die bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften eingehalten werden müssen, wurden durch die Vorinstanz gestützt auf Art. 12 Abs. 2 Bst. c RAG sowie die Delegationsnormen von Art. 41 RAG und Art. 28 Abs. 2 RAV bestimmt. Demnach müssen Jahres- und Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften mit Sitz in der Schweiz, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, sowohl in Übereinstimmung mit den von der Vorinstanz anerkannten Prüfungsstandards des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) als auch zusätzlich nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft werden (vgl. Art. 2 ff. der Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 [ASV-RAB, SR 221.302.33]). Das Rundschreiben RAB 1/2008 listet in der Folge die einzelnen Standards auf, die unter den Begriffen "Schweizer Prüfungsstandards" und "ausländische Prüfungsstandards" anerkannt werden und von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bei der Revision von Jahres- und Konzernrechnungen eingehalten werden müssen (vgl. RAB-RS 1/2008, Ziff. II und III).

Bei diesen International Standards on Auditing handelt es sich um international anerkannte Grundsätze, welche die Durchführung der Prüfung regeln und vom IAASB herausgegeben wurden. Der IAASB ist weltweit der einzige Normgeber für internationale Prüfungsnormen und fungiert damit als Standardsetter im Bereich der Abschlussprüfung (vgl. DANIEL CHRISTIAN PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich/St. Gallen 2008 [nachfolgend: Pfiffner, Revisionsstelle], Rz. 66 ff.). Die Mitgliedorganisationen des Dachverbands International Federation of Accountants (IFAC), zu welchen die schweizerische Treuhand-Kammer zählt, haben sich dazu verpflichtet, ihre lokalen Grundsätze auf die Vorgaben der IFAC auszurichten und sollten auf die Beachtung der von den Gremien der IFAC erlassenen Normen, insbesondere der ISA, hinwirken. Dies geschieht dadurch, dass sie in äquivalente nationale Standards überführt werden. Die ISA setzen die nationalen Regeln nicht ausser Kraft, vielmehr gehen im Fall von Konflikten zwischen nationalen Normen und den ISA die nationalen Vorschriften vor (vgl. IFAC Handbook [2006], Preface to the International Standards on Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services, Ziff. 3: *"They [i.e. IAASB's Standards] do not override the local laws or regulations that govern the audit of historical financial statements [...] in a particular country required*

to be followed in accordance with that country's national standards."; ISA 200.12: *"In all cases when reasonable assurance cannot be obtained and a qualified opinion in the auditor's report is insufficient in the circumstances for purposes of reporting to the intended users of the financial statements, the ISAs require that the auditor disclaim an opinion or withdraw (or resign) from the engagement, where withdrawal is possible under applicable law or regulation."*; PFIFFNER, Revisionsstelle, a.a.O., Rz. 56, 64 und 70). Die Treuhand-Kammer setzte die ISA für den schweizerischen Berufsstand in Form der Schweizer Prüfungsstandards um. Diese stimmen mit dem englischen Originaltext der ISA, die am 30. Juni 2003 publiziert wurden, überein, wobei gewisse Ergänzungen aufgrund zwingender Bestimmungen des schweizerischen Rechts nötig waren (vgl. PFIFFNER, Revisionsstelle, a.a.O., Rz. 53).

Die Einhaltung dieser Standards führt zur Vermutung, dass die Prüfung mit hoher Qualität durchgeführt worden ist (vgl. BERTSCHINGER, a.a.O., N. 59 zu Art. 1 RAG; DIETER GERICKE/STEFAN WALLER, in: BSK Revisionsrecht, a.a.O., N. 12 zu Art. 755 OR). Ein Verstoss bzw. eine nicht ausreichende Beachtung dieser Standards dagegen kann gegebenenfalls eine Sanktion gestützt auf Art. 18 RAG rechtfertigen (vgl. PFIFFNER, a.a.O., N. 5 zu Art. 18 RAG).

4.2 Die X._____ erstellte die Konzernrechnung 2010 nach den Vorgaben der International Financial Reporting Standards, d.h. einem ausländischen Rechnungslegungsstandard. Die Konzernrechnung wurde daher nach den ISA und zusätzlich nach den Vorgaben der Schweizer Prüfungsstandards der Treuhand-Kammer geprüft (vgl. Art. 3 Abs. 3 ASV-RAB; angefochtene Verfügung E. 2.3).

4.3 Der vom Beschwerdeführer angeführte R._____ Audit Guide stellt eine interne Richtlinie seiner Arbeitgeberin dar, mit welcher diese offenbar teilweise die ISA-Normen konkretisierte. In Bezug auf die Frage, ob der Beschwerdeführer gegen relevante gesetzliche Vorschriften verstossen hat oder nicht, kann dieser rein unternehmensinternen Richtlinie keine selbständige Relevanz zukommen. So dürfte dem Beschwerdeführer kein Vorwurf gemacht werden, wenn er Vorschriften verletzt haben sollte, die nur im R._____ Audit Guide enthalten sind, nicht aber in den ISA. Ebenso wenig könnte die Einhaltung der Vorgaben des R._____ Audit Guide ihn entlasten, wenn er gegen die Normen der ISA oder gegen weiter gehende nationale Vorschriften verstossen haben sollte. Auf die Frage, wie das Verhalten des Beschwerdeführers im Kontext des R._____

Audit Guides zu würdigen ist, braucht daher in der Folge nicht weiter eingegangen zu werden.

4.4 Zu prüfen ist daher, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht eine Verletzung der massgeblichen Normen der internationalen oder schweizerischen Prüfungsstandards oder allfälliger anderer nationaler Gesetzes- oder Verordnungsbestimmungen vorgeworfen hat.

5.

Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, bei der Einschätzung der Risiken und der Bestimmung des Prüfungsumfangs habe er das inhärente Risiko zur Position "Darlehen" als "elevated" eingeschätzt und den Umfang der Prüfungshandlungen entsprechend als "medium" angegeben. Richtig wäre aber die Einschätzung "significant" gewesen. Dies deshalb, weil bereits die ursprüngliche Berechnung nicht korrekt gewesen sei, weil es sich um eine komplexe Berechnung gehandelt habe und weil die Darlehenssumme um Fr. 14 Mio. zu hoch ausgewiesen worden sei, womit die von R._____ für die Prüfung der Konzernrechnung der X._____ festgelegte Wesentlichkeitsgrenze von Fr. 2.2 Mio. klar überschritten worden sei. Der Umstand, dass die Konzernrechnung der X._____ einen erheblichen Fehler enthalten habe, der durch die Prüfer nicht entdeckt worden sei und zu einer wesentlichen Falschdarstellung geführt habe, mache deutlich, dass die Risikoeinschätzung nicht korrekt erfolgt sei. Aufgrund der zu optimistischen Risikoeinschätzung habe der Beschwerdeführer kein angemessenes Prüfungsvorgehen geplant und keine ausreichende Prüfungssicherheit erlangt.

Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, gemäss ISA 200 müsse der Abschlussprüfer hinreichende Sicherheit darüber erlangen, dass der Abschluss keine wesentliche falsche Darstellung enthalte. Dies sei kein absoluter Grad an Sicherheit, sondern das Risiko müsse auf ein vertretbar niedriges Mass reduziert werden. Die ISA-Normen gingen von einer arbeitsteiligen Durchführung der Prüfung aus, wobei der leitende Revisor die ultimative Verantwortung für die Durchführung und Qualität der Prüfung trage. Aufgrund der offenen Formulierungen dieser Standards komme dem "professional judgment" des leitenden Revisors ein grosses Gewicht zu. Die staatlich zugelassenen Revisionsunternehmen konkretisierten die ISA-Normen teilweise durch interne Richtlinien, wie den R._____ Audit Guide. Dennoch verbleibe dem leitenden Revisor ein Ermessensspielraum in Bezug auf die Fragen, welche Prüfungshandlungen notwendig und durch wen sie vorzunehmen seien. Die Vorinstanz

gehe zu Unrecht davon aus, dass die angewandte Bewertungsmethode "amortized cost/effective interest rate" eine komplexe Berechnung darstelle und damit ein inhärentes Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung beinhalte. Im konkreten Fall habe eine vorzeitige Rückzahlungsmöglichkeit bestanden, welche zusätzlich habe berücksichtigt werden müssen. Die Berechnung sei zwar nicht trivial, aber auch nicht besonders komplex gewesen. Da es sich bei der X. _____ um eine Investmentgesellschaft handle, sei in der Prüfungsplanung vorgesehen worden, den Fokus auf die Bewertung und Existenz der einzelnen Investitionen zu richten. Daneben hätten die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften und die von der X. _____ durchgeführten Kontrollen überprüft werden sollen. Zusätzlich habe das Prüfungsteam detaillierte Prüfungen von grossen und ungewöhnlichen Posten durchführen sollen. Der Beschwerdeführer als leitender Revisor habe bei der Planung im Rahmen von regelmässigen Sitzungen mitgewirkt. Der Experte habe diese Planung als sachgerecht und im Einklang mit den Vorgaben nach ISA/PS 300 erachtet.

Der Beschwerdeführer bringt vor, die in Bezug auf das fragliche Darlehen vorgesehenen Prüfungshandlungen wären geeignet gewesen, selbst einem als "significant" eingestuften Risiko Rechnung zu tragen, weshalb es irrelevant sei, ob die Einstufung als "elevated" oder als "significant" erfolgt sei. Die Vorinstanz argumentiere, der Umstand, dass weder der "preparer" noch die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin den Fehler entdeckt hätten, zeige, dass die Berechnung deutlich komplexer und das Risiko grösser gewesen seien. Diese ex-post-Betrachtung durch die Vorinstanz sei indessen unzulässig; für die Beurteilung der Risikoeinschätzung sei nur massgebend, was im Zeitpunkt der Prüfung bekannt gewesen sei. Diesbezüglich sei zwar bekannt gewesen, dass die erste Darlehensberechnung nach einer nicht IFRS-konformen Berechnungsmethode vorgenommen worden sei. Die Berechnung an sich sei aber korrekt gewesen.

5.1 Bei der Planung der Prüfung muss der Prüfer die inhärenten Risiken und Kontrollrisiken einschätzen (vgl. PS 300) und einen vertretbaren Schwellenbetrag für die Wesentlichkeit festlegen (vgl. PS 320), um gestützt darauf zu bestimmen, auf welche Weise er hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen will, aus denen er seine Schlussfolgerungen ziehen kann. Das inhärente Risiko bezeichnet das Risiko, dass eine bestimmte Abschlussposition Fehlaussagen enthält; das Kontrollrisiko dagegen ist das Risiko, dass eine Fehlaussage einer bestimmten Abschlussposition durch das Rechnungswesen-System und die

interne Kontrolle nicht verhindert bzw. nicht aufgedeckt wurde. Dementsprechend ist das inhärente Risiko bei komplexen Berechnungen oder unsicheren Bewertungen vergleichsweise höher (vgl. ISA 200.A37 f.). Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist daher insbesondere auch von der Grösse des Postens abhängig (vgl. PS 320). "Hinreichend" ist das Mass für den Umfang der Prüfungsnachweise; "angemessen" ist das Mass für ihre Qualität und ihre Relevanz in Bezug auf die Verlässlichkeit einer Aussage im Abschluss. Üblicherweise stellt der Abschlussprüfer auf Prüfungsnachweise ab, die zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen, und er prüft nicht sämtliche verfügbaren Informationen, sondern zieht seine Schlussfolgerungen gestützt auf Stichproben (vgl. PS 500).

Der Entscheid darüber, in welcher Weise ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt werden können, ist somit ein eigentlicher Ermessensentscheid. Er basiert auf Einschätzungen, bezüglich derer der Abschlussprüfer einen relativ grossen Beurteilungsspielraum hat (*"The assessment of risks is a matter of professional judgment, rather than a matter capable of precise measurement."* [ISA 200.A32]), und beinhaltet ein eigentliches Entschliessungsermessen bezüglich Art, Zeitpunkt und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen (vgl. PS 200.10 Bst. a).

Bei der Beantwortung der Frage, ob dem Beschwerdeführer allenfalls eine Verletzung gesetzlicher Vorschriften im Sinne von Art. 18 RAG vorzuwerfen ist, hat die Vorinstanz diese Beurteilungs- und Ermessensspielräume zu respektieren. Nur wo diese überschritten worden sein sollten, kann dem Beschwerdeführer eine im Sinne von Art. 18 RAG aufsichtsrechtlich relevante Sorgfaltspflichtverletzung vorgeworfen werden.

5.2 Im vorliegenden Fall scheint die Vorinstanz diesen Beurteilungs- und Ermessensspielräumen nur ungenügend Rechnung getragen zu haben. Wenn sie geltend macht, der Beschwerdeführer habe das inhärente Risiko zur Position "Darlehen" zu Unrecht als "elevated" eingeschätzt und den Umfang der Prüfungshandlungen entsprechend als "medium" angegeben, richtig wäre aber die Einschätzung "significant" gewesen, so legt sie nicht dar, inwiefern der Beschwerdeführer dabei nicht nur einen – ihrer Auffassung nach – falschen, sondern einen geradezu nicht vertretbaren Entscheid getroffen und damit den ihm zustehenden Beurteilungsspielraum überschritten hat.

Auch sind ihre Argumente dafür, warum die Risikoeinschätzung durch das Prüfungsteam unzutreffend gewesen sei, teilweise unlogisch, wie der Beschwerdeführer zu Recht rügt. Dass die Darlehenssumme im Ergebnis um Fr. 14 Mio. zu hoch ausgewiesen wurde, ist ein Umstand, der im Zeitpunkt der Prüfungsplanung gerade eben noch nicht bekannt war. Es ist daher logisch unzulässig, diese Diskrepanz in Bezug zu der – vom Prüfungsteam selbst festgelegten – Wesentlichkeitsgrenze von Fr. 2.2 Mio. zu setzen und darin ein Indiz zu sehen, das für den leitenden Revisor ein "Warnlicht" hätte darstellen sollen. Das gleiche gilt für den Umstand, dass auch der "preparer" die Darlehenssumme falsch berechnete und die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin dies nicht bemerkte: Auch dies war im Zeitpunkt der Prüfungsplanung natürlich noch nicht bekannt, weshalb dem Beschwerdeführer nicht vorgeworfen werden kann, er hätte daraus auf ein höheres Risiko schliessen müssen.

Vor allem aber rügt der Beschwerdeführer zu Recht, dass die Vorinstanz nicht substantiiert dargelegt hat, welche Konsequenzen eine höhere Risikoeinschätzung in Bezug auf die geplanten Prüfungshandlungen hätte haben müssen. Der Beschwerdeführer sowie der Verfasser des von ihm eingereichten Privatgutachtens führen aus, zur Prüfung des fraglichen Darlehens sei eine unabhängige Berechnung geplant gewesen. Selbst wenn das Risiko als "significant" eingestuft worden wäre, wäre diese Prüfungshandlung angemessen gewesen, weshalb es irrelevant sei, ob die Einstufung als "elevated" oder als "significant" erfolgt sei. Die Vorinstanz hat nicht dargetan, inwiefern eine höhere Risikoeinschätzung konkrete Auswirkungen in Bezug auf die geplanten Prüfungshandlungen hätte haben müssen. Die Argumentation des Beschwerdeführers erscheint daher als schlüssig.

Als Zwischenergebnis ist somit davon auszugehen, dass die in der Prüfungsplanung vorgesehene unabhängige Berechnung des fraglichen Darlehens eine dem inhärenten Risiko angemessene und sachgerechte Prüfungshandlung darstellte. Soweit die Vorinstanz dem Beschwerdeführer eine rechtlich relevante Sorgfaltspflichtverletzung bei der Risikoeinschätzung und bei der Planung der Prüfungshandlungen vorwirft, kann ihr daher nicht gefolgt werden.

5.3 Bei diesem Zwischenergebnis kann in antizipierter Beweiswürdigung daher darauf verzichtet werden, die vom Beschwerdeführer zu den Fragen der Komplexität der Bewertungsmethode, der Einschätzung der Risi-

ken und der Angemessenheit der Prüfungsplanung angerufenen Zeugen einzuvernehmen.

6.

Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer des Weiteren vor, die Zuteilung der Arbeiten zur Prüfung des Darlehens sowie der hohe Anteil der durch unerfahrene Mitarbeitende geleisteten Stunden seien dem Mandat nicht angemessen gewesen. Das Revisionsteam habe aus dem Beschwerdeführer als leitendem Revisor, einem im Rang eines "senior" als "preparer" tätigen Mitarbeiter, einer Assistentin sowie einer im Rang eines "manager" als "reviewer" tätigen Mitarbeiterin bestanden. Ausser dem leitenden Revisor habe keine dieser Personen über eine Zulassung durch die Aufsichtsbehörde verfügt. Von den auf dem Mandat insgesamt geleisteten rund 910 Stunden seien 83 % durch den "senior" oder die Assistentin und damit durch Personen mit lediglich 2.5 bzw. 1.5 Jahren Erfahrung in der Wirtschaftsprüfung geleistet worden. An den beiden Tagen, an denen die relevanten Prüfungshandlungen durchgeführt worden seien, habe der leitende Revisor lediglich je 1.5 Stunden als Aufwand gebucht, was eindeutig zu wenig gewesen sei. Die Mitarbeiterin im Rang eines "manager" sei als "reviewer" tätig gewesen und habe die Prüfungshandlungen des "preparer" und der Assistentin durchgesehen. Gemäss R. _____ Audit Guide dürfe sie den leitenden Revisor lediglich unterstützen, nicht aber ersetzen. Es sei nicht nachgewiesen, dass die mit den entsprechenden Prüfungshandlungen betrauten Personen über das erforderliche Spezialistenwissen bezüglich der Aufzinsungsproblematik verfügt hätten, und wenn, so sei nicht nachvollziehbar, warum sie den Berechnungsfehler nicht entdeckt hätten, zumal der Beschwerdeführer selbst geltend gemacht habe, es handle sich nicht um eine komplexe Berechnung. Der leitende Revisor sei für die Anleitung, Überwachung und Durchführung des Auftrages und damit auch für die Durchsicht der Arbeiten der anderen Mitglieder des Revisionsteams verantwortlich. Er habe aber lediglich 41 Stunden bzw. 4.5 % der gesamthaft rapportierten Stunden erbracht. Nur 6 % der Stunden seien durch zugelassene Revisionsexperten erbracht worden. Zur Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen für Revisionsunternehmen müsse aber mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt seien, über die entsprechende Zulassung verfügen. Diese Vorgabe sei im vorliegenden Fall deutlich unterschritten worden, obwohl gerade bei Publikumsgesellschaften und komplexeren Mandaten zu erwarten sei, dass diese Mindestvorgabe eingehalten werde. Eine umfassendere Beteiligung des leitenden

Revisors hätte zu einer Aufdeckung der wesentlichen Falschdarstellung in der Konzernrechnung führen können.

Der Beschwerdeführer macht demgegenüber geltend, der Vorwurf, er habe sich bei der Prüfung wenig beteiligt und eine umfassendere Beteiligung seinerseits hätte zur Aufdeckung der wesentlichen Falschdarstellung führen können, sei unbegründet. Aus den Unterlagen gehe hervor, dass er während der Planung, der Definition der Prüfungsstrategie und bei der Besprechung und Lösung von "significant matters" laufend in die Prüfung involviert gewesen sei. Es hätten zahlreiche formelle und informelle Kontakte mit dem Prüfungsteam und verantwortlichen Personen der X._____ stattgefunden. In Bezug auf das fragliche Darlehen habe er die Diskussion mit dem Management und dem Verwaltungsrat geführt. Weder die ISA noch der R._____ Audit Guide sähen vor, dass der leitende Revisor alle Arbeitspapiere durchsehen und die Berechnung des Darlehens selbst überprüfen oder reviewen müsse. Er habe jedoch sicherstellen müssen, dass ein Review stattgefunden und damit das "Vier-Augen-Prinzip" eingehalten worden seien. Diese Vorgaben seien, wie vom Experten bestätigt, allesamt eingehalten worden. Es treffe nicht zu, dass eine umfassendere Beteiligung seinerseits zur Aufdeckung der wesentlichen Falschdarstellung geführt hätte. Dass der von der X._____ gemachte Rechnungsfehler nicht bemerkt worden sei, sei darauf zurückzuführen, dass der "preparer" die Berechnung zwar unabhängig nachgerechnet, jedoch zufällig ebenfalls vergessen habe, die bezahlten Zinsen in Abzug zu bringen. Dies sei für einen derart qualifizierten Mitarbeiter eine ungewöhnliche, einmalige Flüchtigkeit, die nicht zu erwarten gewesen sei.

Sinngemäss stellt sich der Beschwerdeführer somit auf den Standpunkt, der in Frage stehende Fehler durch seinen Mitarbeiter sei derart unwahrscheinlich gewesen, dass er auch dann nicht bemerkt worden wäre, wenn der leitende Revisor selbst sich in grösserem Ausmass an der Prüfung beteiligt hätte, da er auch dann nicht persönlich alle Arbeitspapiere durchgesehen und alle Berechnungen selbst überprüft hätte.

6.1 Im Rahmen der vorinstanzlichen Vorabklärung legte R._____ in ihrem Schreiben vom 16. Januar 2012 die Antworten des Engagement Teams auf verschiedene Fragen der Vorinstanz dar. Zu den Umständen, wie sich der fragliche Fehler ereignet hatte, führte sie aus:

"Management's calculation split the amortization expense into components (cash interest, payment in kind interest and the amortization of the capital-

ized transaction costs) as this is how Q._____ books the expense in the trial balance. When the Q._____ calculated the components however, they incorrectly included cash interest both as a separate expense item and also as an embedded part of the amortization expense, resulting in an overstatement of the borrowings and interest expense. This was not detected during management's review of the calculation.

In order to be able to compare with the detailed bookings in the trial balance, we recalculated the amortized cost and interest expense. Rather than calculate the aggregate amortization we also tried to split the amount up in order to compare with management's calculation. Unfortunately our recalculation contained the same error as management's calculation and we did not identify that this was the case. ...

The team was aware that the calculation methodology used by the client was not straightforward, however we felt that it arrived at the correct borrowings balance.

Unfortunately we had a logical error in our own calculation which was not detected by the audit team. We performed a recalculation of the amortized cost balance and interest expense in a way that split out the various components of the interest expense. This more complex approach led to the error in our calculation..."

6.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, gemäss Prüfungsplanung sei eine unabhängige Berechnung des Darlehens vorgesehen gewesen, was auch nach seiner – und nach Auffassung des Verfassers des vom Beschwerdeführer eingereichten Privatgutachtens – die sachgerechte und dem Risiko entsprechende Prüfungshandlung gewesen wäre. Aus der zitierten Sachverhaltsdarlegung des Prüfungsteams geht nun aber hervor, dass der "preparer" eben gerade nicht eine selbständige, unabhängige Berechnung des Darlehens – nach der üblichen "straightforward" Methode – vorgenommen hatte, sondern dass er der fehlerhaften Berechnungsweise der X._____ gefolgt war. Dass ihm in der Folge der gleiche Fehler unterlief wie der X._____, war somit weder ein Flüchtigkeitsfehler noch ein unwahrscheinlicher Zufall, wie der Beschwerdeführer behauptet, sondern vielmehr die Verwirklichung des für eine nicht unabhängige Nachberechnung typischen inhärenten Risikos; der Fehler war offenbar darauf zurück zu führen, dass der betreffende Mitarbeiter die komplizierte Berechnungsweise der X._____ nicht verstand und den darin enthaltenen logischen Fehler nicht erkannte. Hätte der Beschwerdeführer selbst sich in grösserem Ausmass an der Prüfung beteiligt, so wäre er als Ansprechpartner zur Verfügung gestanden, als der "preparer" vor dem Entscheid stand, ob er dieser ungewöhnlichen und komplizierten Berechnungsweise folgen sollte oder nicht, oder er hätte jedenfalls bei der Über-

wachung der Arbeit des "preparer" feststellen müssen, dass dieser gar nicht die angeordnete unabhängige Berechnung vorgenommen hatte.

6.3 Als Zwischenergebnis ist daher davon auszugehen, dass unter diesen Umständen nicht zu beanstanden ist, wenn die Vorinstanz davon ausgegangen ist, es bestehe ein adäquater Kausalzusammenhang zwischen einer ungenügenden Überwachung bzw. dem Ausmass der Beteiligung des Beschwerdeführers selbst und der Nichtentdeckung der wesentlichen Falschdarstellung in der Jahres- und Konzernrechnung 2010 der X._____.

7.

Der Beschwerdeführer macht geltend, er habe diese Überwachungsaufgabe zulässigerweise an die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin delegieren dürfen. Die ISA-Normen sähen keine "benchmarks" bezüglich dem zeitlichen Engagement des leitenden Revisors vor. Dies sei seinem "professional judgment" überlassen. R._____intern werde vom leitenden Revisor ein zeitliches Engagement von 4-7 % der geleisteten Stunden gefordert, was im vorliegenden Fall eingehalten worden sei. Die ISA-Normen gingen von einer arbeitsteiligen Durchführung der Prüfung durch ein Revisionsteam aus, wobei der leitende Revisor die ultimative Verantwortung trage. Aufgrund der offenen Formulierungen dieser Standards habe der leitende Revisor einen Ermessensspielraum auch in Bezug auf die Frage, durch wen welche Prüfungshandlungen vorzunehmen seien. R._____ konkretisiere in ihrem R._____ Audit Guide, wie das Team jeweils zusammensetzen sei. Der Vorwurf, mit der Zusammensetzung des Teams seien die Zulassungsvoraussetzungen verletzt worden, weil nicht mindestens ein Fünftel der Personen über die entsprechende Zulassung verfügt habe, sei neu und in Verletzung des rechtlichen Gehörs des Beschwerdeführers erfolgt. Entgegen der Ansicht der Vorinstanz verlange das Gesetz nicht, dass bei jedem einzelnen Revisionsmandat ein Fünftel der Personen über eine Zulassung verfüge oder ein Fünftel der Arbeitsstunden von derartigen Personen geleistet werden müsse. Es sei unstatthaft, aus einer fehlenden Zulassung zu schliessen, dass es sich um unerfahrene oder unqualifizierte Prüfer handle. Vielmehr seien Kenntnisse von IFRS bzw. der ISA sowie Industrieerfahrung entscheidend. Die von ihm zusammengesetzten Teammitglieder seien ausgewiesene Spezialisten mit mehrjähriger Erfahrung. Die im Rang eines "manager" tätige Mitarbeiterin ("reviewer") verfüge über einen Bachelor of Business Administration, sei Inhaberin des kanadischen Wirtschaftsprüferdiploms und weise 8 Jahre Erfahrung in der Prüfung derartiger Mandate auf. Der nicht

entdeckte Fehler sei in keinem spezifischen Konnex zum schweizerischen Recht gestanden, weshalb es für die Fallbeurteilung irrelevant sei, dass sie nicht als Revisionsexpertin zugelassen sei. Der im Rang eines "senior" tätige Mitarbeiter ("preparer") verfüge über einen Bachelor of Science in Economics und einen Master of Science in International Business und weise eine mehrjährige Erfahrung in der Wirtschaftsprüfung im Bereich Banken/Asset Management auf. Im fraglichen Zeitpunkt sei er in der Ausbildung zum eidgenössisch diplomierten Wirtschaftsprüfer gestanden, welche er im Jahr 2011 abgeschlossen habe, sowie in der Ausbildung zum CFA-Finanzmathematiker. Die Assistentin habe ihrerseits über 8 Jahre Erfahrung in Wirtschaftsprüfung verfügt. Der Beschwerdeführer habe keinen Anlass gehabt, an den Kompetenzen seines Teams zu zweifeln. Auch der Verfasser des von ihm eingereichten Gutachtens sei zum Schluss gelangt, dass die Zusammensetzung des Teams sachgerecht gewesen sei und den Vorgaben gemäss ISA und dem R. _____ Audit Guide entsprochen habe. Der Vorwurf, 83 % der Arbeiten seien durch Personen mit geringer Erfahrung erbracht worden, sei unberechtigt. Der Vorinstanz sei bei der Auswertung der Stunden ein Rechnungsfehler unterlaufen, weshalb sie in Bezug auf die Allokation der Arbeiten von einer falschen Sachlage ausgegangen sei. Tatsächlich hätten Partner und Manager zusammen 17 %, "seniors" 33 % und Assistenten 50 % der insgesamt 909 registrierten Stunden geleistet. Diese Arbeitsallokation habe den Vorgaben gemäss ISA bzw. PS sowie dem R. _____ Audit Guide entsprochen, was auch der Experte bestätige.

7.1 Auch bezüglich der Zusammensetzung des Prüfungsteams und der Verteilung der Arbeiten gilt, dass die relevanten Bestimmungen der internationalen und der schweizerischen Prüfungsstandards keine konkreten Vorschriften zur Frage enthalten, über welche Ausbildung oder Erfahrung welche Teammitglieder verfügen müssen und welche Arbeiten wem delegiert werden dürfen. Sie sehen zwar vor, dass Arbeiten jenen Mitarbeitern zugewiesen werden müssen, die den Grad an fachlicher Ausbildung und Können haben, welcher im Einzelfall erforderlich ist (vgl. PS 220.C). Der leitende Revisor ist dabei verantwortlich für die Anleitung, Überwachung und Durchführung des Auftrages (vgl. ISA 220.15; PS 220.G).

Die massgeblichen Prüfungsstandards gestehen dem leitenden Revisor daher auch diesbezüglich einen erheblichen Ermessensspielraum zu. Wo genau die Grenze dieses Ermessensspielraums verläuft, hat die Vorinstanz nicht dargetan. Insofern ist nicht nachvollziehbar, inwiefern der Beschwerdeführer bei der Zusammensetzung des Prüfungsteams und der

Verteilung der Arbeiten diesbezüglich relevante Bestimmungen der Prüfungsstandards verletzt haben sollte.

7.2 Zu prüfen ist indessen, ob sich aus Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG eine konkrete gesetzliche Vorgabe für die Zusammensetzung des Prüfungsteams und die Verteilung der Arbeiten ergibt, wie dies die Vorinstanz geltend macht.

7.2.1 Diesbezüglich rügt der Beschwerdeführer vorab, der Vorwurf, mit der Zusammensetzung des Teams sei die Zulassungsvoraussetzung von Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG verletzt worden, sei neu und in Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör erfolgt.

Der Anspruch auf rechtliches Gehör (vgl. Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101], Art. 30 Abs. 1 VwVG) beinhaltet unter anderem das Recht der Parteien, vor Erlass einer Verfügung angehört zu werden. Dieser Anspruch steht den Betroffenen primär in Bezug auf die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts zu. Nach konstanter bundesgerichtlicher Praxis haben die Parteien hingegen grundsätzlich keinen Anspruch darauf, auch zu Fragen der Rechtsanwendung vorgängig angehört zu werden (vgl. BGE 114 Ia 97 E. 2.a, mit Hinweisen). Nebst der Frage der Rechtsanwendung ist vom Anhörungsanspruch auch die Frage der Beweiswürdigung ausgenommen (vgl. BERNHARD WALDMANN/JÜRIG BICKEL, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich 2009, N. 19 zu Art. 30 VwVG). Eine vorgängige Orientierung und Äusserung in Bezug auf die rechtliche Würdigung ist allerdings dann geboten, wenn diese für die Parteien völlig überraschend ist (vgl. PATRICK SUTTER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, Zürich/St. Gallen 2008, N. 1 zu Art. 30 VwVG), etwa wenn ein Entscheid auf eine Rechtsnorm gestützt werden soll, welche im bisherigen Verfahren nicht herangezogen worden ist (vgl. BGE 128 V 272 E. 5b/bb, mit Hinweisen), oder wenn sich die Rechtslage im Verlauf des Verfahrens geändert hat (vgl. BGE 129 II 497 E. 2.2).

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall kaum gegeben. Dass die Vorinstanz die Rechtsauffassung vertritt, dass sich die Bestimmung von Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG auch auf die Arbeitsverteilung bei einzelnen Mandaten auswirkt, war bereits vor dem Erlass der vorliegend angefochtenen Verfügung allgemein bekannt (vgl. die Homepage der Vorinstanz <http://www.revisionsaufsichtsbehörde.ch> > Dienstleistungen > Häufige

Fragen > Anforderungen an Revisionsunternehmen > Einhaltung der 20%-Klausel; FRANK SCHNEIDER, Zulassung von Revisionsunternehmen – Revisionswesen im Wandel, in: Mathis/Nobs [Hrsg.], Jahrbuch zu Treuhand und Revision 2008, Zürich 2008, S. 241 f.).

Hinzu kommt, dass eine allfällige Verletzung seines Anspruchs auf rechtliches Gehör ohnehin als geheilt zu betrachten wäre, nachdem der Beschwerdeführer im vorliegenden Beschwerdeverfahren Gelegenheit hatte, sich zu dieser Frage zu äussern.

7.2.2 Das Revisionsaufsichtsgesetz sieht vor, dass Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, einer besonderen Zulassung bedürfen und unter staatlicher Aufsicht stehen (vgl. Art. 7 Abs. 1 RAG). Eine der Voraussetzungen für diese Zulassung ist, dass mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung der betreffenden Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die Zulassung als Revisionsexperten verfügt (vgl. Art. 9 Abs. 1 Bst. a RAG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG).

Die Einhaltung dieser 20 %-Regel wird im Rahmen der erstmaligen Zulassung eines Revisionsunternehmens als Revisor oder Revisionsexperte nach Köpfen berechnet. Die Aufsichtsbehörde überprüft die Einhaltung dieser Bestimmung spätestens im Rahmen der erneuten Zulassung des Revisionsunternehmens nach Ablauf der auf fünf Jahre befristeten Zulassung (vgl. BERTSCHINGER, a.a.O., N. 12 zu Art. 6 RAG). Die Revisionsunternehmen müssen die Mitarbeiterplanung darauf ausrichten, dass trotz Abgängen von Personal die Quoren gemäss Art. 6 Abs. 1 Bst. a und b RAG eingehalten werden, und müssen dann, wenn ein erforderliches Quorum nicht mehr erfüllt ist, eine Meldung an die Vorinstanz vornehmen (vgl. Art. 15 Abs. 3 RAG und Art. 13 Abs. 1 RAV).

Das Gesetz sieht nicht ausdrücklich vor, dass die 20 %-Regel in Bezug auf jede einzelne Revisionsdienstleistung eingehalten werden muss. In der Literatur wird denn auch davon ausgegangen, dass dieses Verhältnis lediglich im Durchschnitt der über einen gewissen Zeitraum erbrachten Revisionsdienstleistungen gegeben sein müsse. So wird etwa ausgeführt, die Bestimmung eines Zeitraums für die Prüfung der Einhaltung der 20 %-Regel stehe im Ermessen der Aufsichtsbehörde (vgl. BERTSCHINGER, a.a.O., N. 12 zu Art. 6 RAG). Ebenso wird die Auffassung vertreten, der massgebliche Zeitraum betrage ein Kalenderjahr (vgl. FRANK SCHNEIDER/SÉBASTIEN DERADA, Erneuerung der Zulassung von Revisionsunter-

nehmen, in: Der Schweizer Treuhänder 2011/10, S. 791). An anderem Ort wird die Meinung vertreten, dass spätestens im Rahmen der erneuten Zulassung des Revisionsunternehmens nach Ablauf der auf fünf Jahre befristeten Zulassung zu überprüfen sei, ob 20 % aller im Bereich der gesetzlichen Revision geleisteten Stunden auch von Personen mit einer entsprechenden Zulassung erbracht worden seien (vgl. SCHNEIDER, a.a.O., S. 241).

7.2.3 Der Beschwerdeführer macht an sich zu Recht geltend, dass Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG in den Kontext der Zulassungsvoraussetzungen gehört, welche sich an das Revisionsunternehmen richten und nicht direkt an den individuellen leitenden Revisor, der ein konkretes Mandat betreut. Auch kann im vorliegenden Verfahren offen gelassen werden, ob diese Gesetzesbestimmung zwingend verlangt, dass ein Revisionsunternehmen anlässlich der erneuten Zulassung nach Ablauf von fünf Jahren aufgrund der für Revisionsdienstleistungen abgerechneten Stunden nachweisen können muss, dass einen Mindestanteil von 20 % für die Arbeit von Personen mit entsprechender Zulassung verrechnet worden ist. Aus der Botschaft RAG geht indessen klar hervor, dass der Gesetzgeber mit dieser Bestimmung ein Mindestverhältnis zwischen Fachleuten und anderen Mitarbeitern festlegen wollte, das eine angemessene fachliche Anleitung derjenigen Personen sicherstellen sollte, die als Nichtfachleute zu einer bestimmten Revisionsdienstleistung beitragen (vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4064). Insofern ergibt sich aus Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG doch jedenfalls indirekt zumindest ein ungefährender Durchschnitts- bzw. eine Art Normalwert für ein angemessenes Verhältnis zwischen zugelassenen Revisionsexperten und anderen Mitarbeitern innerhalb eines Prüfungsteams bei der Revision von Publikumsgesellschaften.

7.2.4 Zwar liegt es in der Natur von Normal- oder Durchschnittswerten, dass Abweichungen möglich und zulässig sein müssen. Je grösser die Abweichung vom Normalwert, desto grösser ist aber der Erklärungsbedarf, warum das konkrete Mandat eine entsprechend unterdurchschnittliche Schwierigkeit aufgewiesen habe, welche die geringere Anleitung oder Überwachung durch den zugelassenen Revisionsexperten im Einzelfall dennoch als angemessen erscheinen liesse. Wird in einem konkreten Einzelfall dieser Normal- oder Durchschnittswert erheblich unterschritten, obwohl keine hinreichenden Anhaltspunkte für einen entsprechend unterdurchschnittliche Schwierigkeit des Mandats vorliegen, und ist diese ungenügende Anleitung oder Überwachung durch den leitenden Revisor adäquat kausal dafür, dass eine wesentliche Falschdarstellung nicht ent-

deckt wird, so kann dies eine Verletzung der beruflichen Sorgfaltspflicht darstellen.

7.3 Der Sachverhalt in Bezug auf die fachliche Qualifikation der Mitglieder des Revisionsteams ist im Wesentlichen unbestritten. Aufgrund der entsprechenden Belege in den Akten ist auch erstellt, wie gross der zeitliche Anteil der einzelnen Teammitglieder an der Prüfung war:

Die auf dem Mandat rapportierten 909.9 Stunden verteilen sich – in sehr ungleichmässiger Weise – auf insgesamt 18 Personen. Davon leistete der leitende Revisor selbst 41.2 Stunden bzw. 4.5 % der Stunden. Der "quality review partner", ebenfalls ein zugelassener Revisionsexperte, erbrachte 13 Stunden oder 1.4 %, sowie ein weiterer Partner 0.5 Stunden. 94 Stunden wurden für die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin verbucht sowie 2.5 Stunden für zwei weitere Personen im Rang eines "senior manager", insgesamt somit 10.6 %. Der "preparer" erbrachte 290 Stunden und ein weiterer "senior" 13.1 Stunden, zusammen somit 33 %. Die übrigen Stunden fallen auf Assistenten sowie 3 Stunden auf einen "director".

In der angefochtenen Verfügung ging die Vorinstanz irrtümlich davon aus, dass die Assistentin nur über 1.5 Jahre Erfahrung in der Wirtschaftsprüfung verfügt habe. Auf entsprechende Rüge hin wurde dieser Irrtum in der Vernehmlassung bereinigt, und bei dieser Mitarbeiterin sind zusätzlich 6 Jahre Berufserfahrung in der Wirtschaftsprüfung in Russland zu berücksichtigen. Auch führte die Vorinstanz in der Verfügung aus, der Anteil der als "reviewer" tätigen Mitarbeiterin habe lediglich 1.4 % betragen. Richtig ist indessen ein Anteil von 10 %; der Anteil von 1.4 % fällt auf den "quality review partner", der ebenfalls ein zugelassener Revisionsexperte ist.

7.4 Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, es sei nicht korrekt, beim Vergleich mit dem Normal- bzw. Durchschnittswert von 20 % die von der als "reviewer" eingesetzten Mitarbeiterin im Rang eines "manager" geleisteten Arbeitsstunden nicht zu berücksichtigen. Diese Mitarbeiterin verfüge über einen Bachelor of Business Administration, sei Inhaberin des kanadischen Wirtschaftsprüferdiploms und weise 8 Jahre Erfahrung in der Prüfung derartiger Mandate auf. Ihr Diplom sei faktisch gleichwertig mit einem schweizerischen Wirtschaftsprüferdiplom; es könne von der Vorinstanz lediglich deshalb nicht anerkannt werden, weil Kanada keinen diesbezüglichen Staatsvertrag mit der Schweiz abgeschlossen habe und kein Gegenrecht halte. Der nicht entdeckte Fehler sei in keinem spezifischen Konnex zum schweizerischen Recht gestanden,

weshalb es für die Fallbeurteilung irrelevant sei, dass die als "reviewer" tätige Mitarbeiterin nicht als Revisionsexpertin zugelassen sei.

Mit dieser Argumentation hinterfragt der Beschwerdeführer indessen faktisch die gesetzliche Regelung von Art. 4 und Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG und setzt sein Ermessen an die Stelle desjenigen des Gesetzgebers. Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG ist in seinem Wortlaut unzweideutig: Verlangt wird die formelle Zulassung als Revisionsexperte; für eine einzelfallweise Beurteilung, ob ein nicht als Revisionsexperte zugelassener Mitarbeiter mit einem ausländischen Diplom im Hinblick auf ein konkretes Mandat über genügende Fachkenntnisse verfügt, um an Stelle eines zugelassenen Revisionsexperten die Arbeiten der übrigen Mitarbeiter zu überwachen, lässt der Gesetzestext keinen Raum. Beim Vergleich mit dem sich indirekt aus Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG ergebenden Normal- bzw. Durchschnittswert können die erbrachten Stunden dieser Mitarbeiterin daher nicht als Arbeitsstunden eines zugelassenen Revisionsexperten gewertet werden.

7.5 Im vorliegenden Fall ist daher davon auszugehen, dass der Beschwerdeführer und die anderen zugelassenen Revisionsexperten zusammen 5.9 % der auf dem Mandat erbrachten Stunden erbracht haben; ein Wert, der ganz erheblich von dem sich aus Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG ergebenden Normal- bzw. Durchschnittswert von 20 % abweicht.

7.6 Gründe, warum die Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung der X._____ im Vergleich zur Prüfung anderer Publikumsgesellschaften deutlich weniger schwierig gewesen wäre, hat der Beschwerdeführer nicht substantiiert.

7.7 Als weiteres Zwischenergebnis ist somit festzuhalten, dass nicht zu beanstanden ist, wenn die Vorinstanz dem Beschwerdeführer sinngemäss vorgeworfen hat, die Nichtentdeckung der wesentlichen Falschdarstellung in der Jahres- und Konzernrechnung 2010 der X._____ sei adäquat kausal darauf zurückzuführen, dass er bei der Zusammensetzung des Prüfungsteams bzw. bei der Verteilung der Arbeiten den ihm zustehenden Ermessensspielraum überschritten und zu viele der eigentlich ihm selbst obliegenden Überwachungsaufgaben an dafür nicht genügend qualifizierte Mitarbeiter delegiert habe.

8.

Die Vorinstanz erwog weiter, der Beschwerdeführer habe damit seine

Verantwortung als leitender Revisor ungenügend wahrgenommen und Sorgfaltspflichten verletzt, die in unmittelbarem Zusammenhang mit seinen Pflichten als Revisionsexperte stünden. Die Verstösse seien indes nicht vorsätzlich, sondern fahrlässig erfolgt. Sie seien als mittelschwer und nicht zwingend als grob einzustufen. Nachteilig sei, dass auf Grund der Pflichtversäumnisse eine wesentliche Fehldarstellung in der Jahresrechnung eines börsenkotierten Unternehmens nicht entdeckt worden sei und dass der Beschwerdeführer nach wie vor die Beurteilung durch die Aufsichtsbehörde nicht akzeptiere. Es rechtfertige sich daher, ihm einen Verweis zu erteilen.

Der Beschwerdeführer rügt demgegenüber, die Erteilung eines Verweises sei unverhältnismässig. Er habe zusammen mit der R._____ uneingeschränkt mit der Vorinstanz kooperiert, die verlangten Unterlagen geliefert und die gewünschten Auskünfte erteilt. Es sei daher irritierend, dass die Vorinstanz seine sachlichen Ausführungen und das von ihm gewährte Recht zur Stellungnahme im Ergebnis als fehlende Einsicht "strafscharfend" taxiere. Auch habe sie ihn um Auskunft ersucht, mit welchen Konsequenzen er bei einem Verweis zu rechnen hätte, diesen Auswirkungen aber mit keinem Wort Rechnung getragen. Durch die Erteilung eines Verweises würde vor allem sein berufliches Fortkommen stark tangiert. Bei Mandatsübernahmen sei ein "Fit and Proper Questionnaire" auszufüllen. Obwohl ein Verweis die mildeste Sanktionsform darstelle, werde ein Hinweis darauf seinem beruflichen Ansehen gravierend schaden. Die Massnahme sei daher unverhältnismässig.

8.1 Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit, d.h. das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, verlangt, dass sich das Verwaltungshandeln auf einem Rechtssatz zurückführen lässt (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich 2010, Rz. 369). Erforderlich ist eine hinreichende und angemessene Bestimmtheit der anzuwendenden Rechtssätze im Dienste des Gesetzesvorbehalts, der Rechtssicherheit und der rechtsgleichen Rechtsanwendung. Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit lässt sich nicht abstrakt festlegen. Er hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidungen, von den Normadressaten, von der Schwere des Eingriffs in Verfassungsrechte und von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen und sachgerechten Entscheidung ab (BGE 139 II 243 E. 10, mit Hinweisen). In Bezug auf disziplinarische Massnahmen, welche gegenüber Personen ergriffen werden, welche der besonderen

Aufsicht des Staates unterstehen, ergibt sich daher aus dem Legalitätsprinzip und dem daraus abgeleiteten Bestimmtheitsgebot, dass nur die formellgesetzlich genannten Massnahmen angeordnet werden dürfen (vgl. PIERRE TSCHANNEN / ULRICH ZIMMERLI / MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, Bern 2009, § 52).

Als mögliche Sanktion gegenüber einer natürlichen Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist und gesetzliche Vorschriften verletzt hat, sieht das Gesetz die Erteilung eines schriftlichen Verweises vor. Bei wiederholten oder groben Verstössen kann die Aufsichtsbehörde der betreffenden Person die Ausübung ihrer Tätigkeit befristet oder unbefristet verbieten und gegebenenfalls die Zulassung entziehen (vgl. Art. 18 RAG).

Der von der Vorinstanz ausgesprochene Verweis ist somit die mildeste der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehenen und daher überhaupt möglichen Sanktionen.

8.2 Verwaltungsbehörden sind bei der Ermessensausübung nicht frei, sondern an den Grundsatz der Verhältnismässigkeit gebunden (Art. 5 Abs. 2 BV). Ihre Verfügungen müssen demnach im Hinblick auf das im öffentlichen Interesse angestrebte Ziel erforderlich sein; sie haben zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, aber mildere Massnahme für den angestrebten Zweck ausreichen würde. Ausserdem muss der angestrebte Zweck in einem vernünftigen Verhältnis zur Belastung stehen, die dem Betroffenen auferlegt wird. Bei der Beurteilung dieser Frage sind die einander gegenüberstehenden öffentlichen und privaten Interessen sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Je gewichtiger das eine und je weniger gewichtig das andere Interesse ist, desto eher fällt die Interessenabwägung zugunsten des erheblichen Interesses aus (vgl. BGE 135 II 384 E. 4.6.1). Ein vernünftiges Verhältnis zwischen Zweck und Mittel ist auch bei der Verhängung einer Verwaltungssanktion zu wahren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.274/2004 vom 13. April 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgericht B-3631/2011 vom 12. März 2013 E. 3.3). Da die Vorinstanz bei der Verhängung einer Verwaltungssanktion über ein eigentliches Entschliessungsermessen verfügt, hat das Bundesverwaltungsgericht den diesbezüglichen Ermessensspielraum zu respektieren und nicht sein Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz zu setzen.

8.3 Der von der Vorinstanz im vorliegenden Verfahren ausgesprochene Verweis stellt, wie dargelegt, die mildeste mögliche Sanktion dar. Die Frage, ob nicht eine mildere Sanktion ausgereicht hätte, kann daher nicht gestellt werden. Geprüft werden kann lediglich, ob die Vorinstanz im Sinne des Opportunitätsprinzips überhaupt auf eine Sanktion hätte verzichten sollen (vgl. FRITZ GYGI, Verwaltungsrecht: eine Einführung, Bern 1986, S. 335 f.; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 1205).

8.4 Ob ein schriftlicher Verweis erforderlich und daher angemessen ist, hängt primär davon ab, ob die verfügende Behörde hinreichende Gründe zur Annahme hat, der Betroffene sei nicht bereits genügend motiviert, sich künftig untadelig zu verhalten, wenn ihm kein Verweis erteilt würde.

Bei der Beurteilung der diesbezüglichen Einstellung des Betroffenen sind unter anderem auch dessen eigene Vorbringen zu berücksichtigen. Insofern besteht in der Tat ein gewisses Dilemma: Dass ein Betroffener versucht, im Rahmen des rechtlichen Gehörs in einem Verwaltungsverfahren, das zu einer Sanktionierung führen könnte, alle ihn entlastenden Sachverhaltsumstände aufzuzeigen und alle rechtlichen Argumente zu seinen Gunsten vorzubringen, ist legitim und darf ihm an sich nicht zum Vorwurf gemacht werden. Auf der anderen Seite können sich aber aus der Art und Weise seiner Argumentation auch Hinweise auf eine allenfalls ungenügende Motivation, die in Frage stehenden beruflichen Sorgfaltspflichten inskünftig einzuhalten, ergeben. Der Anspruch auf rechtliches Gehör des Beschwerdeführers kann nicht zur Folge haben, dass die Vorinstanz derartige Anhaltspunkte grundsätzlich nicht berücksichtigen und würdigen dürfte.

Im vorliegenden Fall ist nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz aus den Ausführungen des Beschwerdeführers geschlossen hat, er zeige eine "bemerkenswerte Fehlertoleranz" und akzeptiere ihre Beurteilung nicht. Der Argumentation des Beschwerdeführers lässt sich jedenfalls nicht entnehmen, dass er auch dann, wenn ihm kein Verweis erteilt würde, Gewähr dafür bieten würde, dass er sich künftig im erforderlichen Ausmass selbst an den Prüfungsarbeiten beteiligen oder sein Team entsprechend zusammenstellen würde. Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz davon ausging, der verfügte Verweis sei erforderlich, um diese Verhaltensänderung zu bewirken.

8.5 Der Beschwerdeführer hat zwar substantiiert dargelegt, auf welche Weise die Erteilung eines Verweises sein berufliches Fortkommen beein-

trächtigen würde. Auf der anderen Seite macht die Vorinstanz zu Recht geltend, dass das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen für börsenkotierte Gesellschaften, in welche das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises, insbesondere der bestehenden sowie allfälliger zukünftiger Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft gründet, höher zu gewichten ist als das private Interesse des Beschwerdeführers, seine Tätigkeit als Revisionsexperte uneingeschränkt und nach seinen eigenen Qualitätsvorstellungen weiterhin ausüben zu können.

8.6 Die Vorinstanz hat daher das ihr zustehende Ermessen nicht rechtsfehlerhaft ausgeübt, wenn sie zum Schluss gekommen ist, im vorliegenden Fall sei eine Sanktion erforderlich. Da sie die mildestmögliche Sanktion verfügt hat, kann auch die Wahl der Sanktion nicht als unverhältnismässig eingestuft werden.

9.

Im Ergebnis ist die Erteilung eines schriftlichen Verweises nicht zu beanstanden. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

10.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG). Diese sind mit dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss zu verrechnen.

11.

Dem unterliegenden Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2] und ebenso wenig der Vorinstanz (Art. 7 Abs. 3 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 1'500.– verrechnet und der Beschwerdeführer hat den Betrag von

Fr. 1'500.– binnen 30 Tagen nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils mittels des beiliegenden Einzahlungsscheins zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde, Beilage: Einzahlungsschein)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. 102'949; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde)

Die vorsitzende Richterin:

Die Gerichtsschreiberin:

Eva Schneeberger

Beatrice Grubenmann

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).

Versand: 9. Januar 2014