

Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}

2C_163/2014

Urteil vom 15. Januar 2015

II. öffentlich-rechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Zünd, Präsident,
Bundesrichter Seiler, Donzallaz,
Bundesrichter Stadelmann, Kneubühler,
Gerichtsschreiberin Mayhall.

Verfahrensbeteiligte

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwältin Kathrin Teuscher,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde, Postfach 6023, 3001 Bern.

Gegenstand

Verletzung von Sorgfaltspflichten; Verfahren um Erteilung eines Verweises,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung II, vom 7. Januar 2014.

Sachverhalt:

A.
A. _____ wurde am 20. November 2007 durch die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) als Revisionsexperte zugelassen und in das Revisorenregister eingetragen. Er ist in leitender Stellung für das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen B. _____ AG tätig.

B.
B. _____ AG war mit der Prüfung des Konzernabschlusses des Unternehmens C. _____ AG für das Geschäftsjahr 2010 beauftragt. Im Zusammenhang mit dieser Prüfung erteilte die RAB dem mandatsleitenden A. _____ mit Verfügung vom 11. Juni 2012 einen schriftlichen Verweis und hielt fest, dass sie im Falle weiterer Verstösse die ihm erteilte Zulassung als Revisionsexperte befristet oder unbefristet entziehen könne. Das Bundesverwaltungsgericht wies eine dagegen erhobene Beschwerde mit Urteil vom 7. Januar 2014 ab.

C.
Mit Beschwerde vom 10. Februar 2014 beantragt A. _____, es sei das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2014 kostenfällig aufzuheben und von dem mit Entscheid der RAB vom 11. Juni 2012 erteilten Verweis und der Kostenaufgabe sei abzusehen. Eventualiter sei das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur weiteren Sachverhaltsabklärung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Die Vorinstanz hat auf eine Vernehmlassung verzichtet. Die RAB und das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) schliessen auf kostenfällige Abweisung der Beschwerde, soweit darauf einzutreten sei. In einer weiteren Eingabe hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest.

Erwägungen:

1.

1.1. Der Beschwerdeführer hat frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eine Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten eingereicht. Sie richtet sich gegen einen Endentscheid (Art. 90 BGG) des Bundesverwaltungsgerichts auf dem Gebiet der Revisionsaufsicht. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist zulässig (Art. 82 lit. a, Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG).

1.2. Zur Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist berechtigt, wer vor der Vorinstanz am Verfahren teilgenommen hat, durch den angefochtenen Entscheid besonders berührt ist und ein schutzwürdiges Interesse an dessen Aufhebung oder Änderung hat (Art. 89 Abs. 1 BGG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist mit seinen Anträgen unterlegen. Er ist zur Beschwerdeführung gegen den angefochtenen Entscheid legitimiert. Auf die Beschwerde ist einzutreten.

1.3. Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten kann eine Rechtsverletzung nach Art. 95 und 96 BGG gerügt werden. Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), doch prüft es, unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 1 und 2 BGG), grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (BGE 138 I 274 E. 1.6 S. 280 f. mit Hinweis). Die Verletzung von Grundrechten untersucht es in jedem Fall nur insoweit, als eine solche Rüge in der Beschwerde präzise vorgebracht und begründet worden ist (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 139 I 229 E. 2.2 S. 232; 134 II 244 E. 2.2 S. 246).

1.4. Das Bundesgericht legt seinem Urteil den von der Vorinstanz festgestellten Sachverhalt zu Grunde (Art. 105 Abs. 1 BGG), es sei denn, dieser sei offensichtlich unrichtig oder beruhe auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG (Art. 105 Abs. 2 BGG). Offensichtlich unrichtig festgestellt ist ein Sachverhalt, wenn er willkürliche Feststellungen enthält (BGE 137 I 58 E. 4.1.2 S. 62). Die betroffene Person muss rechtsgenügend dartun, dass und inwiefern der festgestellte Sachverhalt in diesem Sinne mangelhaft erscheint und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 42 Abs. 2 und Art. 106 Abs. 2 BGG); rein appellatorische Kritik an der Sachverhaltsermittlung und an der Beweiswürdigung genügt den Begründungs- bzw. Rügeanforderungen nicht (vgl. zum Ganzen BGE 139 II 404 E. 10.1 S. 445 mit Hinweisen).

2.

Die eingereichte Beschwerdeschrift richtet sich gegen ein Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, mit welchem eine durch die RAB gegen den Beschwerdeführer ausgesprochene Sanktion wegen Verletzung von Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG bestätigt worden ist. Der Beschwerdeführer rügt, die Zulassungsvorschrift von Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG, wonach mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die erforderliche Zulassung verfügen müssen, richte sich an das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen und nicht an ihn als leitenden Revisor. Er als natürliche Person könne somit diese Bestimmung nicht verletzen. Demzufolge könne ihm wegen Verletzung dieser Vorschrift auch kein schriftlicher Verweis (Art. 18 RAG) erteilt werden.

2.1. Zwecks Anleger- und Funktionsschutz hat der Gesetzgeber die Erbringung von Revisionsdienstleistungen an Publikumsgesellschaften mit dem Erlass des RAG staatlich reguliert (Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisorinnen und Revisoren [nachfolgend: Botschaft RAG 2004], BBl 2004 3990). Die Änderung des RAG vom 20. Juni 2014 ist am 1. Januar 2015 in Kraft getreten (AS 2014 4073). Intertemporale Ausführungen, insbesondere darüber, ob die revidierte Fassung angesichts ihrer polizeirechtlichen Zielsetzung zeitlich bereits im vorliegenden bundesgerichtlichen Verfahren anwendbar zu sein hätte (BGE 123 II 359 E. 3 S. 362 f.), erübrigen sich deswegen, weil die massgeblichen Bestimmungen (Art. 6, Art. 12 und Art. 18 RAG; zur Ersetzung des Ausdrucks "gesetzliche Vorschriften" durch "rechtliche Pflichten" vgl. die Botschaft des Bundesrates zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfgesellschaften vom 28. August 2013 [nachfolgend: Botschaft RAG 2013], BBl 2013 S. 6880 f.) keine inhaltliche Änderung erfahren haben.

Die Regulierung basiert auf der Einführung von Voraussetzungen für die Zulassung zur Erbringung der Dienstleistung (Zulassungsvoraussetzungen), Vorschriften über die Qualitätssicherung und einer materiellen Staatsaufsicht über die Dienstleistungserbringer (Walter/Sanwald, Die Aufsicht über die

Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, in: SZW 2007 S. 450 ff., 454 ff.).

2.2. Im Sinne einer Zugangsbeschränkung dürfen gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen (Art. 2 lit. a RAG) nur von zugelassenen Revisoren oder Revisionsexperten oder von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 3 ff. RAG) erbracht werden. Einem Unternehmen wird die Bewilligung als Revisionsexperte erteilt, wenn die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 lit. a - d RAG erfüllt sind, wobei Revisionsunternehmen, welche - wie die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers - Revisionsdienstleistungen an Publikumsgesellschaften erbringen, einer besonderen Zulassung (Art. 7 RAG; Art. 727b OR) bedürfen (Urteil 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 2.2; zur Rechtsnatur der Zulassung als Polizeierlaubnis Bertschinger, Basler Kommentar zum Revisionsrecht, 2011, N. 2 zu Art. 3 RAG).

2.3. Das schweizerische Finanzmarktrecht und insbesondere auch die Aufsicht über die Revisionsdienstleistungserbringer an Publikumsgesellschaften (Art. 9 ff. RAG; Art. 16 RAG; Art. 727b OR) basiert auf dem Konzept der Institutsaufsicht. Bewilligungsrechtliche Zulassungsvoraussetzungen sind durch das beaufsichtigte Institut dauernd einzuhalten (vgl. zur Aufsicht über die Banktätigkeit KRAMER, Kommentar zum Bundesgesetz über Banken und Sparkassen, Stand: 22. Nachlieferung 2014, N. 1 zu Art. 1bis BankG). Deren Beachtung wird durch die RAB ebenso wie die Einhaltung der gesetzlichen, regulatorischen und branchenüblichen Verhaltensvorschriften, der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen durch Stichproben und der aufsichtsrechtlichen Weisungen periodisch überprüft (Art. 16 Abs. 2 RAG; WALTER/SANWALD, a.a.O., S. 458). Stellt die RAB Verstösse gegen gesetzliche Pflichten fest, kann sie dem Unternehmen einen schriftlichen Verweis erteilen und Massnahmen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes anordnen (Art. 16 Abs. 4 RAG). Sind die Zulassungsvoraussetzungen nicht oder nicht mehr erfüllt, entzieht die Revisionsaufsichtsbehörde nach vorgängiger Androhung die Zulassung (Art. 17 Abs. 2 RAG; vgl. zum Konzept der Revisionsaufsicht WALTER/SANWALD, a.a.O., S. 450 ff., 454 ff.; KOLLER/SANWALD, Aufgaben und Organisation der staatlichen Revisionsaufsicht, in: ST 5/06 S. 314 ff.).

2.4. In Durchbrechung des Konzepts der Institutsaufsicht sieht Art. 18 RAG die Möglichkeit vor, natürlichen Personen, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sind und das Gesetz verletzen, direkt einen schriftlichen Verweis zu erteilen und bei wiederholten oder groben Verstössen ein Berufsverbot auszusprechen (zur vergleichbaren Bestimmung von Art. 33 FINMAG HSU/BAHAR/FLÜHMANN, Basler Kommentar zum Börsengesetz und zum Finanzmarktaufsichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 9 zu Art. 33 FINMAG und zur Frage des Adressaten des bankenrechtlichen und versicherungsaufsichtsrechtlichen Gewährsverfahrens Zulauf, Finanzmarktenforcement der FINMA, GesKR 2009 S. 49; APPENZELLER, Basler Kommentar zum Versicherungsaufsichtsgesetz, 2013, N. 50 zu Art. 14 VAG; GRAF, Berufsverbote für Gesellschaftsorgane: das Sanktionsregime im Straf- und Finanzmarktrecht, AJP 2014 S. 1194 f.). Die Verhängung einer solchen verwaltungsrechtlichen Sanktion (PFIFFNER, Basler Kommentar zum Revisionsaufsichtsgesetz, 2011, N. 8 ff. zu Art. 18 RAG; KOLLER/SANWALD, a.a.O., S. 316; Botschaft RAG, BBl 2004 4076 f.; zum Berufsverbot nach Art. 33 FINMAG HSU/BAHAR/FLÜHMANN, a.a.O., N. 6 und 8 zu Art. 33 FINMAG) zielt nicht nur auf die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes, sondern auch auf die Sanktionierung eines pflichtwidrigen Verhaltens. Art. 18 RAG stellt somit die gesetzliche Grundlage für den mit der Sanktion allenfalls verbundenen Grundrechtseingriff dar (Art. 36 Abs. 1 BV; BGE 125 V 266 E. 6/e und E. 6/f, S. 274; LOCHER, Verwaltungsrechtliche Sanktionen - Rechtliche Ausgestaltung, Abgrenzung und Anwendbarkeit der Verfahrensgarantien, Diss. Zürich 2013, S. 37).

3.

3.1. Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG, für deren Verletzung der Beschwerdeführer von der RAB sanktioniert wurde, ist eine Zulassungsvorschrift (oben, E. 2.3). In Übereinstimmung mit dem Konzept der Institutsaufsicht richtet sie sich als aufsichtsrechtliche Vorschrift des RAG an das beaufsichtigte Institut selbst und nicht an die natürlichen Personen, welche die Dienstleistung tatsächlich erbringen (vgl. den Randtitel "Voraussetzungen für Revisionsunternehmen"). Mit Art. 18 RAG wurde jedoch, in Abweichung zur Institutsaufsicht, eine Vorschrift geschaffen, in deren Anwendung die für das staatlich beaufsichtigte Unternehmen tätige und die Revisionsdienstleistung tatsächlich erbringende natürliche Person sanktioniert werden kann (E. 2.4). Welche gesetzliche Vorschriften im Falle einer Verletzung mit einer Sanktion der natürlichen Person geahndet werden kann, geht aus dem Wortlaut von Art. 18 RAG nicht hervor, und auch der bundesrätlichen Botschaft lassen sich keine

diesbezüglichen Erläuterungen entnehmen (Botschaft RAG 2004, BBI 2004 4076 f.; Botschaft RAG 2013, BBI 2013 S. 6880 f. bezieht sich nicht auf die individuelle Zurechenbarkeit über Art. 18 RAG). Die Lehre äussert sich entweder überhaupt nicht zu dieser Frage (so KOLLER/SANWALD, a.a.O., S. 316) oder hält lapidar fest, es müsse sich um eine Vorschrift (des OR, des RAG oder der RAV) handeln, die von den Betroffenen im Zusammenhang mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen zu beachten ist (PFIFFNER, a.a.O., N. 5 zu Art. 18 RAG).

3.2. Ob eine natürliche, für ein staatliches Revisionsaufsichtsunternehmen tätige Person gemäss der oben zitierten Lehrmeinung nur für die Verletzung von Vorschriften, welche bei der Erbringung der Dienstleistung zu beachten sind, sanktioniert werden kann, oder ihr gestützt auf Art. 18 RAG auch die Verletzung von aufsichtsrechtlichen Zulassungsvorschriften direkt zurechenbar sind, braucht vorliegend nicht abschliessend entschieden zu werden. Auf Grund des Umstandes, dass eine Zulassungsvorschrift (als Bewilligungsvoraussetzung) dauernd einzuhalten ist, rückt sie zwar in die Nähe einer Bestimmung, welche bei der Erbringung einer Revisionsdienstleistung zu beachten ist. Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG stellt jedoch bereits deswegen keine mandatsbezogene Vorschrift (Art. 12 Abs. 3 RAG) dar, weil sie nicht dahingehend zu verstehen ist, dass das erforderliche 20%-Quorum bei jedem einzelnen Auftrag und nicht gesamthaft über eine bestimmte Prüfperiode eingehalten werden müsste. In Übereinstimmung mit dem Erfordernis der dauernden Einhaltung von Bewilligungsvoraussetzungen (E. 2.3) vertritt die Lehre die zutreffende Auffassung, die Aufsichtsbehörde könne den Zeitraum frei festsetzen, den sie für die Überprüfung der Beachtung von Art. 6 Abs. 1

lit. b RAG wähle; würden in dieser Periode weniger als 20 % der insgesamt in Rechnung gestellten Stunden von Personen mit der entsprechenden Zulassung erbracht, sei diese Bestimmung verletzt (BERTSCHINGER, a.a.O., N. 12 zu Art. 6 RAG). Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG ist somit zwar als dauernd einzuhaltende Bewilligungsvoraussetzung ausgestaltet worden; der Bestimmung lässt sich jedoch nicht entnehmen, dass ihre Anforderung - die Einhaltung der 20 %-Regel - durch ein Unternehmen bei der Erbringung jeder einzelnen Revisionsdienstleistung einzuhalten wäre.

3.3. Gestützt auf die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung kann dem Beschwerdeführer somit kein Verstoss gegen Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG vorgeworfen werden. Für dieses Ergebnis spricht auch das verfassungsrechtliche Bestimmtheitsgebot. Demnach muss eine gesetzliche Regelung so präzise formuliert sein, dass die Rechtsunterworfenen ihr Verhalten danach ausrichten und die Folgen eines bestimmten Verhaltens mit einem den Umständen entsprechenden Grad an Gewissheit erkennen können (BGE 139 I 280 E. 5.1 S. 284, mit zahlreichen Hinweisen). Lässt sich Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG nicht die ausdrückliche Vorschrift entnehmen, dass das 20 %-Quorum bei der Erbringung jeder Revisionsdienstleistung zu beachten ist, ist diese gesetzliche Regelung nicht genügend klar und bestimmt, um als gesetzliche Grundlage einer Sanktionierung herangezogen werden zu können.

4.

4.1. Abzuklären bleibt, ob die Sanktion in Anwendung der mandatsbezogenen und damit bei der Erbringung jeder einzelnen Revisionsdienstleistung zu beachtenden Vorschriften von Art. 12 RAG geschützt werden kann. Eine solche Motivsubstitution ist zulässig, weil sie sich an den Rahmen des Streitgegenstandes - der mit Verfügung der RAB vom 11. Juni 2012 dem Beschwerdeführer erteilt und vor den Rechtsmittelinstanzen angefochtene schriftliche Verweis (BGE 136 II 165 E. 5 S. 174; Urteil 2C_961/2013 vom 29. April 2014 E. 3.3; Urteil 2C_930/2012 vom 10. Januar 2012 E. 1.1) - hält (MEYER/DORMANN, Basler Kommentar zum Bundesgerichtsgesetz, 2. Aufl. 2011, N. 11 ff. zu Art. 106 BGG).

4.2. Die Sicherstellung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist der eigentliche Grund für den Erlass des RAG (Art. 1 Abs. 2 RAG; Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBI 2004 3979). Die überragende Bedeutung der Qualität der Revisionsdienstleistungen kommt insbesondere in der Anforderung an staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zum Ausdruck, sich so zu organisieren, dass die fachliche Qualität und die interne Kontrolle der einzelnen Revisionsdienstleistungen dauernd gewährleistet sind (Art. 12 Abs. 1 und 2 RAG; WALTER/SANWALD, a.a.O., S. 457, 459 ff.). Das Gesetz gibt die Gewährleistung der Qualität der zu erbringenden Revisionsdienstleistung als Ziel vor und definiert in Art. 12 Abs. 3 RAG in nicht abschliessender Weise einzelne mandatsbezogene Massnahmen, die zur Erreichung dieses Ziels zu implementieren sind (RAMPINI/ROHDE, Basler Kommentar zum Revisionsaufsichtsgesetz, 2011, N. 9 zu Art. 12 RAG). Es lässt keinen Zweifel aufkommen über ihren Stellenwert, die hohen

Anforderungen und die Pflicht, die notwendigen Massnahmen zu ihrer Gewährleistung zu erlassen, was den Rechtsunterworfenen ein danach ausgerichtetes Verhalten ermöglicht.

Nicht mehr gewährleistet ist die fachliche Qualität bei der Erbringung einer Revisionsdienstleistung insbesondere dann, wenn eine nachweisbare und so schwerwiegende berufliche Fehlleistung vorliegt, dass weiteres Fehlverhalten in der Zukunft als wahrscheinlich erachtet werden muss (zur vergleichbaren Anforderung an die fachlich einwandfreie Ausübung der bankenrechtlichen Geschäftstätigkeit Urteil 2A.230/1999 vom 2. Februar 2000 E. 5; BODMER/KLEINER, in: Kommentar zum Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen, Lieferung 2014, N. 181 und 186 zu Art. 3 BankG [Ausgabe April 2005]).

4.3. Art. 18 RAG trägt dem Umstand Rechnung, dass Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften rechtlich durch das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen (Art. 7 Abs. 1 RAG; Art. 727b OR), faktisch jedoch durchwegs durch natürliche Personen erbracht werden. Verantwortlich für die Einhaltung der dem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen obliegenden Pflicht, die Qualität der zu erbringenden Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten (Art. 12 Abs. 3 RAG; vgl. zum Erfordernis der individuellen Verantwortlichkeit einer Gewährsperson für eine Verletzung aufsichtsrechtlicher Bestimmungen HSU/BAHAR/FLÜHMANN, a.a.O., N. 13 zu Art. 33 FINMAG), ist die mandatsleitende natürliche Person. Verletzungen von Vorschriften über die Sicherstellung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen können der verantwortlichen mandatsleitenden, für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätigen natürlichen Person zugerechnet und sanktioniert werden (Art. 18 RAG; PFIFFNER, a.a.O., N. 5 zu Art. 18 RAG); eine solche Sanktion setzt weder einen natürlichen noch einen adäquaten Kausalzusammenhang zwischen ihrem Verhalten und einem Fehlverhalten eines Teammitglieds voraus.

4.4.

4.4.1. Gemäss unbestritten gebliebener vorinstanzlicher Sachverhaltsdarstellung wurde in der Konzernrechnung der C._____ AG für das Geschäftsjahr 2010 ein Passivdarlehen und der Jahresverlust um jeweils Fr. 14 Mio. zu hoch ausgewiesen. Dieser Fehler war darauf zurückzuführen, dass bei der Berechnung des fortgeführten Anschaffungswerts eines Darlehens eine Aufzinsung mit dem effektiven Zinssatz erfolgte, gleichzeitig aber versäumt wurde, die bezahlten Zinsen vom Aufzinsungsbetrag abzuziehen. Dies führte im Ergebnis dazu, dass die Passivdarlehen insgesamt um 18 % und der Nettoverlust um 57 % zu hoch ausgewiesen wurden, wofür die C._____ AG als Publikumsgesellschaft durch die SIX mit einer Busse von Fr. 15'000.-- sanktioniert wurde. Die unzutreffende Berechnung des fortgeführten Anschaffungswerts des Darlehens blieb bei der Prüfung des Konzernabschlusses der C._____ AG für das Geschäftsjahr 2010 unter der Leitung des Beschwerdeführers unentdeckt. Selbst wenn die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers, der Beschwerdeführer selbst sowie sämtliche an diesem Mandat beteiligten Mitarbeiter die für diese Zeitperiode als massgeblich erklärten formalen Prüfungsstandards (Art. 41 RAG; Art. 28 der in zeitlicher Hinsicht auf das

vorliegende Beschwerdeverfahren anwendbaren Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 22. August 2007; AS 2007 3989; mit Wirkung seit 1. Januar 2015 aufgehoben durch Anhang Ziff. 1 der Finanzmarktprüfverordnung vom 5. November 2014; SR 956.161; Rundschreiben der RAB 1/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards [RS 1/2008] vom 17. März 2008), eingehalten hätten, was vorliegend nicht zu prüfen ist, stellt die unterbliebene Aufdeckung der wesentlichen Falschdarstellung in der Konzernrechnung der C._____ AG an sich eine dem Beschwerdeführer als verantwortlicher mandatsleitender natürlichen Person gestützt auf Art. 18 RAG zurechenbare schwerwiegende berufliche Fehlleistung dar. Die geringe Einsicht, die der Beschwerdeführer im gesamten Verfahren an den Tag gelegt hat, schliesst weiteres Fehlverhalten nicht aus. Die Voraussetzungen für eine Sanktionierung des Beschwerdeführers gestützt auf Art. 18 RAG sind somit erfüllt. Mit der Erteilung eines schriftlichen Verweises wurde die mildeste Massnahme ergriffen; eine Rechtsverletzung ist weder dargetan noch ersichtlich. Die Rüge der reinen Unangemessenheit der Sanktion kann durch das Bundesgericht nicht geprüft werden (Art. 95 BGG; vgl.

demgegenüber zum Rügegrund der Unangemessenheit gemäss Art. 49 lit. c VwVG ZIBUNG/HOFSTETTER, in: Praxiskommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren, 2009, N. 40 zu Art. 49 VwVG).

4.4.2. Die Rüge, die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung erweise sich deswegen als unrichtig (Art. 97 BGG), weil zwischen dem Berechnungsfehler eines Teammitglieds und den Sorgfaltspflichten

des Beschwerdeführers kein natürlicher Kausalzusammenhang (vgl. dazu BGE 132 III 715 E. 2.2 S. 718; Urteil 2C_630/2014 vom 24. Oktober 2014 E. 3.1) bestehe, erweist sich deswegen bereits mangels Rechtserheblichkeit als unbegründet, weil eine Sanktionierung einen solchen Kausalzusammenhang nicht voraussetzt (oben, E. 4.3).

4.4.3. Nicht massgeblich für den Verfahrensausgang ist, ob der Beschwerdeführer selbst eine unabhängige Darlehensberechnung vorgenommen hat, blieb doch im Verfahren unbestritten, dass die unzutreffende Berechnung des fortgeführten Anschaffungswerts eines Darlehens in der Konzernrechnung der C._____ AG für das Geschäftsjahr 2010 bei der Revision durch die Arbeitgeberin des Beschwerdeführers unentdeckt blieb, und ist darin eine schwerwiegende, dem Beschwerdeführer als mandatsleitender und damit verantwortlicher natürlicher Person zurechenbare berufliche Fehlleistung zu erblicken. Auf die Rüge, die Vorinstanz habe dieses Sachverhaltselement ohne Gewährung des rechtlichen Gehörs neu aufgeworfen und damit Art. 29 Abs. 2 BV verletzt, ist aus diesem Grund nicht weiter einzugehen (Urteil 9C_1001/2009 vom 15. April 2010 E. 3.2).

5.

Die Beschwerde erweist sich als unbegründet. Bei diesem Prozessausgang sind die Gerichtskosten dem Beschwerdeführer aufzuerlegen (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht auszurichten (Art. 68 Abs. 3 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf eingetreten wird.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Bundesverwaltungsgericht und dem Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. Januar 2015

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts

Der Präsident: Zünd

Die Gerichtsschreiberin: Mayhall