



Urteil vom 25. Juli 2013

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser,
Richter Francesco Brentani;
Gerichtsschreiberin Karin Behnke.

Parteien

A. _____,
vertreten durch Rechtsanwalt Hans Peter Derksen,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.

Die B. _____ AG und die C. _____ AG in Liquidation sind Revisionsexpertinnen und stehen unter der Leitung der D. _____ AG, welche seit 25. Januar 2008 provisorisch und seit 23. Oktober 2012 definitiv als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen zugelassen ist. Der Gründer dieser Gesellschaften ist E. _____, der seit den frühen neunziger Jahren im Handelsregister als Geschäftsführer und als Einzelzeichnungsberechtigter eingetragen ist. Auch der Beschwerdeführer, der am 28. Dezember 2007 als Revisionsexperte zugelassen wurde, ist seit diesem Zeitpunkt im Handelsregister als Zeichnungsberechtigter bei den drei genannten Gesellschaften sowie im Register der Revisionsaufsichtsbehörde als Mitglied des Geschäftsführungsorgans (D. _____ AG) und als Revisionsmitarbeiter (bei den beiden anderen Gesellschaften) eingetragen.

B.

Von 2008 bis Oktober 2011 war der Beschwerdeführer für die C. _____ AG in Liquidation teils als leitender Revisor, teils als Revisionsmitarbeiter (sog. "Co-Reviewer") bei neun Gesellschaften tätig, deren (zum grössten Teil einziger) Verwaltungsrat E. _____ war. Nachdem die Vorinstanz u.a. wegen Verdachts auf Verstoß gegen die Unabhängigkeitsvorschriften bereits bei der D. _____ AG bzw. bei E. _____ vorstellig geworden war, stellte sie dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 27. Januar 2012 die Eröffnung eines Verfahrens um befristeten Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte in Aussicht, ersuchte ihn um Erteilung weiterer Auskünfte und gewährte ihm das rechtliche Gehör. Am 13. Juni 2012 orientierte der Beschwerdeführer die Vorinstanz über den ihn betreffenden Strafbescheid des Eidg. Finanzdepartements vom 4. Juni 2012.

C.

Mit Verfügung vom 10. September 2012 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die mit Verfügung vom 28. Dezember 2007 erteilte definitive Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren. Zur Begründung führte sie aus, als Mitarbeiter der von E. _____ geführten Revisionsgesellschaften hätte er nicht weitere Gesellschaften revidieren dürfen, in denen E. _____ ebenfalls eine leitende Funktion habe. Denn die Revisionsstelle müsse unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden können. Die Unabhängigkeit dürfe weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs.

1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220]). Dies habe bereits nach Art. 727c altOR (in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]) gegolten. Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit gälten für alle an der Revision beteiligten Personen. Weil die Revisionsstelle eine Aktiengesellschaft sei, gälten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des Verwaltungsrates und für andere Personen mit Entscheidfunktion. Die Unabhängigkeitsbestimmungen nach Art. 728 und 729 OR erfassten auch Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stünden (Art. 728 Abs. 6 OR). Sie gälten somit nicht nur für die Revisionsstelle selbst, sondern auch für die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften und deren Organe (Art. 728 Abs. 3 OR). Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei insbesondere die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens (Art. 727c altOR; Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR). Ebenfalls mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei eine enge Beziehung des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrates des geprüften Unternehmens (Art. 727c altOR; Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Ferner gelte das Verbot von Darlehen, wenn der Darlehensgeber Mitglied des Leitungsorgans des geprüften Unternehmens sei (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR und Art. 27 Abs. 1 der Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhänder-Kammer 2007 [RzU 2007]).

D.

Der Beschwerdeführer reichte hiergegen am 11. Oktober 2012 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Im Hauptstandpunkt beantragt er die Aufhebung der Verfügung der Vorinstanz, im Eventualstandpunkt die Erteilung eines schriftlichen Verweises und subeventualiter ein Berufsverbot von maximal sechs Monaten. Subsubeventualiter verlangt er die Kassation der angefochtenen Verfügung und Rückweisung der Angelegenheit zur Neuurteilung nach Gewährung des rechtlichen Gehörs. Zur Begründung bringt er vor, auf den 1. Januar 2008 habe E. _____ eine Nachfolgeregelung umgesetzt, wobei ihm lediglich bekannt gewesen sei, dass E. _____ die Aktien der Gesellschaften der H. _____-Gruppe verkauft und sich aus diesen zurückgezogen habe. Er habe auf die ihm insoweit bekannt gewordene Nachfolgeregelung vertrauen und davon ausgehen dürfen, dass diese umgesetzt werde. Enge persönliche Beziehungen zu E. _____ werden bestritten. Des Weiteren macht er geltend, gemäss Art. 39 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG, SR 221.302) würden Verstösse gegen die Grundsätze der Unabhängigkeit mit Busse bis Fr. 100'000.–

geahndet, mithin handle es sich bei den ihm zum Vorwurf gereichenden Verstössen lediglich um Übertretungen gemäss Art. 103 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0). Die Vorinstanz habe ferner zu beachten, dass er nicht gegen den Kernbereich der Unabhängigkeitsbestimmungen und nicht konkret gegen die Interessen von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen etc. verstossen habe. Auch für die Prognose sei dies von Bedeutung. Die verfügte Sanktion verletze sodann den Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Sie stehe ferner in keinem Verhältnis zu den Sanktionen in anderen Lebensbereichen, wie etwa im Strassenverkehrs- oder Rechtsanwaltsrecht.

Was schliesslich den Verstoss gegen Art. 44 des Finanzmarktaufsichtsgesetzes vom 22. Juni 2007 (FINMAG, SR 956.1) anbelange, habe er bei der Prüfung übersehen, dass er eine Zulassung der FINMA benötigt hätte.

Es sei somit insgesamt nicht nachvollziehbar, weshalb es nicht nur bei einer Androhung des Entzugs verbunden mit der Aufforderung zur Wiederherstellung des gesetzlichen Zustandes sein Bewenden gehabt habe (Art. 17 Abs. 1 RAG). Schliesslich bestehe noch die Möglichkeit des Verweises, wenn – wie vorliegend – eine Person für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sei. Subeventualiter wäre ein Berufsverbot von maximal sechs Monaten möglich gewesen (Art. 18 RAG). Das Berufsverbot erweise sich als mildere Massnahme als der Entzug, da nur der Entzug, nicht jedoch das Berufsverbot im Revisorenregister eingetragen werde (Art. 22 lit. c der Revisionsaufsichtsordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]).

E.

Mit Vernehmlassung vom 30. November 2012 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

F.

Replicando und duplicando halten die Parteien an ihren jeweiligen Anträgen fest.

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 Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.21), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die Vorinstanz zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des RAG).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 10. September 2012 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und daher im Sinne von Art. 48 Abs. 1 bst. a-c VwVG beschwerdeberechtigt. Er ist im vorliegenden Verfahren rechtsgültig vertreten. Die 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.

Der Beschwerdeführer sieht eine Verletzung des rechtlichen Gehörs darin, dass er keine Gelegenheit zur vorgängigen Stellungnahme gehabt habe in Bezug auf den Vorwurf der Vorinstanz, dass ihm keine gute Prognose gestellt werden könne. Dieser Vorwurf sei in der angefochtenen Verfügung erstmals erhoben worden.

2.1 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 ihm erstmals in der angefochtenen Verfügung keine günstige Prognose gestellt wurde.

2.2 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. So bejahte das Bundesgericht eine Heilung der Verletzung des rechtlichen Gehörs etwa dann, wenn die Verletzung des Gehörsanspruchs nicht besonders schwer wog, oder wenn von einer Rückweisung der Sache zur Gewährung des rechtlichen Gehörs an die Verwaltung abzusehen war, oder wenn und soweit die Rückweisung zu einem formalistischen Leerlauf geführt hätte; letzteres selbst bei schwer wiegenden Gehörsverletzungen (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.).

2.3 Vorliegend konnte sich der Beschwerdeführer zu einem Begründungselement nicht vorgängig und spezifisch äussern. Der Beschwerdeführer konnte jedoch 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). Es handelt sich denn auch vorliegend um keine besonders schwer wiegende Gehörsverletzung; zudem würde eine Rückweisung der Sache an die Verwaltung zu einem formalistischen Leerlauf führen, da die Vorinstanz mit grösster Wahrscheinlichkeit nach nochmaliger Wahrung der Gehörsrechte wieder gleich entscheiden würde. Die Voraussetzungen für eine ausnahmsweise Heilung der Gehörsverletzung sind im vorliegenden Fall deshalb erfüllt (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010).

3.

Das RAG ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und es dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

3.1 Natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz). Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten sowie Revisorinnen und Revisoren (wobei es sich hierbei um Unternehmen wie auch um natürliche Personen handeln kann) sowie über die Zulassung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.1).

3.2 Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG; vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3).

3.2.1 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG 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. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.2).

Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.3).

3.2.2 Der Begriff des guten Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist demnach mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Seine Tragweite ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des anwendbaren Rechtsatzes und der Stellung der Vorschrift im System der gesetzlichen Ordnung (vgl. BGE 99 Ib 104 E. 5). Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern und von öffentlichen Interessen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bun-

desgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [RAG], BBl 2004 3989, nachfolgend: Botschaft zum RAG). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit allen geschützten Personengruppen ermöglichen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3978). Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden.

3.2.3 Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem sind 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 sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen sowie gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2.; BVGE 2008/49 E. 4.3).

3.3 Zu einer einwandfreien Prüftätigkeit gehört es auch, dass die Vorschriften über die Unabhängigkeit beachtet werden. Bereits nach altem Recht mussten die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein (Art. 727c OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5.1.). Auch der Grundsatz, wonach die Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach gegeben sein muss, galt bereits im alten Recht, selbst wenn er, anders als heute, nicht explizit aus dem Gesetzestext hervorging (vgl. Botschaft des Bundesrates über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 II 845; BVGE 2011/41 E. 2.5.1).

3.3.1 Im Zuge der GmbH-Revision vom 16. Dezember 2005 (in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791) wurde das Revisionsrecht einer Totalrevi-

sion unterzogen und dabei die Unabhängigkeit der Revisionsstelle neu ausführlich geregelt und verschärft (Art. 728 und 729 OR). Die neue Aufspaltung in zwei Artikel – Art. 728 OR für die ordentliche Revision und Art. 729 OR für die eingeschränkte Revision – erfolgte in Abhängigkeit zur Grösse einer Gesellschaft und damit abgestuft nach den unterschiedlichen Schutzziele der Revision (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 15 N. 568 ff.; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar zum Revisionsrecht, Basel 2011, Art. 728 N. 2).

Die Regelung ist zweistufig aufgebaut: Abs. 1 enthält eine Generalklausel, welche die Unabhängigkeitsanforderungen allgemein und positiv definiert. Unabhängig heisst danach einerseits Freiheit von Einflüssen der zu prüfenden Gesellschaft und andererseits objektive Bildung des Prüfurteils. Verlangt werden tatsächliche Unabhängigkeit wie auch Unabhängigkeit dem Anschein nach. Abs. 2 listet sodann einen nicht abschliessenden Negativkatalog von Tatbeständen auf, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind. Diese Unvereinbarkeitstatbestände konkretisieren die Generalklausel des Abs. 1. Ist einer der Tatbestände erfüllt, so ist die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach, eventuell auch tatsächlich, beeinträchtigt (vgl. WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 5 und 6). Art. 728 OR, der die Unabhängigkeitsvoraussetzungen für gemäss Art. 727 OR der ordentlichen Revision unterstehende Gesellschaften regelt, sieht in Abs. 2 Ziff. 3 vor, dass eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrates, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei. Enge Beziehungen können sich sowohl aus persönlichen Beziehungen wie familienrechtlichen bzw. verwandtschaftlichen Verhältnissen und Freundschaften als auch aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen ergeben. Der leitende Prüfer ist die Person, welche die Revision leitet (Art. 730a Abs. 2 OR), d.h. die für das Mandat verantwortliche Person, welche die Revision gemäss obligationenrechtlichen Vorschriften oder nach einem Spezialgesetz leitet (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 15 N. 594 ff.; WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 730a N. 1 ff.).

3.3.2 Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle einer (kleineren) KMU-Gesellschaft untersteht im Grundsatz gleichfalls den soeben dargestellten Anforderungen an die Unabhängigkeit. Die Hauptregel von Art. 729 Abs. 1 OR ist auch vom Wortlaut her mit der Unabhängigkeitsvorschrift für die

ordentlich prüfende Revisionsstelle gemäss Art. 728 Abs. 1 OR identisch. Ebenso darf die Unabhängigkeit einer KMU-Revisionsstelle weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Zwar fehlt bei der eingeschränkten Revision in Art. 729 OR eine Aufzählung, wie sie Art. 728 Abs. 2 OR enthält. Die sieben konkreten Beispiele einer beeinträchtigten Unabhängigkeit findet man mithin nur im Zusammenhang mit der ordentlichen Revision. Gleichwohl stellen die Vorgaben des Art. 728 Abs. 2 OR auch für die eingeschränkt prüfenden Revisionsstellen eine verbindliche Leitlinie dar (vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 15 N. 607 ff.; WAT-TER/RAMPINI, a.a.O., Art. 729 N. 1 ff.). Das Argument des Beschwerdeführers, es habe sich bei den betreffenden Gesellschaften ab 2008, 2009 und 2010 um eingeschränkt zu prüfende Gesellschaften gehandelt, weshalb die Unabhängigkeitsvorschriften unbeachtlich gewesen seien, dringt daher nicht durch (vgl. zum Ganzen auch BVGE 2011/41 E. 2.5.6.4).

3.4 Bei den Massnahmen unterscheidet das RAG zwischen solchen, die sich unmittelbar gegen Revisoren und Revisionsexperten richten (E. 3.4.1), und solchen, die sich gegen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bzw. deren Leitungsorgane richten (E. 3.4.2).

3.4.1 Art. 17 RAG sieht den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung eines Revisors oder Revisionsexperten vor, sofern diese die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4 bis 6 RAG nicht mehr erfüllen. Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen. Nach der Art der Wirkungen kann zwischen exekutorischen und repressiven Sanktionen sowie der Zufügung administrativer Rechtsnachteile unterschieden werden. Die exekutorischen Sanktionen bezwecken unmittelbar die Durchsetzung von verwaltungsrechtlichen Pflichten. Sie werden auch als Massnahmen des Verwaltungszwangs oder der Vollstreckung bezeichnet. Repressive Sanktionen sollen demgegenüber nicht nur den rechtmässigen Zustand wiederherstellen, sondern vor allem – im Anschluss an die Pflichtverletzung – verhindern, dass künftig wieder ein rechtswidriger Zustand eintritt. Mit repressiven Sanktionen wird Druck auf die Pflichtigen ausgeübt, um sie zu veranlassen, ihre verwaltungsrechtlichen Pflichten zu erfüllen. Verwaltungsrechtliche Pflichten werden damit nicht direkt durchgesetzt, sondern nur in mittelbarer Weise erzwungen. Repressive Sanktionen haben damit nicht bloss Vollstreckungsfunktion, sondern auch präventive Wirkung, indem sie die Pflichtigen von der Verletzung ihrer Pflichten abhalten sollen. Freilich dienen sie

auch dazu, begangenes Unrecht zu ahnden. Pflichtwidriges Verhalten von Privaten kann auch dadurch sanktioniert werden, dass Befugnisse oder Vorteile, die ihnen vom Staat eingeräumt worden sind, entzogen oder zu ihrem Nachteil verändert werden (z.B. Verweigerung, Kürzung oder Rückforderung von Subventionen, Entzug von Bewilligungen). Die Zufügung solcher administrativer Rechtsnachteile ist eine Mischform zwischen exekutorischen und repressiven Massnahmen. Die verletzte Pflicht kann dadurch zwar nicht durchgesetzt, aber der rechtmässige Zustand doch (wieder-)hergestellt werden. Ein Teil der Lehre zählt den administrativen Rechtsnachteil deshalb zu den repressiven Verwaltungssanktionen (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7.3; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 1134a ff.; DANIEL C. PFIFFNER, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 17 N. 8; PIERRE TSCHANNEN/ULRICH ZIMMERLI/MARKUS MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Bern 2009, § 32 N 39).

3.4.2 Art. 16 Abs. 4 RAG sieht vor, dass die Vorinstanz bei Verstössen gegen gesetzliche Pflichten von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen diesen einen schriftlichen Verweis erteilen und Anweisungen zur Wiederherstellung des ordentlichen Zustands vorsehen kann. Die Aufsichtsbehörde hat zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustandes eine angemessene Frist anzusetzen (vgl. CORRADO RAMPINI, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 16 N. 1, 30). Die Vorinstanz erteilt natürlichen Personen, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sind und die gesetzlichen Vorschriften verletzen, einen schriftlichen Verweis. Im Falle von wiederholten oder groben Gesetzesverstössen kann ihnen die Vorinstanz die Ausübung ihrer Tätigkeit für bestimmte oder unbestimmte Zeit untersagen und, sofern die betreffende Person als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen ist, die Zulassung gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG entziehen (vgl. DANIEL C. PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Zürich/St. Gallen 2008, Rz. 2141).

4.

Im Folgenden ist mit Blick auf die soeben dargestellten Leitsätze eine rechtliche Würdigung des relevanten Sachverhalts und insbesondere des Verhaltens des Beschwerdeführers vorzunehmen.

4.1 Vorliegend verhält es sich so, dass E._____ unbestrittenermassen Gründer der H._____ -Gruppe und bis zum 14. Dezember 2011 als Direktor bei der D._____ AG im Handelsregister eingetragen war.

E._____ war sodann gemäss den Handelsregisterauszügen Mitglied des Verwaltungsrates von neun Gesellschaften, die von der C._____ AG in Liquidation revidiert wurden. Der Beschwerdeführer war bei diesen Revisionen in den Geschäftsjahren von 2006 bis 2010 als leitender Revisor oder "Co-Reviewer" tätig. Auch wenn die Vorinstanz nicht geltend macht E._____ selber habe jene Gesellschaften geprüft, in welchen er Verwaltungsrat war, sind bei dieser Konstellation, bei welcher Angestellte seiner Revisionsgesellschaften bzw. in enger Verbindung zu ihm stehende Personen seine Handelsgesellschaften prüften, Verhältnisse gegeben, die bei objektiver Betrachtungsweise nach aussen hin den Anschein fehlender Unabhängigkeit entstehen lassen. Dies gilt umso mehr, als sich diese enge Verbindung unzweideutig aus den Einträgen im Handelsregister ergibt. Fehl geht deshalb auch der Einwand des Beschwerdeführers, er habe gestützt auf die ihm insoweit bekannt gewordene Nachfolgeregelung annehmen dürfen, E._____ ziehe sich aus der Leitung der Gesellschaften der H._____ -Gruppe zurück und er habe von den Geschäftsleitungsprotokollen nichts gewusst, wonach E._____ diese Absicht dann offenbar nicht konsequent verwirklicht habe.

Damit ist die Unabhängigkeit, wie sie vom Gesetz in Art. 728 Abs. 1 und Abs. 2 Ziff. 3 sowie Art. 729 OR verlangt wird, zu verneinen.

4.2 Ergänzend anzumerken bleibt jedoch, dass, soweit die Vorinstanz bei dieser Konstellation auch die Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und Ziff. 2 OR als verletzt erachtet (vgl. Ziff. 4.11 der angefochtenen Verfügung), dies nicht nachvollziehbar ist. Der Beschwerdeführer war schliesslich weder Mitglied im Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaften noch hatte er eine Darlehensbeziehung zu einer der geprüften Gesellschaften. Formell richtet sich das Unabhängigkeitserfordernis an die "Revisionsstelle". Da aber die objektive Beurteilung immer eine Tätigkeit von natürlichen Personen betrifft, bedarf es der Umsetzung auf die Personen, die für die "Revisionsstelle", d.h. meist eine juristische Person, handeln. Dies geschieht in Art. 728 Abs. 3 OR im Sinn eines Sowohl-als-auch, indem einerseits ein Kreis von natürlichen Personen als Anwendungsbereich bezeichnet, andererseits aber auch die Revisionsstelle selber einbezogen wird. Grundtatbestand ist die aktuelle Tätigkeit im Rahmen des Revisionsmandats (vgl. JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors, SZW 2007, S. 445).

4.3 Der Beschwerdeführer macht sinngemäss geltend, der vergleichsweise niedrige Strafrahmen von Art. 39 Abs. 1 Bst. a RAG für Verletzungen

der Unabhängigkeitsbestimmungen müsse sich analog auch bei den verwaltungsrechtlichen Sanktionen nach Art. 17 ff. RAG auswirken, was vorliegend zu einer weniger einschneidenden verwaltungsrechtlichen Massnahme führen müsste. Dem ist entgegen zu halten, dass es sich bei der Verletzung von Unabhängigkeitsbestimmungen strafrechtlich gesehen zwar um eine Übertretung handelt, dass aber der Strafraum einer Busse bis zu Fr. 100'000.– entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht als geringfügig bezeichnet werden kann. Doch selbst wenn es sich anders verhielte, wäre dies für die Zumessung der Verwaltungsmassnahme irrelevant, welche sich auf eine eigenständige gesetzliche Grundlage abstützt.

5.

Direkt der FINMA unterstellte Finanzintermediäre müssen sich periodisch der Prüfung durch eine zugelassene Prüfgesellschaft unterziehen (Art. 19a des Geldwäschereigesetzes vom 10. Oktober 1997 [GwG, SR 955.0]). Mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe wird bestraft, wer vorsätzlich ohne Bewilligung, Anerkennung, Zulassung oder Registrierung eine nach den Finanzmarktgesetzen bewilligungs-, anerkennungs-, zulassungs- oder registrierungspflichtige Tätigkeit ausübt. Wer fahrlässig handelt, wird mit Busse bis zu Fr. 250'000.– bestraft (Art. 44 Abs. 1 und 2 FINMAG). Für Widerhandlungen gegen die Strafbestimmungen des FINMAG oder der Finanzmarktgesetze ist das Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0) anwendbar, soweit das FINMAG oder die Finanzmarktgesetze nichts anderes bestimmen. Verfolgende und urteilende Behörde ist das Eidgenössische Finanzdepartement. Der Beschwerdeführer wurde mit Strafbescheid des EFD vom 4. Juni 2012 wegen Widerhandlung gegen Art. 44 Abs. 2 FINMAG zu einer Busse von Fr. 2'000.– rechtskräftig verurteilt. Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es habe sich bei seiner Widerhandlung um ein Versehen gehandelt, ist ihm entgegenzuhalten, dass ein Verstoss gegen Art. 44 FINMAG in Bezug auf die Leumundsbeurteilung offenkundig relevant ist, da die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit hinsichtlich der sich aus den einschlägigen Rechtsnormen ergebenden Pflichten nicht erfüllt sind. Auch insoweit vermag der Beschwerdeführer mit seinen Argumenten nicht durchzudringen.

6.

Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Als angemessene mildere Mass-

nahme hätte ein Verweis (Eventualantrag) oder ein auf sechs Monate befristetes Berufsverbot (Subeventualantrag) genügt.

Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient, insbesondere zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden, deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3).

Der Beschwerdeführer hat über einen längeren Zeitraum regelmässig und mehrfach gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Ferner hat er eine Prüfung nach GwG vorgenommen, ohne über die erforderliche Zulassung zu verfügen.

Die Revisionstätigkeit setzt jedoch voraus, dass den einschlägigen Normen vollumfänglich Beachtung geschenkt wird. Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer ansonsten beruflich nichts vorzuwerfen ist, ist insofern nicht ausschlaggebend. Aus dem verfassungsrechtlich verankerten Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 BV) wird im Zusammenhang mit verwaltungsrechtlichen Sanktionsmitteln abgeleitet, dass in einer Rangordnung der möglichen und geeigneten Sanktionen zunächst die mildeste zu wählen und die einmal gewählte Sanktion in ihrer Intensität auf das sachlich Notwendige zu beschränken ist. Der Verweis stellt die mildeste Massnahme dar. Er ist auszusprechen, wenn es sich bei der in Frage stehenden Gesetzesverletzung der für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätigen natürlichen Person um einen Einzelfall oder einen nicht gravierenden Vorfall (etwa weil der Verstoss [leicht] fahrlässig erfolgte) handelt. Liegen demgegenüber wiederholte oder grobe Verstösse vor, kann die Aufsichtsbehörde der fehlbaren Person die Ausübung ihrer Tätigkeit befristet oder unbefristet verbieten (Art. 18 Satz 2 RAG). Das

Verbot betrifft grundsätzlich die von der fehlbaren Person ausgeübte Tätigkeit. So kann etwa die Aufsichtsbehörde einem fehlbaren VR-Mitglied eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens untersagen, weiterhin bei Revisionsunternehmen eine Führungsposition zu bekleiden. Einem von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beigezogenen Experten kann deshalb untersagt werden, weiterhin als Experte für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätig zu sein.

Im Lichte des Verhältnismässigkeitsgebots ist grundsätzlich zunächst ein befristetes Tätigkeitsverbot zu prüfen. Unbefristete Tätigkeitsverbote dürfen nur bei schweren Verstössen ausgesprochen werden. Handelt es sich bei der für das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen tätigen Person um einen zugelassenen Revisor oder zugelassenen Revisionsexperten, kommt als Sanktion der befristete oder unbefristete Entzug der Zulassung in Frage, wenn diese Person wiederholte oder gravierende Rechtsverletzungen begangen hat. Nachdem es sich vorliegend bei der über mehrere Jahre andauernden, wiederholten Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften nicht um einen Einzelfall handelt, fällt ein blosser Verweis ausser Betracht. Wenn die Vorinstanz beim Beschwerdeführer, welcher zugelassener Revisionsexperte ist, einen befristeten Entzug der Zulassung verfügte, hat sie nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts dennoch kein Bundesrecht verletzt, sondern innerhalb des Verwaltungsermessens gehandelt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5065/2011 vom 3. Mai 2012 E. 4.5 und B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7; PFIFFNER, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 18 N. 8 ff.). Demgegenüber erweist sich der Hinweis des Beschwerdeführers auf die Massnahmen des Strassenverkehrs- und Anwaltsrechts wegen der dortigen unterschiedlichen gesetzlichen Regelungen und Voraussetzungen als unbehelflich.

Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, auf welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises – insbesondere bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft – gründen, ist mithin vorliegend höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung der Tätigkeit als Revisionsexperte. Der Zulassungsentzug ist zwangsläufig mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer verbunden, welche von ihm zu tragen sind. Dass diese insgesamt sich als unzumutbar erweisen würden,

geht aus seinen – insofern wenig substantiierten – Vorbringen nicht hervor.

Der von der Vorinstanz gefällte Entscheid, mit welchem ein auf zwei Jahre befristeter Entzug ausgesprochen wurde, erweist sich somit als verhältnismässig, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 2'000.– festgelegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden nach Eintritt der Rechtskraft mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde);
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...], Gerichtsurkunde);
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde).

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Frank Seethaler

Karin Behnke

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tage 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: 5. August 2013