

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde

hat in Sachen

X. _____

Zulassungsträger

betreffend

Verfahren um unbefristeten Entzug der Zulassung als Revisionsexperte

befunden und erwogen:

Zusammenfassung

Der Zulassungsträger wurde 2016 zweitinstanzlich wegen unwahrer Angaben über ein kaufmännisches Gewerbe und Erschleichung einer falschen Beurkundung strafrechtlich verurteilt, weil er für die Gründung einer Gesellschaft ein Darlehen im Umfang des gesamten Aktienkapitals zur Verfügung gestellt hat mit der Vereinbarung, dieses von der Gesellschaft unmittelbar nach der Gründung wieder zurückzuerhalten (Verbot der Einlagenrückgewähr). Die einschlägigen Strafurteile sind der Aufsichtsbehörde zudem rechtswidrig nicht gemeldet worden. Zu seiner Tätigkeit als leitender Revisor derselben Gesellschaft verweigerte der Zulassungsträger im Weiteren die Mitwirkung. [...]. Mit Blick auf die bereits bekannten Sorgfaltsverstösse wird die Zulassung für die Dauer von drei Jahren entzogen. Auf Grund der Verweigerung der Mitwirkung im Hinblick auf mögliche weitere Verstösse wird die Zulassung unbefristet entzogen, bis der Zulassungsträger seiner Mitwirkungspflicht vollumfänglich nachkommt und die Aufsichtsbehörde in der Sache erstinstanzlich entschieden hat.

I. Sachverhalt

- A. X. _____ (nachstehend: Zulassungsträger) wurde durch die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (nachstehend: Aufsichtsbehörde) am [...] 2008 als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.
- B. Der Zulassungsträger ist bei der T. _____ AG (nachfolgend: T. _____ AG) seit dem [...] 1991 als einziges Mitglied des Verwaltungsrats tätig. Die T. _____ AG wurde durch die Aufsichtsbehörde am [...] 2008 als Revisionsexpertin zugelassen und unter der RAB-Nummer [...] für die Dauer von fünf Jahren ins Revisorenregister eingetragen. Mit Verfügung vom [...] 2013 und [...] 2018 hat die Aufsichtsbehörde die T. _____ AG für jeweils weitere fünf Jahre zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen. Der Zulassungsträger hat sich im Revisorenregister als Oberleitungs- und Verwaltungsorgan, Mitglied des Geschäftsführungsorgans und als Revisionsmitarbeitender der T. _____ AG verlinkt. Weitere gemäss Handelsregister zeichnungsberechtigte und von der Aufsichtsbehörde zugelassene Personen bestehen keine. Da nur Personen mit Zulassung als leitende Revisoren tätig sein dürfen (Art. 6 Abs. 1 Bst. c RAG), folgt daraus, dass der Zulassungsträger jeweils als leitender Revisor auf den Revisionsmandaten der T. _____ AG tätig ist bzw. war.
- C. [...].
- D. [...].
- E. [...].
- F. Die Aufsichtsbehörde sistierte daraufhin ihre Abklärungen, um [...] abzuwarten.
- G. [...].
- H. Mit Schreiben vom [...] 2018 ersuchte die Aufsichtsbehörde das Bundesamt für Justiz (BJ) um Einsicht in den Auszug des Zulassungsträgers aus dem Strafregister-Informationssystem VOSTRA (Art. 22 Abs. 1 Bst. j VOSTRA-Verordnung, SR 331).
- I. Das BJ meldete mit Schreiben vom [...] 2018, dass gegen den Zulassungsträger folgende Urteile verzeichnet sind:
 - a. [...];
 - b. Urteil des Obergerichts des Kantons [...] vom [...] 2016: Schuldig erklärt wegen unwahrer Angaben über ein kaufmännisches Gewerbe (Art. 152 Strafgesetzbuch, StGB; SR 311.0) und wegen Erschleichung einer falschen Beurkundung (Art. 252 StGB), mehrfach begangen am [...] 2007, verurteilt zu einer Geldstrafe von 60 Tagessätzen zu CHF 570 (insgesamt CHF 34'200), unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs während einer Probezeit von 2 Jahren (Zusatzstrafe zum Urteil [...]).
- J. [...].

- K. [...].
- L. Mit Schreiben vom [...] 2018 ersuchte die Aufsichtsbehörde den Zulassungsträger, [...]. Im Weiteren konfrontierte sie den Zulassungsträger auch mit dem Umstand, dass er die vorerwähnten Urteile (lit. I) nicht gemeldet hat und forderte ihn auf, die ergangenen Strafurteile vorzulegen.
- M. Mit Schreiben vom [...] 2018 reichte der Zulassungsträger innert erstreckter Frist die Urteile des Obergerichts des Kantons [...] vom [...] 2016 sowie das in selber Sache ergangene erstinstanzliche Urteil [...] vom [...] 2015 i.S. S. _____ AG ein. Zu den beiden [...]delikten stellte sich der Zulassungsträger auf den Standpunkt, dass diese für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen nicht von Belang seien und der Aufsichtsbehörde nicht gemeldet werden müssten. Die dazugehörigen Unterlagen seien bei ihm auch nicht mehr vorhanden.
- [...].
- N. Die Aufsichtsbehörde hat gegen den Zulassungsträger mit Einschreiben vom [...] 2018 ein verwaltungsrechtliches Verfahren um befristeten Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte eröffnet. Gleichzeitig hat sie ihm die Gelegenheit erteilt, von seinem Anspruch auf rechtliches Gehör Gebrauch zu machen und zu folgendem Sachverhalten sowie zur jeweiligen vorläufigen rechtlichen Würdigung Stellung zu nehmen:
- a. Verfehlungen im Zusammenhang mit der Gründung der S. _____ AG und der Tätigkeit als deren Revisionsorgan gemäss Strafurteil des Obergerichts des Kantons [...] vom [...] 2016;
 - b. [...];
 - c. Unterlassung von meldepflichtigen Ereignissen.
- O. Mit Schreiben vom [...] 2019 teilte der inzwischen anwaltlich vertretene Zulassungsträger innert erstreckter Frist mit, dass er beabsichtige, zukünftig keine Revisionsdienstleistungen mehr zu erbringen und auf seine Zulassung als Revisionsexperte zu verzichten. Er wolle die von ihm geführte T. _____ AG personell im Hinblick auf sein absehbares Erreichen der Altersgrenze verjüngen und mit neuen Leistungsträgern ergänzen. Das eingeleitete Verwaltungsverfahren veranlasse ihn dazu, diesen natürlichen Prozess zu intensivieren und zu beschleunigen. Er sehe sich allerdings ausser Stande, einen solchen Verzicht mit sofortiger Wirkung zu erklären. Er habe den Prozess zur Aufgabe der Revisions-tätigkeit schon vor einiger Zeit eingeleitet. So habe er innerhalb der T. _____ AG über die vergangenen Jahre einen jüngeren Nachfolger aufgebaut. Dieser verfüge über lang-jährige Fachpraxis und werde im [...] 2019 die Prüfung als Treuhänder mit eidgenössischem Fachausweis absolvieren. Im Anschluss werde dieser um Zulassung als Revisor ersuchen. Zur Realisierung seiner Nachfolge benötige er aber Zeit. Es sei davon auszu-gehen, dass der aufgebaute Nachfolger das notwendige Diplom [...] 2019 erhalten werde. Bei einer realistischen Abschätzung des erforderlichen Zeitrahmens könne die geplante Nachfolgeregelung bis [...] 2019 abgeschlossen sein. Abschliessend ersuchte der Zulas-sungsträger gestützt auf die geltend gemachte Begründung darum, die Frist zur Stellung-nahme zum vorläufig festgestellten Sachverhalt auszusetzen und ggf. [...] 2019 neu an-zusetzen.
- P. Die Aufsichtsbehörde wies den Zulassungsträger mit Schreiben vom [...] 2019 darauf hin, dass sich der vorliegende Fall bereits über Monate hinzieht und es daher nicht möglich ist, das laufende Verfahren erneut über weitere Monate hinaus zu sistieren (vgl. auch vorne lit. F.). Sie ersuchte den Zulassungsträger entsprechend, ggf. einen bedingungslo-sen Verzicht auf die Zulassung zu erklären oder von seinem Recht Gebrauch zu machen, zur Feststellung des Sachverhalts und zu dessen rechtlicher Würdigung Stellung zu neh-men.
- Q. Der Zulassungsträger teilte mit Schreiben vom [...] 2019 mit, dass er weiterhin beabsich-tige, keine Revisionsdienstleistungen zu erbringen, sich die aufgebaute Nachfolgelösung aber nicht sofort realisieren lasse. Da das Risiko bestehe, dass der aufgebaute Nachfolger

die Prüfung nicht absolvieren oder diese nicht bestehen könnte, müsse der Verzicht widerruflich sein. Er sei seinen Kunden verpflichtet, das Unternehmen in geordneten Verhältnissen zu führen.

- R. Mit Schreiben vom [...] 2019 teilte die Aufsichtsbehörde mit, dass sie die Überlegungen zur Nachfolgeregelung grundsätzlich nachvollziehen kann, mit Blick auf die in Frage stehenden Sorgfaltspflichtverletzungen und den Schutz des öffentlichen Interesses aber nicht zuwarten kann, bis sich für seine Kunden eine in jeglicher Hinsicht komfortable Situation ergibt. Sie wies entsprechend nochmals auf seinen Anspruch auf rechtliches Gehör hin und gewährte ihm für die Abgabe einer Stellungnahme zum vorläufig festgestellten Sachverhalt eine letzte kurze Nachfrist.
- S. Der Zulassungsträger teilte daraufhin mit Schreiben vom [...] 2019 mit, dass das Urteil des Obergerichts des Kantons [...] aus seiner Sicht ein «Fehlurteil» sei, das ausschliesslich auf einer Befragung fusse, an welcher er sich «ungeschickt geäussert» habe. Er habe nicht an einer ungesetzlichen Einlagenrückgewähr teilnehmen wollen. Seine Aussage sei vom Obergericht aus dem Sachzusammenhang gerissen worden. Zudem liege der ihm zur Last gelegte Sachverhalt fast zwölf Jahre zurück. [...]. Aus der Feststellung der Aufsichtsbehörde, wonach es fraglich ist, ob die S. _____ AG nach Rückzahlung des Kapitals illiquide oder überschuldet war, könne keine Pflichtverletzungen hergeleitet werden. [...]. Die Aufforderung zur Herausgabe weiterer Unterlagen ohne Anhaltspunkt für Verstösse gegen rechtliche Pflichten erweise sich als unzulässige «fishing expedition». Es bestehe für ihn folglich keine Mitwirkungspflicht im vorliegenden Verfahren. Abschliessend beantragte der Zulassungsträger, das Verwaltungsverfahren ohne weitere Massnahmen und ohne Kostenaufgabe einzustellen.
- T. Die Aufsichtsbehörde wies den Zulassungsträger mit Schreiben vom [...] 2019 auf seine gesetzliche Pflicht hin, an der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts mitzuwirken und der Aufsichtsbehörde alle Auskünfte zu erteilen und Unterlagen herauszugeben, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt (Art. 15a Abs. 1 Bst. a RAG und Art. 13 Abs. 1 Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG; SR 172.021). Auch stellte die Aufsichtsbehörde klar, dass sie berechtigt ist, ernstzunehmende Hinweise über allfällige Missstände oder Pflichtverletzungen entgegenzunehmen und diesen nachzugehen. Sie teilte dem Zulassungsträger daher mit, dass auch die Verweigerung der Mitwirkung gewährsrelevant ist, und machte ihn darauf aufmerksam, dass unter diesen Umständen auch der unbefristete Zulassungsentzug gerechtfertigt ist, bis er sich kooperativ verhält. Zur Stellungnahme zum allfälligen unbefristeten Zulassungsentzug bzw. zu den allfälligen negativen Auswirkungen der fortdauernden Verweigerung der Mitwirkung gewährte die Aufsichtsbehörde dem Zulassungsträger eine Frist bis zum [...] 2019.
- U. Nach Ablauf dieser Frist teilte der Zulassungsträger mit Schreiben vom [...] 2019 mit, dass während des Zeitraums vor der Gründung der S. _____ AG bis zur Rückzahlung von CHF 100'000 an ihn keine Anhaltspunkte dafür bestanden hätten, dass die Gesellschaft überschuldet sein könnte. Er habe Kenntnis davon gehabt, dass die Aktionäre bzw. Gründungsgesellschafter in erheblichem Umfang Aufträge für die S. _____ AG gewonnen gehabt hätten. Es hätten daher per Ende 2007 werthaltige Debitoren von rund CHF 75'000 bestanden. Er könne dies mit der eingereichten Aufstellung der Debitoren (allerdings ohne Zahlungsdaten) belegen, die ihm Ende 2007 vorgelegen habe. [...].

II. Rechtliches

- 1. Zulassungsverfahren und Möglichkeit des Entzugs der Zulassung
 - 1.1. Natürliche Personen werden grundsätzlich unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Eine einmal erteilte Zulassung kann jedoch befristet oder unbefristet entzogen werden, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, also nachträglich weggefallen sind. Können die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden, ist der Entzug der Zulassung vorher anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 RAG).
 - 1.2. Neben einer anerkannten Ausbildung und gegebenenfalls nachzuweisender Fachpraxis müssen Zulassungsträgerinnen und Zulassungsträger über einen unbescholtenen

Leumund verfügen bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, um zugelassen werden zu können (Art. 4 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 4 Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3). Bei natürlichen Personen kann grundsätzlich nur die Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nachträglich wegfallen bzw. beeinträchtigt sein. Eine abgeschlossene Ausbildung bzw. die erworbene Fachpraxis bleiben demgegenüber in der Regel bestehen.

- 1.3. Die Voraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist eine dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung, deren Beurteilung sich je nach den Umständen ändern kann. Der nachträgliche Wegfall dieser Zulassungsvoraussetzung kann zum befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung führen. Wird nach einem unbefristeten Entzug der Zulassung zu einem späteren Zeitpunkt ein neues Gesuch gestellt, wird die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit erneut überprüft und, bei entsprechendem Wohlverhalten, gegebenenfalls positiv beurteilt. Bei einem befristeten Entzug wird die Zulassung grundsätzlich mit Ablauf der Entzugsdauer von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumunds- bzw. gewährsrelevanten Tatsachen eingetreten sind.
 - 1.4. Nachfolgend werden zunächst die allgemeinen Anforderungen an den unbescholtenen Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit dargestellt (hinten Ziff. 2). Für den vorliegenden Fall ist danach zu überprüfen, ob der Zulassungsträger auf Grund der Verurteilung durch das Obergericht des Kantons [...] vom [...] 2016 wegen unwahren Angaben über ein kaufmännisches Gewerbe und mehrfacher Erschleichung einer falschen Beurkundung (hinten Ziff. 3), auf Grund [...] (hinten Ziff. 4) sowie der Verletzung der Mitwirkungs- und Meldepflichten (hinten Ziff. 5) noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet bzw. ob Gründe vorliegen, welche den Entzug der Zulassung als Revisionsexperte vom [...] 2008 rechtfertigen (hinten Ziff. 7).
2. Unbescholtener Leumund bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit
 - 2.1. Eine natürliche Person wird als Revisionsexperte zugelassen (bzw. bleibt zugelassen), wenn sie u.a. über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG). Es gibt im Bundesrecht keinen einheitlichen Begriff des unbescholtenen Leumunds, weil er in sehr unterschiedlichen Zusammenhängen verwendet wird. Gemäss Bundesgericht handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, dessen Inhalt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift sowie der Stellung im Gesetz und im Rechtssystem ergibt (BGE 99 Ib 104, E. 5). Der Verordnungsgeber präzisiert in nicht abschliessender Weise, dass ein Gesuchsteller zugelassen wird (bzw. dessen Zulassung aufrechterhalten werden kann), wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine (Art. 4 RAV).
 - 2.2. Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen des Finanzmarktrechts sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen. Bei einer Gewährsprüfung müssen demnach 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 eigentliche Tätigkeit als Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit beeinflussen (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.1, Nr. 2C_505/2010 vom 7. April 2011, E. 4.2, und Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 3.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012, E. 3.3, und Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008, E. 4.2.3; vgl. auch die Antwort

des Bundesrates vom 20. September 2010 auf die Frage 10.5350 „Revisionsaufsichtsbehörde, Was ist ein Leumundszeugnis?“ von Alt-Nationalrat Jean Henri Dunant). Es ist mit anderen Worten zu prüfen, ob das Verhalten des Zulassungsträgers generell mit der Tätigkeit als Revisionsexperte vereinbar sind. Dies erfolgt in einem Ermessensentscheid der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.3, und Nr. 2C_505/2010 vom 7. April 2011, E. 4.3, m.w.H.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012, E. 3.2).

- 2.3. Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investorinnen und Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigerinnen und Gläubigern sowie von öffentlichen Interessen (Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBI 2004 3989). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine zentrale Rolle zu. Die gesetzliche Regelung von Revisionsdienstleistungen macht nur dann Sinn, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden (Botschaft Bundesrat, BBI 2004 3978 f.). Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten festlegen, um die Verlässlichkeit der Prüfung zu gewährleisten (Botschaft Bundesrat, BBI 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen deshalb Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden bzw. bleiben. Die Revisionsstelle 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 (Botschaft Bundesrat, BBI 2004 3975 f.). Dies geht einher mit hohen Anforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten, auf deren Urteil zu vertrauen ist.
 - 2.4. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist auch mit Blick auf die vorerwähnten Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist primär die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018, E. 3.3, Nr. 2C_167/2016 vom 17. März 2017, E. 2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-6227/2016 vom 18. Juni 2018, E. 7.1, und Nr. B-6138/2017 vom 27. Dezember 2017, E. 4). Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen Treue- und Sorgfaltspflichten sind deshalb nicht mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit zu vereinbaren.
 - 2.5. Neben Verstössen gegen einschlägige Rechtsnormen können somit auch Verletzungen von Standesregeln, vertraglichen Vereinbarungen mit Kunden oder Sorgfaltspflichten gewährsrelevant sein. Im Rahmen des Berufs- und Standesrechts obliegen Revisionsexperten und Revisoren zudem auch Rechtspflichten, die nicht in materiell-gesetzlichen Bestimmungen festgehalten sind (vgl. dazu die diesbezügliche Praxis der Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde im Enforcementbericht 2014 der FINMA vom 24. Februar 2015, 5 und 12 f., im FINMA-Sonderbulletin 2/2013, 8 f., m.w.H., im FINMA-Bulletin 4/2013, 204 f.; sowie der früheren Eidg. Bankenkommision im EBK-Bulletin 47/2005, 167 f. und 40/2000, 31 ff., m.w.H.).
3. Strafrechtliche Verurteilungen und Sorgfaltspflichtverstösse bei der Gründung und Prüfung der S. _____ AG
 - 3.1. Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr sind insbesondere auch strafrechtliche Verurteilungen zu berücksichtigen (Art. 4 Abs. 2 Bst. a

RAV; vgl. auch vorne Ziff. 2.1). Der Gewährsbegriff beinhaltet wie erwähnt auch Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale, aber auch allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit sowie Elemente, die über die eigentliche Tätigkeit als Revisor hinausgehen (vgl. vorne Ziff. 2.2). Eine im Strafregister verzeichnete Verurteilung ist grundsätzlich dazu geeignet, die Vertrauenswürdigkeit der Tätigkeit einer Person herabzusetzen (vgl. Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.2.4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-3549/2017 vom 26. April 2018, E. 2.4.1).

- 3.2. Die Aufsichtsbehörde ist im Rahmen einer Gewährsprüfung nicht an die Tatsachenfeststellungen einer Strafverfolgungsbehörde gebunden; diesbezüglich ist aber Zurückhaltung geboten, sofern mit einem ordentlichen Strafverfahren eine Bestrafung einherging (vgl. BGE 104 Ib 358, E. 1). Sie kann aber auf die Feststellungen der Tatsachen im Strafurteil abstellen, es sei denn, es bestehen klare Anhaltspunkte für die Unstimmigkeit dieser Tatsachenfeststellung (vgl. BGE 124 II 103, E. 1c/aa). An die rechtliche Würdigung durch das Strafgericht ist eine Verwaltungsbehörde ebenfalls nicht gebunden, da sie sonst in ihrer freien Rechtsanwendung eingeschränkt würde (BGE 104 Ib 358, E. 3). Die Aufsichtsbehörde beurteilt im Rahmen einer Leumunds- bzw. Gewährsbeurteilung auch weitere Aspekte, welche im strafrechtlichen Sinne unter Umständen nicht relevant oder von untergeordneter Bedeutung sind.
- 3.3. Bei der Gewährsprüfung stützt sich die Aufsichtsbehörde grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Vorliegens eines rechtskräftigen Urteils ab. Würde man auf den Zeitpunkt der fehlbaren Handlungen abstellen, könnte ein Zulassungsträger durch Beschreiten des Rechtsweges und durch gezielte Verzögerung eines Verfahrens negative Konsequenzen abschwächen oder ganz vermeiden. Dadurch würde das Kriterium der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als Zulassungsvoraussetzung stark, wenn nicht ganz an Bedeutung verlieren. Dies entspricht nicht der Absicht des Gesetzgebers. Das schliesst aber nicht aus, dass man den Zeitablauf ebenso wie Schwere und Häufigkeit der fehlbaren Handlungen mitberücksichtigt (vgl. zum Ganzen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 12.1): Eine Verfehlung in der jüngsten Vergangenheit hat mehr Gewicht als eine länger zurückliegende.
- 3.4. Im Rahmen der Gewährsprüfung ist schliesslich auch die Tatsache zu berücksichtigen, dass ein Verfahren der Aufsichtsbehörde nicht gemeldet wurde (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 3069/2016 vom 29. März 2017, E. 14.3.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-3549/2017 vom 26. April 2018, E. 2.5; vgl. dazu hinten Ziff. 5).
- 3.5. Verstoss gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr durch Scheinliberierung

Bei der Gründung einer Aktiengesellschaft bedarf es zur gültigen Zeichnung des Aktienkapitals einer bedingungslosen Verpflichtung der Gründer, eine dem Ausgabebetrag entsprechende Einlage zu leisten (Art. 630 Ziff. 2 OR). Das Mindestkapital ist CHF 100'000 (Art. 621 OR). Lautet die Einlagepflicht auf Barzahlung, so ist die Leistung effektiv in bar zu erbringen bzw. bei einer Bank zu hinterlegen. Dabei muss der Liberierungsbetrag zur ausschliesslichen und freien Verfügung der zu gründenden Gesellschaft stehen (Art. 633 Abs. 1 OR und BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich 2009, § 1 N 353). Bei der Bargründung besteht das Risiko, dass die erforderlichen Barbeträge zwar auf ein Sperrkonto bei einer Bank einbezahlt werden, diese aber wirtschaftlich gar nicht frei verfügbare Mittel der zu gründenden Gesellschaft darstellen (BÖCKLI, op.cit., § 1 N 362). Beim sog. Gründungsschwindel bringen die Gründer die gesetzlich vorgeschriebenen Barbeträge pro forma auf, veranlassen aber die neu gegründete Gesellschaft kurz nach der Freigabe des depotierten Gründungskapitals durch die Bank (Art. 633 Abs. 2 OR) dazu, ihnen die gesamten Beträge zurückzuerstatten, sei es zur eigenen Verfügung, sei es zur Rückzahlung eines zur Beschaffung des Bargelds aufgenommenen Darlehens. Dies

verstösst gegen das Verbot der Kapitalrückgewähr (Art. 680 Abs. 2 OR), womit eine der Kernbestimmungen des Kapitalschutzes verletzt wird.

- 3.6. Der Gründung einer AG liegt der sog. Errichtungsakt zu Grunde. Darin erklären die Gründer u.a., dass die versprochenen Einlagen dem Ausgabebetrag der Aktien entsprechen sowie die gesetzlichen und statutarischen Anforderungen an die Leistung der Einlagen (und insbesondere die erwähnte freie Verfügbarkeit) erfüllt sind (Art. 629 Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR). Der öffentlichen Beurkundung dieser Willenserklärung kommt erhöhte Beweiskraft zu. Wer durch Täuschung bewirkt, dass eine Person öffentlichen Glaubens (z.B. der beurkundende Notar) oder ein Beamter (z.B. der Handelsregisterführer) eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet, namentlich eine falsche Unterschrift oder eine unrichtige Abschrift beglaubigt, macht sich eines Spezialfalls der Falschbeurkundung, der Erschleichung einer falschen Beurkundung, strafbar (Art. 253 Abs. 1 StGB). Die Tathandlung besteht im Bewirken einer inhaltlich unwahren Beurkundung durch Täuschung, wobei die täuschende Handlung von jedermann und nicht nur von den Gründern vorgenommen werden kann. Die Täuschung braucht auch nicht arglistig zu sein. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts beglaubigt die öffentliche Urkunde (vorliegend: der Errichtungsakt) nicht nur die Abgabe der Erklärung zur freien Verfügbarkeit des Aktienkapitals, sondern leistet Gewähr auch für deren Wahrheit. Dementsprechend qualifiziert das Bundesgericht in Fällen der Scheinliberierung, bei denen das Geld zur ausschliesslichen Verfügung der Gesellschaft wirtschaftlich nicht vorhanden war, als Erschleichung einer Falschbeurkundung (BGE 101 IV 60 E. 2a 145 E. 2a, m.w.H.). Dasselbe gilt mit Blick auf die Eintragung der Gesellschaftsgründung ins Handelsregister (Urteil des Bundesgerichts Nr. 6B_455/2008 vom 18. Dezember 2008, E. 2.2.2, mit Verweis auf BGE 81 IV 238, E. 3a).
- 3.7. Gemäss rechtskräftiger obergerichtlicher Sachverhaltsfeststellung (Urteil vom [...]) wurde der Zulassungsträger von B. _____ Mitte 2007 angefragt, ob er für die Gründung der S. _____ AG, einer Auffanggesellschaft der seit dem [...] 2007 konkursiten S. _____ Group AG (SHAB-Nr. [...] vom [...] 2007) mit einem Aktienkapital von CHF 100'000, ein Darlehen im Umfang von ebensolchen CHF 100'000 gewähren könnte (100% des beabsichtigten Gründungskapitals). Der Zulassungsträger war dazu bereit, stellte aber die Bedingung der umgehenden Rückzahlung, weil er diese Summe auf Ende Jahr selbst im Zusammenhang mit einem Hausbau benötigte. Aus diesem Grund hat der Zulassungsträger mit B. _____ mündlich vereinbart, dass das Darlehen noch vor Ende 2007 zurückbezahlt werden soll. Damit hat er verlangt bzw. zumindest in Kauf genommen, dass es zur Rückzahlung des von ihm (bzw. von einem Geschäftskonto der T. _____ AG) zur Verfügung gestellten Aktienkapitals der S. _____ AG kommt. Der Zulassungsträger hat im Rahmen der Ersteinvernahme vom [...] 2012 denn auch zu Protokoll gegeben, dass es ihm «egal» gewesen sei, aus welcher Quelle die Darlehensrückzahlung erfolge. Im Rahmen der Einzahlung des Gründungskapitals auf das Kapitaleinzahlungssperrkonto bei der UBS AG am [...] 2007 hat er denn auch nicht abgeklärt, wie es zu bewerkstelligen war, innert derart kurzer Frist den Betrag von CHF 100'000 zurückzuzahlen, ohne das Verbot der Kapitalrückgewähr zu verletzen und die zu gründende Gesellschaft sogleich in den Zustand der Überschuldung (Art. 725 OR) zu versetzen. Er hat es im Weiteren auch unterlassen, die Liquidität der neuen Aktiengesellschaft zu überprüfen, obwohl die T. _____ AG mit der Gründung als Revisionsorgan gewählt wurde. Neun Tage nach der Gründung vom [...] 2007 floss schliesslich der Betrag von CHF 100'000 von einem Kontokorrentkonto der S. _____ AG wieder an die T. _____ AG zurück.
- 3.8. Gestützt auf die durch den Zulassungsträger am [...] 2007 veranlasste Einzahlung des Betrags von CHF 100'000 ab dem Konto der T. _____ AG auf das Kapitaleinzahlungskonto der S. _____ AG bei der UBS AG stellte die UBS eine Einzahlungsbescheinigung aus, und der verurkundende Notar hielt am [...] 2007 in der öffentlichen Urkunde fest, dass der genannte Betrag der Gesellschaft zur freien Verfügung steht. Bei dieser notariellen Feststellung handelt es sich um eine rechtlich erhebliche

Tatsache, die wahrheitswidrig war, weil die Kapitalausstattung der gegründeten AG bloss vorgetäuscht wurde. Schliesslich kam es bereits wenige Tage nach der Gründung zur Rückzahlung des Aktienkapitals. Es lag damit objektiv eine Scheinliberierung vor (vgl. vorne Ziff. 3.5). Obwohl der Zulassungsträger im Unterschied zu B. _____ zumindest nicht formell und persönlich vor dem Notar als Gründer der neuen Gesellschaft in Erscheinung trat, war er faktisch an der Gründung beteiligt. Es bestand folglich ein auf einem gemeinsamen Tatentschluss beruhender Tatplan, wobei beide (der Zulassungsträger und B. _____) von Anbeginn planten, dass der S. _____ AG das Aktienkapital unmittelbar nach der Gründung wieder entzogen wird. Schliesslich wussten beide, dass keiner der Gründer (B. _____, [...] und [...]), vgl. Urteil vom [...]) in der Lage sein würde, dieses umgehend wieder zu ersetzen. Der Zulassungsträger ist entsprechend als Mittäter zu qualifizieren (Urteil vom [...]). Auch wenn der Zulassungsträger nur einmal handelte, wusste er, dass seine Handlungen zusammen mit dem Vorgehen des Mittäters B. _____ sowohl den Gründungsnotar der S. _____ AG als auch den Handelsregisterführer zu einer inhaltlich unwahren Beurkundung veranlassen wird. Es liegt dementsprechend eine mehrfache Tatbegehung vor, weshalb er der mehrfachen Erschleichung einer falschen Beurkundung verurteilt wurde (Art. 253 StGB).

- 3.9. Die Gründung der S. _____ AG wurde wie erwähnt am [...] 2007 beim Handelsregisteramt [...] zur Anmeldung gebracht. Die darauffolgende Publikation im Handelsregister am [...] 2007 stellt eine öffentliche Bekanntmachung dar (Art. 152 StGB, unwahre Angaben über kaufmännisches Gewerbe). Diese unwahren Angaben waren geeignet, Dritte, welche sich des Insolvenzrisikos nicht bewusst waren, zu schädigenden Vermögensdispositionen zu veranlassen (Urteil vom [...]). Als Inhaber der Revisionsstelle stellte der Zulassungsträger das Darlehen zur Verfügung, welches die Gründung der Gesellschaft am [...] 2007 erst ermöglichte. Obwohl er die Darlehensrückzahlung per Ende 2007 verlangt hatte, liess er als Entscheidungsträger der Revisionsstelle und vorgesehener leitender Revisor die Publikation der Gründung der Gesellschaft im Handelsregister zu, mit welcher die freie Verfügbarkeit des Aktienkapitals bestätigt wurde. Angesichts der Verschiedenartigkeit der geschützten Rechtsgüter besteht zwischen den Tatbeständen von Artikel 253 und 152 StGB echte Konkurrenz, weshalb der Zulassungsträger auch wegen unwahren Angaben über kaufmännische Gewerbe schuldig gesprochen wurde (Urteil vom 21. Januar 2016, E. III.C.4, m.w.H.).
- 3.10. Aus den vorstehenden Gründen wurde der Zulassungsträger als Zusatzstrafe zum Urteil [...] vom [...] 2008 zu einer Geldstrafe von 60 Tagessätzen zu je CHF 570 (insgesamt CHF 34'200) verurteilt, wobei der bedingte Vollzug während einer Probezeit von zwei Jahren gewährt wurde.
- 3.11. Es liegt auf der Hand, dass eine Person, welche unwahre Angaben über kaufmännische Gewerbe macht und falsche Beurkundungen erschleicht, weder über die erforderliche Integrität noch über die notwendige Glaubwürdigkeit verfügt und folglich keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (vgl. vorne Ziff. 3.1).
- 3.12. Der vorerwähnte strafrechtlich relevante Sachverhalt ist mit Blick auf die Tätigkeit der T. _____ AG als Revisionsstelle der S. _____ AG auch zivilrechtlich relevant:
- 3.13. Zum ersten ist es insbesondere auch die Aufgabe der Revisionsstelle, Verstösse gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr (Art. 680 Abs. 2 OR) aufzudecken (Schweizer Prüfungsstandard [PS] der Treuhand-Kammer, für den Zulassungsträger vorliegend anwendbare Ausgabe 2004, PS 250.14A), und nicht, sich aktiv an solchen zu beteiligen.
- 3.14. Zum zweiten wusste der Zulassungsträger, da er an der Scheinliberierung wesentlich beteiligt war, dass der zu prüfenden Gesellschaft nach der Rückleistung der Kapitaleinlage kaum oder gar keine werthaltigen Aktiven sowie kaum mehr Liquidität zur Verfügung standen und dass eine Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) vorliegen könnte, die es ggf. beim Gericht anzuzeigen galt (Art. 729a OR bzw. für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2008 begannen: aArt. 729b Abs. 2 OR, in der Fassung

gemäss AS 1992 733). Der Revisionsstelle kommt zumindest dann eine Handlungspflicht im Zusammenhang mit einer offensichtlichen Überschuldung zu, wenn sie dazu von kompetenter Stelle aus dem Unternehmen diesbezüglich klare und stichhaltige Informationen erhält (Schweizer Prüfungsstandards, Pflichten bei Kapitalverlust und Überschuldung, PS 290.U). Da der Zulassungsträger zusammen mit dem Verwaltungsrat B. _____ die vollständige Kapitalrückgewähr orchestriert hat, standen ihm zweifellos solche klaren und stichhaltigen Informationen zur Verfügung.

- 3.15. Der Zulassungsträger macht hierzu geltend, dass er im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung Kenntnis davon gehabt habe, dass «das Aktionariat der S. _____ AG» bereits in erheblichem Umfang Aufträge gewonnen habe. Es hätten somit per Ende 2007 werthaltige Debitoren im Umfang von CHF 75'000 bestanden. Der Nachweis dieser Behauptung gelingt ihm aber nicht, da er nur eine undatierte Auflistung von Rechnungen aus dem Zeitraum zwischen dem [...] 2007 und dem [...] 2007 einreichte. Wie er im Zeitpunkt der Darlehensrückzahlung konkret geprüft hat, dass keine Überschuldung vorliegt, legt er dagegen nicht dar. Er hat auch keine Arbeitspapiere zu diesem Thema eingereicht. Im Weiteren wusste der Zulassungsträger, dass die S. _____ AG die Auffanggesellschaft der S. _____ Group AG war (vorne Ziff. 3.7) und dass allfällige Forderungen zumindest teilweise der Konkursmasse der S. _____ Group AG in Liquidation gehören könnten.
- 3.16. Zum dritten befand sich der Zulassungsträger, weil er einerseits an der Scheinliberierung beteiligt war und andererseits als Revisor eben diese hätte verhindern müssen, auch in einem Interessenkonflikt, der mit den Vorgaben zur Unabhängigkeit nicht vereinbar war: Er war eine vertragliche Abmachung eingegangen, die ein (indirektes) Interesse am Prüfergebnis begründet bzw. die Prüfungsaufgabe mit eigenen Interessen in Konflikt geraten liess (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR; bzw. für Geschäftsjahre, die vor dem 1. Januar 2008 begannen: BGE 123 III 31 ff., E. 1).
- 3.17. Der Zulassungsträger wendet weiter ein, dass sich die vorstehenden Vorkommnisse Ende 2007 und damit vor rund 11.5 Jahren zugetragen haben und damit nicht mehr relevant sind.
- 3.18. Diesem Argument ist nicht zu folgen: Der Zulassungsträger hat der Aufsichtsbehörde den Strafbefehl der Staatsanwältin vom [...] 2013 und das Urteil des Obergerichts vom [...] 2016 vorenthalten, obwohl eine entsprechende Meldepflicht (vgl. dazu hinten Ziff. 5.1) bestand und die Verurteilungen für die Gewähr des Zulassungsträgers relevant war.
- 3.19. Bei der Gewährsprüfung stützt sich die Aufsichtsbehörde grundsätzlich auf den Zeitpunkt des Vorliegens eines rechtskräftigen Urteils ab. Würde man auf den Zeitpunkt der fehlbaren Handlungen abstellen, könnte ein Zulassungsträger durch Beschreiten des Rechtsweges und durch gezielte Verzögerung eines Verfahrens negative Konsequenzen abschwächen oder ganz vermeiden. Dadurch würde das Kriterium der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als Zulassungsvoraussetzung stark, wenn nicht ganz an Bedeutung verlieren. Dies entspricht nicht der Absicht des Gesetzgebers. Das schliesst nicht aus, dass der Zeitablauf ebenso wie Schwere und Häufigkeit der fehlbaren Handlungen berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 12.1): Eine Verfehlung in der jüngsten Vergangenheit hat demnach mehr Gewicht als eine länger zurückliegende.
- 3.20. Die Verletzung der Meldepflicht bedeutet daher zweierlei: Einerseits ist der Verstoss gegen die Meldepflicht an sich schon gewährsrelevant und in die Gesamtwürdigung einzubeziehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 3069/2016 vom 29. März 2017, E. 14.3.1; vgl. hinten Ziff. 5.1). Andererseits ist ein Grossteil des Zeitablaufs durch das Verhalten des Zulassungsträgers selbst verschuldet oder dem Zeitbedarf des Strafverfahrens geschuldet. Beides relativiert den zurückliegenden Zeitpunkt der begangenen Verfehlungen stark.

4. Verstoss gegen [...].

5. Verstoss gegen die Meldepflicht und Verweigerung der Mitwirkung

- 5.1. Zugelassene Revisoren und Revisionsexperten sind verpflichtet, der Aufsichtsbehörde unverzüglich, unaufgefordert und proaktiv sämtliche Vorkommnisse zu melden, die für die Zulassung relevant sind (Art. 15a Abs. 2 RAG; für die Rechtslage bis zum 31. Dezember 2014: aArt. 13 Abs. 1 RAV, in der Fassung gemäss AS 2007 3989). Da eine strafrechtliche Verurteilung bei der Gewährsprüfung stets zu berücksichtigen ist (Art. 4 Abs. 1 Bst. a RAV), ist eine solche zweifelsfrei für die Zulassung relevant.
- 5.2. Da bereits der Eintrag im Strafregister selbst geeignet ist, die Vertrauenswürdigkeit der Tätigkeit einer Person herabzusetzen (vorne Ziff. 3.1), liegt es nicht im Ermessen einer betroffenen Person, ob ein Strafurteil der Aufsichtsbehörde gemeldet werden muss oder nicht. Aus diesem Grund sind erst- oder höherinstanzliche Urteile und Vergleiche in Straf- und Verwaltungsstrafverfahren unabhängig der Rechtskraft meldepflichtig, auch wenn sie nicht im Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen stehen (Rz. 7 Bst. o Ziff. 3 des Rundschreibens Nr. 1/2007 der Aufsichtsbehörde vom 27. August 2007 über die Angaben im Gesuch um Zulassung, die einzureichenden Unterlagen und die Meldepflichten während der Zulassungsdauer, RS 1/2007, Fassung vom 1. Januar 2015).
- 5.3. Der Zulassungsträger hat der Aufsichtsbehörde weder den Strafbefehl der Staatsanwaltschaft des Kantons [...] vom [...] 2013, noch das Urteil [...] vom [...] 2014 noch jenes des Obergerichts des Kantons [...] vom [...] 2016 gemeldet.
- 5.4. Die Unterlassung der Erfüllung der Meldepflicht stellt eine gewichtige Verletzung einer für die Ausübung der Aufgaben der Aufsichtsbehörde essentiellen Pflicht dar (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_929/2017 vom 23. April 2018, E. 2.3). Aus diesem Grund ist eine solcher Verstoss nicht mit der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit vereinbar. Das gilt umso mehr, als die nicht gemeldeten Urteile allesamt gewährsrelevant sind (vgl. vorne Ziff. 3.1 ff.).
- 5.5. Auch der Verstoss gegen die gesetzlichen Mitwirkungs-, Auskunfts-, und Herausgabepflichten ist leumunds- bzw. gewährsrelevant: Im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren stellt eine Behörde den rechtserheblichen Sachverhalt zwar grundsätzlich von Amtes wegen fest (Art. 12 VwVG). Dieser Untersuchungsgrundsatz wird jedoch dadurch gemildert und relativiert, dass den Parteien eine Mitwirkungspflicht bei der Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts obliegt (Art. 15a RAG und Art. 13 VwVG; vgl. statt vieler AUER, in: Auer/Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren (VwVG), 2. Auflage, Zürich 2019, Art. 13 N 1 ff.). Eine Mitwirkungspflicht besteht im Verwaltungsrecht allgemein für Tatsachen, die eine Partei, welche das Verfahren durch eigenes Begehren einleitet oder die eigene Rechte geltend macht, besser kennt als die Behörde und die ohne ihre Mitwirkung gar nicht oder nicht ohne vernünftigen Aufwand erhoben werden können (BGE 128 II 142 E. 2b).
- 5.6. Eine Behörde kann diese Pflichten einer ihr unterstellten Person auch dadurch durchsetzen, dass sie dieser fehlbaren Person eine sie begünstigende Verfügung entzieht (vgl. GRISEL, L'obligation de collaborer des parties en procédure administrative, Diss. Fribourg 2008, N 832). Vorliegend besteht diese begünstigende Verfügung in der Zulassung als Revisionsexperte. Für den Entzug braucht es entweder eine gesetzliche Grundlage oder einen unmittelbaren sachlichen Zusammenhang zwischen der verletzten Pflicht und dem Entzug der Verfügung (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018, E. 3.4; GRISEL, op.cit., N 834; HÄFELIN / MÜLLER / UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Auflage, Zürich 2016, 1525, 1527; TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER, Allgemeines Verwaltungsrecht, 4. Auflage, Bern 2014, § 32 N 41, 43 f). Die gesetzliche Grundlage besteht vorliegend in der Kompetenz der Aufsichtsbehörde, die Zulassung eines Revisionsexperten zu entziehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen und insbesondere der unbescholtene Leumund bzw. die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht mehr erfüllt sind (Art. 17 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 RAG und

vorne Ziff. 2.1 ff.; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2626/2015 vom 19. Januar 2016, E. 1.5.4; vgl. weiter GRISEL, op.cit., N 837, mit Bezug zur Aufsicht über die Banken und Art. 23^{quinquies} Bankengesetz, SR 952.0, in der Fassung bis 31.12.2007, heute Art. 37 Finanzmarktaufsichtsgesetz, SR 956.1). Das gilt selbst dann, falls die Fachkompetenz des Betroffenen ausser Zweifel steht (TSCHANNEN / ZIMMERLI / MÜLLER, op.cit., § 19 N 43).

- 5.7. Zudem besteht vorliegend wie erwähnt ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang zwischen der verletzten Pflicht und dem Entzug der Zulassung (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_131/2018 vom 18. Juni 2018, E. 3.4): Die Auskunftspflicht des Zulassungsträgers ist ein zentrales Aufsichtsinstrument der Aufsichtsbehörde (vgl. hierzu und zum Folgenden TRUFFER, in: Watter / Vogt (Hrsg.), Basler Kommentar zum Börsengesetz und Finanzmarktaufsichtsgesetz, 2. Auflage, Basel 2011, Art. 13 FINMAG N 1, m.w.N., zur FINMA; vgl. weiter Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_929/2017 vom 23. April 2018, E. 2.3.). Sie stellt sicher, dass die Behörde ihre Aufgabe in voller Kenntnis der Tatsachen wahrnehmen kann, und ist daher von grundlegender Bedeutung. Nur so kann die Behörde die Einhaltung der rechtlichen Pflichten durch den Zulassungsträger kontrollieren und abklären, ob die Zulassungsvoraussetzungen noch erfüllt sind, und nur so kann sie letztlich ihren gesetzlichen Auftrag erfüllen (vgl. dazu BERTSCHINGER, in: Watter / Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar zum Revisionsrecht und Revisionsaufsichtsgesetz, Basel 2011, Art. 13 aRAG N 1, in der Fassung bis 31.12.2014). Der Verstoß gegen die Auskunftspflicht ist vor diesem Hintergrund noch schwerwiegender einzustufen, wenn ernstzunehmende Hinweise auf Sorgfaltsverstöße bestehen und die Auskunft bzw. Aktenherausgabe durch die betreffende Person die einzige Möglichkeit der Aufsichtsbehörde darstellt, die Sachlage abzuklären und so ihren gesetzlichen Auftrag zu erfüllen.
- 5.8. Die Aufsichtsbehörde legt der vorliegenden Verfügung jenen rechtserheblichen Sachverhalt zu Grunde, wie sie ihn gestützt auf die verfügbaren öffentlich zugänglichen Informationen und jene Informationen feststellen konnte, die der Zulassungsträger im Rahmen seiner beschränkten Mitwirkung bereit war offenzulegen. Hinsichtlich der Prüfung einer möglichen Überschuldung der S. _____ AG (vgl. vorne Ziff. 3.12) und hinsichtlich allfälliger weiterer [...] Revisionsmandate (vorne Ziff. 4) erteilte der Zulassungsträger nur unvollständige Auskunft und weigerte sich konsequent, die geforderten Unterlagen einzureichen.
- 5.9. Folgende Informationen und Unterlagen hat der Zulassungsträger der Aufsichtsbehörde bis heute nicht zugänglich gemacht:
- Revisionsberichte und Jahresrechnungen der S. _____ AG ab 2007/2008 (vgl. dazu den Sachverhalt vorne lit. N und Ziff. 3.12);
 - Nachweis, wie der Zulassungsträger geprüft hat, ob die S. _____ AG nach der Rückzahlung des Darlehens am [...] 2007 illiquid und/oder überschuldet gewesen war (vgl. dazu den Sachverhalt vorne lit. N und Ziff. 3.12);
 - [...];
 - [...].
- 5.10. Da sich der Zulassungsträger weiterhin weigert, sämtliche notwendigen Auskünfte zu erteilen und die erwähnten Unterlagen herauszugeben, kann die Aufsichtsbehörde weder den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig erheben noch die bisherigen teilweisen Antworten des Zulassungsträgers abschliessend beurteilen. Zudem erfordert die Sachverhaltsermittlung allfällige weitergehende Instruktionshandlungen der Aufsichtsbehörde.
- 5.11. Es ist zu betonen, dass es mit Blick auf die offenen Fragen (vgl. vorne Ziff. 5.9) nur um die Erhebung des rechtserheblichen Sachverhaltes geht. Ob es tatsächlich zu weiteren gewährsrelevanten Verstößen des Zulassungsträgers gegen [...] und die Sorgfaltspflichten im Zusammenhang mit einer möglichen Überschuldung gekommen ist, kann erst beurteilt werden, wenn der Zulassungsträger seiner gesetzlichen Auskunftspflicht nachkommt.

Herausgabepflicht vollumfänglich nachkommt. Es ist durchaus denkbar, dass die Aufsichtsbehörde nach Abwägung aller relevanten Elemente zum Schluss kommt, dass es zu keinen weiteren Sorgfaltspflichtverstössen gekommen ist.

- 5.12. Indem der Zulassungsträger trotz mehrmaliger Aufforderung der Aufsichtsbehörde am [...] 2018 (vgl. vorne lit. N), [...] 2019 (vgl. vorne lit. P), [...] 2019 (vgl. vorne lit. R) und [...] 2019 (vgl. vorne lit. T) unterlassen hat, innert ihm angesetzten Fristen die gewünschte Auskunft zu erteilen bzw. die verlangten Unterlagen herauszugeben, ist er seiner gesetzlichen Auskunfts- und Herausgabepflicht nicht nachgekommen.
 - 5.13. Vorliegend kann gestützt auf die aktuelle Aktenlage der Verdacht nicht von der Hand gewiesen werden, dass die S. _____ AG am [...] 2007 und danach im Zeitpunkt der Prüfung der Jahresrechnung 2007 (allenfalls 2007/2008) sowie ggf. der Folgejahre überschuldet gewesen ist, dass der Zulassungsträger als leitender Revisor seine Sorgfaltspflichten bei der Prüfung und der Anzeige der offensichtlichen Überschuldung (Art. 729c OR bzw. für Geschäftsjahre die vor dem 1. Januar 2008 begannen: aArt. 729b Abs. 2 OR, in der Fassung gemäss AS 1992 733) verletzt hat (vgl. vorne Ziff. 3.12). Auch kann der Verdacht nicht von der Hand gewiesen werden, dass der Zulassungsträger als leitender Revisor bei der Erbringung von weiteren Revisionsdienstleistungen gegen [...] verstossen hat [...]. Der Verstoss des Zulassungsträgers gegen die damit in unmittelbarem sachlichen Zusammenhang stehenden gesetzlichen Mitwirkungs-, Auskunfts- und Herausgabepflichten ist erstellt und qualifiziert, weil die Aufsichtsbehörde ihren gesetzlichen Auftrag nicht erfüllen kann (vorne Ziff. 5.7). Die Verletzung der erwähnten Pflichten stellt einen Verstoss gegen die Rechtsordnung dar und rechtfertigt (zusätzliche) Zweifel an der Integrität, Gewissenhaftigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Zulassungsträgers.
6. Zusammenfassung der einzelnen Sorgfaltspflichtverstösse
- 6.1. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist keine Zulassungsvoraussetzung, die durch Beseitigung des verpönten Zustands automatisch wiederhergestellt wird. Bei der Frage, ob eine Person Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, geht es letztlich vielmehr darum, ob ein Dritter Vertrauen in deren Prüftätigkeit haben kann oder nicht. Das Vertrauen in die Prüftätigkeit einer Person, die in erheblichem Mass gegen ihre rechtlichen Pflichten verstossen hat, kehrt nicht auf einen Schlag mit der Beseitigung des verpönten Zustands zurück. Dieses Vertrauen muss vielmehr mit dem Lauf der Zeit und durch entsprechendes Wohlverhalten (zurück-) gewonnen werden. Erst dann sind die erforderlichen Zulassungsbedingungen allenfalls wieder erfüllt.
 - 6.2. Im Rahmen der Gewährungsprüfung muss insbesondere der Zeitpunkt, wie auch die Schwere und Häufung der begangenen Verfehlungen berücksichtigt werden (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 12.1). So hat eine für die Zulassung zu Revisionsdienstleistungen relevante Verfehlung in der jüngsten Vergangenheit sicherlich mehr Gewicht als wenn eine solche länger zurückliegt (vgl. auch vorne Ziff. 3.4).
 - 6.3. Die vorliegend zu beurteilenden Verfehlungen im Zusammenhang mit der Scheinliberierung bei der S. _____ AG (Verstoss gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr) und der verpassten Überprüfung einer allfälligen Überschuldung betreffen eine relativ kurze Zeitspanne um Ende 2007 und liegen damit bereits fast 12 Jahre zurück. Dennoch ist zu berücksichtigen, dass sie der Aufsichtsbehörde vom Zulassungsträger pflichtwidrig nicht gemeldet und daher erst seit Mitte 2018 bekannt sind (vgl. vorne Ziff. 3.4 und 3.17). Die aktenkundigen Verstösse gegen [...] betreffen eine Zeitspanne von über 10 Jahren bis in die jüngste Vergangenheit und dauern teilweise noch an [...].
 - 6.4. Auf Grund der strafrechtlichen Verurteilung sowie der bislang bekannten wiederholten und teilweise qualifizierten Verstösse gegen [...] bürgt der Zulassungsträger zum heutigen Zeitpunkt nicht für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Die mit Verfügung vom [...] 2008 erteilte Zulassung als Revisionsexperte

wird daher mangels Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit entzogen. Mit Blick auf die bekannten Sorgfaltspflichtverstösse und unter Berücksichtigung aller bekannten relevanten Umstände scheint ein auf drei Jahre befristeter Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme (vgl. hinten Ziff. 7; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.9).

- 6.5. Da im vorliegenden Fall aber ggf. noch weitere Sorgfaltspflichtverstösse in die Beurteilung miteinbezogen werden müssten und der Zulassungsträger dazu seine Mitwirkung verweigert (vorne Ziff. 5), wäre möglicherweise auch ein längerer Entzug der Zulassung gerechtfertigt. Aus diesem Grund wird die Zulassung des Zulassungsträgers als Revisionsexperte unbefristet entzogen. Der Entzug der Zulassung dauert solange, bis die Aufsichtsbehörde die verlangten Informationen und Unterlagen für die Sachverhaltserstellung erhalten und in der Sache erstinstanzlich entschieden hat.

7. Verhältnismässigkeit des Entzugs der Zulassung

- 7.1. Im Folgenden ist zu prüfen, ob der auf drei Jahre befristete bzw. der unbefristete Entzug der Zulassung als Revisionsexperte verhältnismässig ist. Dies erfolgt in einem Ermessensentscheid der Aufsichtsbehörde, die über einen entsprechenden Beurteilungsspielraum verfügt. Sie hat indessen stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Dies bedeutet, dass für die Verneinung der Gewähr stets eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese zum Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen muss (vgl. Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-8823/2010 vom 13. Juni 2012, E. 5.1). Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung umfasst der Grundsatz der Verhältnismässigkeit drei Elemente, die kumulativ erfüllt sein müssen. Demnach muss eine Massnahme überhaupt geeignet sein, das im öffentlichen Interesse liegende Ziel zu erfüllen. Weiter muss die Massnahme erforderlich und zumutbar sein.
- 7.2. Die im Jahr 2005 von den Eidg. Räten beschlossene Neuregelung des Revisionsrechts verfolgt das Ziel, die Erwartungen des Gesetzgebers an die Qualität einer modernen Revision dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen fachlich hinreichend qualifizierten und integren Personen vorbehalten bleibt (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 3977 ff.). Darin liegt das öffentliche Interesse. Dem Schutz der verschiedenen Adressaten des Revisionsberichts und der Vertrauenswürdigkeit des Revisionsexperten kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. vorne Ziff. 2.3). Durch den befristeten Entzug der Zulassung einer Person, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, wird die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und damit das angestrebte Ziel erreicht. Dies gilt sowohl für den Entzug für drei Jahre wegen diversen Verstössen gegen die Sorgfaltspflicht als auch für den unbefristeten Entzug der Zulassung, bis der Zulassungsträger seiner gesetzlichen Mitwirkungspflicht nachkommt. Die Eignung der Massnahme ist somit gegeben.
- 7.3. Auch die Erforderlichkeit der Massnahme, Personen, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr bieten, die Zulassung zu entziehen, ist zu bejahen. Will man den gesetzlichen Schutzziele gerecht werden, dürfen gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nur von Personen erbracht werden, welche die Rechtsordnung, insbesondere das Revisionsrecht und die gesetzlichen Mitwirkungs-, Auskunfts- und Herausgabepflichten einhalten. Andernfalls würde das Vertrauen in die Revision dahinfliegen.
- 7.4. Da der Zulassungsträger die Auftragserfüllung durch die Aufsichtsbehörde bewusst behindert, ist auch ein über die Dauer von drei Jahren hinausgehender unbefristeter Zulassungsentzug gerechtfertigt. Ohne grossen Aufwand hätte er seiner Mitwirkungspflicht nachkommen können.

- 7.5. Insbesondere steht auch keine mildere Massnahme zur Verfügung: Das Gesetz schreibt für die (Aufrechterhaltung der) Zulassung einen unbescholtenen Leumund als dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung vor. Die Aufsichtsbehörde braucht zudem zwingend Zugang zu den fehlenden Auskünften und Unterlagen. Ohne Erfüllung der Mitwirkungs-, Auskunft- und Herausgabepflichten durch den Zulassungsträger kann der relevante Sachverhalt nicht abschliessend erhoben werden und die Öffentlichkeit vor möglicherweise unzureichenden Revisionsdienstleistungen des Zulassungsträgers bewahrt werden. Das öffentliche Interesse kann nicht darauf warten, bis der Zulassungsträger beschliesst, kooperativ zu werden.
- 7.6. Aufgrund der Schwere der bekannten festgestellten Verstösse kommt vorliegend auch ein Verweis nicht in Betracht, da dem Zulassungsträger die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit derzeit gänzlich abgesprochen werden muss (vgl. vorne Ziff. 6.4 und hinten Ziff. 7.7). Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Aufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen und erscheinen auch nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Zulassungsträgers zu gewährleisten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.3).
- 7.7. Da es sich wie erwähnt bei den festgestellten Verfehlungen des Zulassungsträgers um zahlreiche und teilweise schwere Sorgfaltspflichtverstösse handelt und auch eine strafrechtliche Verurteilung einherging, bürgt der Zulassungsträger zum heutigen Zeitpunkt nicht für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung hat die Aufsichtsbehörde in ihrer Gesamtwürdigung grundsätzlich sämtliche be- und entlastenden Elemente zu berücksichtigen. Dabei ist aber zu beachten, dass der unbescholtene Leumund als Standard gilt. Insofern sind entlastende oder positive leumundsrelevante Tatsachen zwar in die Gesamtwürdigung einzubeziehen, soweit die Aufsichtsbehörde davon Kenntnis hat, jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten. Vielmehr sind sie ähnlich wie fehlende Vorstrafen im Strafverfahren als neutral zu behandeln (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.1; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, 4.2.4; siehe auch BGE 136 IV 1, E. 2.6.4). Der Leumund bestimmt sich aufgrund von aktenkundigen früheren Vorfällen oder aktuell zu beurteilenden Sachverhalten. Ebenso sind persönliche Umstände entlastend zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens, die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, die Anzahl der Verfehlungen oder die seither verstrichene Zeit (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5112/2011 vom 28. Juni 2012, E. 5.3; Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.2.4 und Nr. B-7967/2009 vom 18. April 2011, E. 5.2.2).
- 7.8. Bei der Festlegung der Entzugsdauer der Zulassung im Einzelfall (bzw. im vorliegenden Fall bei der Prognosestellung) orientiert sich die Aufsichtsbehörde an folgenden Bandbreiten (vgl. dazu das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-1577/2015 vom 17. August 2015, E. 6.2.2): Leichte Verstösse rechtfertigen keinen Entzug der Zulassung, dafür aber je nach den Umständen einen Verweis (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG). Mittelschwere Verstösse führen dagegen zu einem Zulassungsentzug für die Dauer von einem bis zwei Jahren. Für schwere Verstösse entzieht die Aufsichtsbehörde die Zulassung für die Dauer von drei bis vier Jahren. Sehr schwere Verstösse haben den Zulassungsentzug für die Dauer von fünf bis sechs Jahren zur Folge. Für die Klassifizierung der jeweiligen Verstösse im Einzelfall ist deren Art, Dauer und Intensität zu beurteilen. Zudem ist namentlich zu berücksichtigen, ob ein Verstoß im Kernbereich der Revision erfolgt ist, ob spezialgesetzliche Normen verletzt wurden oder ob eine strafrechtliche Verurteilung vorliegt.
- 7.9. Im vorliegenden Fall betreffen die aktenkundigen Verstösse gegen die Sorgfaltspflicht den beruflichen Kernbereich des Zulassungsträgers (Gründung und Revision der S. _____ AG, Verstösse gegen die [...] sowie Verletzung der Melde-, Mitwirkungs- und Auskunftspflichten). Diese ereigneten sich in verschiedenen Konstellationen und in zahlreicher Form über mehr als zehn Jahre hinweg bis in die jüngste Vergangenheit

und dauern teilweise noch an. Die Integrität und Glaubwürdigkeit des Zulassungsträgers und damit seine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist durch all diese Elemente insgesamt schwer beeinträchtigt. Damit wäre die Entzugsdauer für die bereits bekannten Verfehlungen in der Bandbreite von drei bis vier Jahren angemessen. Dabei gilt es herauszustreichen, dass die festgestellten Verfehlungen des Zulassungsträgers in verschiedenen Konstellationen und in zahlreicher Form den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen, eine lange Zeitspanne betroffen ist und teilweise auch heute noch bestehen. Indem sich der Zulassungsträger seines Fehlverhaltens [...] allerdings bis heute nicht bewusst ist, kann ihm auch nicht eine positiv zu wertende Einsicht bezüglich seines Fehlverhaltens attestiert werden. [...]. Ein fehlendes Unrechtsbewusstsein indiziert eine erhöhte Wiederholungsgefahr (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 6.2.5) und fällt damit unweigerlich negativ ins Gewicht. Da aber die Verfehlung im Zusammenhang mit der Gründung der S. _____ AG bereits über 10 Jahre zurückliegt, erscheint es nicht verhältnismässig, innerhalb dieser Bandbreite die mögliche Entzugsdauer von 4 Jahren auszureizen. Mithin erscheint der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung für die bekannten Sorgfaltspflichtverstösse angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme.

- 7.10. Da der Zulassungsträger seine Mitwirkung mit Blick auf ggf. weitere bestehende Sorgfaltspflichtverstösse verweigert und die Aufsichtsbehörde das Ausmass der Pflichtverletzungen nicht abschliessend beurteilen kann, erscheint möglicherweise auch ein über die Dauer von drei Jahren hinausgehender bzw. ein unbefristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte ebenfalls angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme.
- 7.11. Die verfügte Massnahme ist schliesslich auch zumutbar, steht also in einem vertretbaren Verhältnis zu den Einschränkungen, die dem Zulassungsträger auferlegt werden. Der Entzug der persönlichen Zulassung als Revisionsexperte ist zwar möglicherweise mit wirtschaftlichen Folgen für den Zulassungsträger verbunden. Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger ist jedoch höher einzustufen, als mögliche wirtschaftliche Nachteile, die ihm entstehen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 6.3.3).
- 7.12. Der Zulassungsträger bietet seine Revisionsdienstleistungen über seine T. _____ AG an. Diese verfügt über eine Zulassung als Revisionsexperte und kann seine bisherige Revisionstätigkeit grundsätzlich nur weiterführen, wenn sie zumindest über eine Person mit der Zulassung als Revisionsexperte verfügt und das Leitungs- bzw. Geschäftsführungsquorum dadurch (wieder) erfüllen würde. Die interne Neuorganisation bzw. gegebenenfalls die Anstellung eines zugelassenen Revisionsexperten und dessen Einsetzung als Leitungsorgan ist zumutbar (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008, E 6, und Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.4). Im konkreten Fall ist auch zu berücksichtigen, dass der Zulassungsträger ohnehin eine zeitnahe Nachfolgeregelung beabsichtigt (vgl. vorne lit. O und Q). Zudem gilt es zu berücksichtigen, dass die T. _____ AG gemäss ihrem Handelsregistereintrag und gemäss den Angaben auf ihrer Webseite (vgl. [...]) nicht ausschliesslich Revisionsdienstleistungen erbringt, sondern auch umfassende Dienstleistungen in den Bereichen der Treuhand, Steuern und Unternehmensberatung erbringt. Diese Dienstleistungen kann die T. _____ AG bzw. der Zulassungsträger grundsätzlich uneingeschränkt weiterführen. Es liegt demnach weitgehend in der Hand des Zulassungsträgers, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Entzug der Zulassung verbunden sind bzw. wie stark diese Folgen durch geeignete Vorkehrungen gemildert werden. Das gilt auch für die Dauer des unbefristeten Entzugs bis zur Erfüllung der gesetzlichen Mitwirkungspflicht; auch hier liegt es primär am Zulassungsträger selbst, wie lange die Zulassung entzogen bleibt.
- 7.13. Im Übrigen verwehrt der Entzug der Zulassung dem Zulassungsträger nicht die Möglichkeit, weiterhin an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Er kann lediglich (zumindest während des Zulassungsentzugs) nicht mehr als

leitender oder selbständiger Revisor tätig sein und damit die Verantwortung für ein Revisionsmandat übernehmen. Es kommt folglich nicht zu einem eigentlichen Berufsverbot. Das Bundesverwaltungsgericht ist in vergleichbaren Fällen zum Schluss gekommen, dass die Verweigerung bzw. der Entzug der Zulassung das Prinzip der Verhältnismässigkeit nicht verletzt (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.5.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.9, Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011, E. 3.3.3, und Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.4 f.).

7.14. Insgesamt erweist sich somit der Entzug Zulassung für drei Jahre bzw. ein unbefristeter Entzug während der Verweigerung der Mitwirkungspflicht als verhältnismässige Massnahme.

8. Entzug der aufschiebenden Wirkung einer allfälligen Beschwerde

8.1. Die Beschwerde gegen eine Entzugsverfügung der Aufsichtsbehörde hat grundsätzlich aufschiebende Wirkung (Art. 55 Abs. 1 VwVG). Dieser Grundsatz gilt jedoch nicht absolut. Vielmehr kann die aufschiebende Wirkung einer allfälligen Beschwerde gegen eine Verfügung entzogen werden, wenn die Verfügung keine Geldleistung zum Gegenstand hat (Art. 55 Abs. 2 VwVG). Ob im Einzelfall der Suspensiveffekt zu belassen oder zu entziehen ist, beurteilt sich auf Grund einer Interessenabwägung. Dabei ist zu prüfen, ob die Gründe, welche für die sofortige Vollstreckbarkeit der Verfügung sprechen, gewichtiger sind als jene, die für die gegenläufige Lösung angeführt werden können. Der vermutliche Ausgang des Verfahrens fällt dabei lediglich in Betracht, soweit die Aussichten eindeutig sind (vgl. BGE 129 II 286, E. 3).

8.2. Mit Blick auf den unbefristeten Entzug der Zulassung (vgl. Ziff. 1 des Dispositivs) sprechen überzeugende Gründe für den Entzug der aufschiebenden Wirkung einer allfälligen Beschwerde: Das Revisionsaufsichtsrecht dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG) und steht im öffentlichen Interesse (vgl. vorne Ziff. 2.3 und 7.3). Käme einer allfälligen Beschwerde aufschiebende Wirkung zu, könnte der Zulassungsträger trotz unterlassener Auskunftserteilung und Dokumentenherausgabe und trotz ernstzunehmenden Hinweisen auf erhebliche Sorgfaltswidrigkeiten bis zum einem rechtskräftigen Entscheid Revisionsdienstleistungen erbringen, ohne die entsprechenden Zulassungsvoraussetzungen zu erfüllen. Dadurch entstünde die Gefahr, dass die Interessen der geprüften Rechtseinheiten und weiterer Adressaten des Revisionsberichts (Minderheitsaktionäre, Gläubiger, Arbeitnehmer etc.) verletzt werden (vorne Ziff. 2.3). Diese Gefahr ist angesichts des unkooperativen Verhaltens des Zulassungsträgers und angesichts der Unklarheit, ob weitere Sorgfaltspflichtverstösse erfolgt sind, begründet. Ohne Entzug der aufschiebenden Wirkung besteht die Gefahr, dass der Zulassungsträger eine beschleunigte und optimale Sachverhaltsermittlung verhindern bzw. stark verzögern wird.

8.3. Nur wenn die zugelassene Person ein überwiegendes privates Interesse geltend machen kann, wäre von einem Entzug der aufschiebenden Wirkung abzusehen. Der Zulassungsträger kann kein solches geltend machen. Es besteht insbesondere keine Gefahr, dass ihm durch den Entzug der aufschiebenden Wirkung einer allfälligen Beschwerde ein nicht leicht wieder gut zu machender Nachteil entsteht. Der Zulassungsträger kann jederzeit an der Sachverhaltsermittlung mitwirken und insbesondere die ausstehenden Informationen und Unterlagen der Aufsichtsbehörde einreichen. Es liegt damit ausschliesslich in der Hand des Zulassungsträgers, ob ein nicht leicht wieder gut zu machender Nachteil entsteht.

8.4. Das öffentliche Interesse an der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen ist höher zu gewichten als das Interesse des Zulassungsträgers, weiterhin als leitender bzw. selbständiger Revisor tätig zu bleiben. Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass der Zulassungsträger derzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet und die Voraussetzungen für

die Aufrechterhaltung der Zulassung als Revisionsexperte (Art. 4 RAG) nicht erfüllt. Die mit Verfügung vom 23. April 2008 erteilte Zulassung als Revisionsexperte wird daher unbefristet entzogen und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Art. 17 Abs. 1 RAG). Die aufschiebende Wirkung einer allfälligen Beschwerde gegen diesen Entscheid wird mit Eröffnung dieser Verfügung entzogen.

9. Für Verfügungen erhebt die Aufsichtsbehörde Gebühren (Art. 21 Abs. 1 RAG). Die Gebühr für ein verwaltungsrechtliches Verfahren um Entzug einer Zulassung wird nach Zeitaufwand und einem anwendbaren Stundenansatz von 250 Franken festgelegt (Art. 21 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 40 Abs. 1 RAV). Die für das vorliegende Verfahren aufgewendete Zeit beträgt insgesamt 41 Stunden. Demnach beläuft sich die Gebühr für den Zulassungsträger auf 10'250 Franken. Die erwähnte Gebühr steht im Einklang mit dem Kostendeckungsprinzip und dem Äquivalenzprinzip (BGE 132 II 47, E. 4.1 und 126 I 180, E. 3a). Die Gebühr wird dem Zulassungsträger auferlegt.

Demzufolge wird

verfügt:

1. Die X. _____ mit Verfügung vom [...] 2008 erteilte Zulassung als Revisionsexperte wird unbefristet entzogen. Der Entzug dauert solange, bis die Aufsichtsbehörde sämtliche verlangten Auskünfte und Unterlagen für die Sachverhaltserstellung im Zusammenhang mit der Prüfung der möglichen Überschuldung der S. _____ AG und [...] erhalten und erstinstanzlich in der Sache entschieden hat. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.
2. Einer allfälligen Beschwerde gegen die vorstehende Ziffer 1 wird die aufschiebende Wirkung mit Eröffnung dieser Verfügung entzogen.
3. Soweit dies gemäss Ziffer 1 nicht schon der Fall ist, wird die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von drei Jahren entzogen und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht. Im Falle der nachträglichen Erfüllung der Auskunft- und Herausgabepflicht gemäss Ziffer 1 wird die Dauer des Entzugs gemäss Ziffer 1 an die Dauer des Entzugs gemäss Ziffer 3 angerechnet.
4. Die Verfahrenskosten betragen 10'250 Franken und werden X. _____ auferlegt. Diese sind nach Eintritt der Rechtskraft dieser Verfügung mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu begleichen.
5. Dieser Entscheid kann innerhalb von 30 Tagen seit seiner Eröffnung mit Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, Postfach, 9023 St. Gallen, angefochten werden. Die Beschwerdeschrift hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift des Beschwerdeführenden oder dessen Vertretung zu enthalten; die Ausfertigung des angefochtenen Entscheids und die als Beweismittel angerufenen Urkunden sind beizulegen, soweit der Beschwerdeführende sie in Händen hat.
6. Zu eröffnen an:
X. _____, per Einschreiben mit Rückschein

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Frank Schneider
Direktor

Dr. Reto Sanwald, Rechtsanwalt
Leiter Recht und Internationales

Sachbearbeitung: Michael Hubacher, Rechtsanwalt

Beilage: Einzahlungsschein