

RAB-Nr. [...]

27. Oktober 2017

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde

hat in der Sache

X. _____,

Zulassungsträger

betreffend

Verfahren um befristeten Entzug der Zulassung als Revisor

befunden und erwogen:

I. Sachverhalt

- A. X._____ hat am [...] bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (nachstehend: Aufsichtsbehörde) ein Gesuch um Zulassung als Revisor gestellt. Das Gesuch wurde mit Verfügung vom [...] provisorisch bzw. am [...] definitiv gutgeheissen und X._____ (nachstehend: Zulassungsträger) wurde unbefristet als Revisor zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.
- B. Der Zulassungsträger ist Inhaber des Einzelunternehmens A._____ (zugelassene Revisorin vom [...] bis am [...], RAB-Nr. [...]) und Alleinaktionär der B._____ AG (zugelassene Revisorin seit [...], RAB-Nr. [...]). Der Zulassungsträger hat sich im Revisorenregister als einziges Mitglied des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung sowie als einziger Revisionsmitarbeiter der B._____ AG verlinkt.
- C. Mit Verfügung vom [...] eröffnete die Staatsanwaltschaft des Kantons Bern, Wirtschaftsdelikte (nachfolgend: Staatsanwaltschaft), eine Strafuntersuchung gegen X._____ wegen Urkundenfälschung (Art. 251 Schweizerisches Strafgesetzbuch, StGB; SR 311.0). Im 2015 informierte die Staatsanwaltschaft den Zulassungsträger über die Strafuntersuchung und die Möglichkeit des Erlasses eines Strafbefehls ohne weitere Beweismassnahmen oder Durchführung einer Einvernahme.
- D. Im 2015 gelangte der Zulassungsträger an die Staatsanwaltschaft mit der Bitte um Fristerstreckung bis Mitte Oktober 2015, da er gerade sein Einzelunternehmen in eine Aktiengesellschaft umwandle und ihm aus einer durch eine Verurteilung resultierende Meldung an die Aufsichtsbehörde (angeblich) erhebliche Nachteile drohen würden (hierzu und im Folgenden: Urteilsbegründung des Kantonalen Wirtschaftsstrafgerichts des Kantons Bern [nachfolgend: Wirtschaftsstrafgericht] vom [...] betreffend Strafverfahren wegen Urkundenfälschung i.S. X._____ [nachfolgend: Urteilsbegründung], S. 4). Am [...] teilte der Zulassungsträger der Staatsanwaltschaft mit, dass er den Strafbefehl wegen Urkundenfälschung akzeptiere. Er bat jedoch den Staatsanwalt, den Strafbefehl erst im Januar 2016 zu erlassen, da das Zulassungsverfahren seiner Aktiengesellschaft noch nicht abgeschlossen sei. Am [...] (also 13 Tage nach der Zulassung der Aktiengesellschaft als Revisorin) erliess die Staatsanwaltschaft einen Strafbefehl gegen den Zulassungsträger, mit dem dieser wegen Urkundenfälschung (Art. 251 StGB) schuldig erklärt wurde. Als leitender Revisor habe er den inhaltlich unwahren Bericht zur prüferischen Durchsicht vom 15. April 2014 über die Jahresrechnung des Vereins , C._____ mit Sitz in Bern (CHE-[]; nachfolgend: Verein) für die Periode vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 erstellt, indem er um die Missachtung der gesetzlichen Anforderungen in der Jahresrechnung (insbesondere Verbuchung nicht werthaltiger respektive fiktiver Debitoren/Forderungen auf den Konto-Nummern 1020, 1021 und 6016, 6017) wusste oder zumindest damit rechnen musste und sich damit abgefunden hat und trotzdem inhaltlich unwahr bescheinigte, dass die Revisionsstelle nicht auf Sachverhalte gestossen ist, aus denen sie schliessen musste, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entspreche. Zudem musste er zumindest damit rechnen, dass der Bericht zur prüferischen Durchsicht durch den Verein im Rechtsverkehr verwendet würde, insbesondere Dritte (Beitragsgeber wie bspw. die EU, Gläubiger, Sponsoren etc. des Vereins) mittels der Review respektive der reviewten Jahresrechnung über die finanziellen Verhältnisse des Vereins getäuscht würden, wodurch dem faktisch illiquiden und überschuldeten Verein ein unrechtmässiger Vorteil verschafft wurde. Der Zulassungsträger wurde u.a. zu einer Geldstrafe von 10 Tagessätzen à 130 Franken unter Ansetzung einer Probezeit von zwei Jahren bestraft. Gegen den Strafbefehl erhob er entgegen seiner Ankündigung, den Strafbefehl akzeptieren zu wollen, am [...] Einsprache. Die Akten wurden am [...] dem Wirtschaftsstrafgericht überwiesen.
- E. Mit Urteil des Wirtschaftsstrafgerichts vom [...] (nachfolgend: Urteil Wirtschaftsstrafgericht) wurde der Zulassungsträger erneut der Urkundenfälschung für schuldig erklärt. Er wurde u.a. zu einer deutlich höheren Geldstrafe von 30 Tagessätzen à 180 Franken verurteilt. Der Vollzug der Geldstrafe wurde aufgeschoben und die Probezeit auf zwei Jahre festgesetzt. Das Urteil des Wirtschaftsstrafgerichts ist am [...] in Rechtskraft erwachsen. Das Gericht erachtete es als erstellt, dass der Zulassungsträger am [...] als lei-

tender Revisor einen inhaltlich unwahren Revisionsbericht über die Jahresrechnung des Vereins für die Periode vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 unterzeichnet hatte. In der Urteilsbegründung kam das Gericht zum Schluss, dass der Zulassungsträger gewusst hat, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entsprach und somit auch der Revisionsbericht inhaltlich falsch war. Insbesondere betraf dies die Positionen ‚EU-Beiträge Restbetragsanspruch‘ mit 45'000 Franken (Konto 1012), ‚Beiträge von der öffentlichen Hand‘ (Konto 1020) mit 112'000 Franken, und ‚Beiträge aus der Wirtschaft‘ (Konto 1021) mit 131'299.45. Zudem wurden in der Erfolgsrechnung beim Ertrag die gleichen Positionen verbucht wie bei der Bilanz unter den Aktiven (Konto 6012, ‚EU-Beiträge-Restbetragsanspruch‘ mit 45'000 Franken; Konto 6016, ‚Beiträge von der öffentlichen Hand‘ mit 112'000 Franken und Konto 6017 ‚Beiträge von der Wirtschaft-Restbetragsanspruch‘ mit 131'299.45). Darüber hinaus musste er zumindest damit rechnen, dass der Revisionsbericht durch den Verein gegenüber Dritten verwendet wird, insbesondere gegenüber der EU, von welcher sich der Verein weitere Zahlungen erhofft hat. Im Weiteren liess das Gericht die Frage offen, ob der Zulassungsträger den Prüfbericht unterzeichnet hat, um dem ihn offenbar sehr beeindruckenden D._____ einen Gefallen zu tun oder weil er dachte, damit zu helfen, die dem Verein seiner Ansicht nach zustehenden Gelder seitens der EU erhältlich zu machen, was dem Verein ermöglichte, diversen lokalen Gewerbetreibenden ausstehende Beträge zu bezahlen (Urteilsbegründung, S. 21 f.).

- F. Mit E-Mail vom [...] teilte der Zulassungsträger der Aufsichtsbehörde mit, dass im Frühjahr 2016 (recte: 2015) die Staatsanwaltschaft gegen ihn ein Strafverfahren wegen Verdachts auf Urkundenfälschung eingeleitet habe. Er legte der Mitteilung u.a. das Urteil des Wirtschaftsstrafgerichts bei.
- G. Der Zulassungsträger informierte die Aufsichtsbehörde mit E-Mail vom [...], dass er die Berufung gegen das Urteil des Wirtschaftsstrafgerichts ans Obergericht des Kantons Bern zurückgezogen habe.
- H. Die Aufsichtsbehörde gelangte mit Schreiben vom [...] ans Wirtschaftsstrafgericht und bat um Zustellung eines Teils der Akten. Letzteres teilte am [...] mit, dass das Urteil des Wirtschaftsgerichts gleichentags in Rechtskraft erwachsen sei. Zudem wurden die gewünschten Unterlagen zugestellt.
- I. Mit Schreiben vom [...] forderte die Aufsichtsbehörde das Einzelunternehmen A._____ auf, das Gesuch um Wiederezulassung des Einzelunternehmens für weitere fünf Jahre mit den erforderlichen Unterlagen einzureichen.
- J. Am [...] teilte der Zulassungsträger der Aufsichtsbehörde telefonisch den Verzicht der Zulassungserneuerung für sein Einzelunternehmen A._____, mit. Nach Ablauf der Zulassungsdauer wurde die Zulassung des Einzelunternehmens automatisch per [...] gelöscht.
- K. Die Aufsichtsbehörde gelangte mit Schreiben vom [...] erneut ans Wirtschaftsstrafgericht mit der Bitte um Zustellung des Revisionsberichts vom [...] 2014. Letzteres stellte am [...] die gewünschte Unterlage zu.
- L. Mit Einschreiben vom [...] hat die Aufsichtsbehörde gegen den Zulassungsträger ein Verfahren eröffnet. Es besteht der Verdacht, dass er sich bei der prüferischen Durchsicht (vgl. dazu EXPERTsuisse [vormals Treuhand-Kammer], Schweizer Prüfungsstandard [PS], Ausgabe 2013, Zürich, PS 910, Review [prüferische Durchsicht] von Abschlüssen) der Jahresrechnung für das „Geschäftsjahr“ vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 des Vereins grobe Sorgfaltspflichtverletzungen hat zuschulden kommen lassen. Im Weiteren bestand der Verdacht der Verletzung seiner Meldepflicht (Art. 15a Abs. 2 Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302) gegenüber der Aufsichtsbehörde. Gleichzeitig wurde der Zulassungsträger eingeladen, zur vorläufigen Feststellung des Sachverhalts und zu dessen vorläufigen rechtlichen Würdigung Stellung zu nehmen und so von seinem Anspruch auf rechtliches Gehör Gebrauch zu machen und weitere Unterlagen einzureichen.

- M. Mit Schreiben vom [...] nahm der Zulassungsträger zu den Anschuldigungen Stellung und reichte einen Teil der gewünschten Unterlagen ein. Im Übrigen vertrat er die Auffassung, dass er seiner Meldepflicht durchaus nachgekommen sei, weil gemäss der von der Aufsichtsbehörde am [...] 2008 versandten E-Mail an den Zulassungsträger nur rechtskräftig abgeschlossene Strafverfahren gemeldet werden müssten. Dies sei erst nach Rückzug der Beschwerde ans Obergericht des Kantons Bern der Fall gewesen.
- N. Mit Schreiben vom [...] ersuchte die Aufsichtsbehörde das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) um einen Auszug aus dem Strafregister-Informationssystem VOSTRA über den Zulassungsträger. Mit Antwort [...] teilte das EJPD mit, dass letzterer im Strafregister verzeichnet ist. Der einzige Eintrag bezieht sich auf die am [...] begangene Urkundenfälschung (Art. 251 Abs. 1 StGB), mit einer Geldstrafe von 30 Tagessätzen à 180 Franken, bedingt vollziehbar mit einer Probezeit von zwei Jahren.
- O. Mit E-Mail vom [...] an den Zulassungsträger forderte die Aufsichtsbehörde diesen auf, bis am [...] weitere Unterlagen einzureichen. Mit E-Mail vom [...] teilte der Zulassungsträger mit, dass er bis am [...] in den Ferien sei, ohne jedoch um eine Fristverlängerung zu ersuchen. Die Aufsichtsbehörde fasste diese Mitteilung als Fristerstreckungsgesuch auf und erstreckte die Frist bis am [...].
- P. Mit E-Mail vom [...] stellte der Zulassungsträger die gewünschten Unterlagen zu.

II. Rechtliches

- 1. Zulassungsverfahren und Möglichkeit des Entzugs der Zulassung bzw. der Erteilung eines Verweises
 - 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). Sie erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist.
 - 1.2. Neben einer anerkannten Ausbildung und gegebenenfalls nachzuweisender Fachpraxis müssen Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller über einen unbescholtenen Leumund verfügen bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten, um zugelassen werden und bleiben zu können (Art. 5 Abs. 1 Bst. a 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 leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind.
 - 1.4. Vorliegend ist insbesondere zu überprüfen, ob der Zulassungsträger auf Grund der rechtskräftigen Verurteilung durch das Wirtschaftsstrafgericht vom [...] wegen Urkundenfälschung sowie wegen Verletzung der Meldepflicht noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (hinten Ziff. 2) bzw. ob Gründe vorliegen, welche den Entzug der Zulassung als Revisor vom [...] rechtfertigen (hinten Ziff. 2).

2. Unbescholtener Leumund bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit

- 2.1. Eine natürliche Person wird als Revisor zugelassen (bzw. bleibt zugelassen), wenn sie u.a. über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 5 Abs. 1 Bst. a 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). Artikel 4 RAV 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.
- 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 Revisor oder Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit beeinflussen (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_167/2016 vom 17. März 2017, E. 2.2, m.H., Nr. 2C_487/2016 vom 23. November 2016, E. 2.2 m.H., 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-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.1, Nr. 3069/2016 vom 29. März 2017, E. 6.3, Nr. B-4117/2015 vom 16. Januar 2017, E. 3.1.1 und 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 oder Revisor vereinbar ist. Dies erfolgt in einem Ermessensentscheid der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2 und 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.; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.1, Nr. B-3069/2016 vom 29. März 2017, E. 6.4, Nr. B-5317/2014 vom 14. Juli 2016 E. 4.1 und 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 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 [nachfolgend: Botschaft des Bundesrates], BBl 2004 3969, 4093). 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 (BBl 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 Revision zu gewährleisten (BBl 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revi-

soren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen deshalb Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden. 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 (BBJ 2004 3975 f.). Dies geht einher mit hohen Anforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten, auf deren Urteil zu vertrauen ist.

- 2.4. Neben Verstössen gegen einschlägige Rechtsnormen können auch die Missachtung von behördlichen Weisungen, Verletzungen von Standesregeln, vertraglichen Vereinbarungen mit Kunden oder Sorgfaltspflichten gewährsrelevant sein. Im Rahmen des Berufs- und Standesrechts obliegen Revisoren zudem auch Rechtspflichten, die nicht in materiellgesetzlichen Bestimmungen festgehalten sind (vgl. zur diesbezüglichen Praxis der Eidgenössischen 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 Eidgenössischen Bankenkommision im EBK-Bulletin 47/2005, 167 f.; EBK-Bulletin 40/2000, 31 ff., m.w.H.).
- 2.5. Bei der Prüfung des Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit dürfen Strafverfahren berücksichtigt werden, das heisst, die Aufsichtsbehörde darf Verstösse gegen das Strafrecht in ihre Beurteilung einfließen lassen und ist dabei nicht an die rechtliche Würdigung durch das Strafgericht gebunden, da sie sonst in ihrer freien Rechtsanwendung beschränkt würde (Urteile des Bundesgerichts Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 4.2, und Nr. 2C_505/2010 vom 7. April 2011, E. 4.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 8.1, und Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.1.3; Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.7 f.; hinten Ziff. 2.9 ff.).
- 2.6. Der Verein wurde am [...] ins Handelsregister eingetragen. Im Handelsregister ist keine Revisionsstelle eingetragen. Die Jahresrechnung des Vereins wird nach den gesetzlichen Vorgaben des Obligationenrechts (OR, SR 220) erstellt. Gemäss Statuten des Vereins vom [...] (nachfolgend: Statuten) dauert das Vereinsjahr vom 1. Januar bis 31. Dezember (Statuten, Ziff. 7).
- 2.7. Unter der Leitung des Zulassungsträgers wurde am [...] 2014 der Bericht zur prüferischen Durchsicht (PS 910) der Jahresrechnung für die Periode vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 erstellt. Im Bericht an den Vereinsvorstand wird ausgeführt, dass auftragsgemäss eine Review (prüferische Durchsicht) der Jahresrechnung des Vereins für das Geschäftsjahr 2013 in der Periode vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 vorgenommen wurde. Danach sei eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss erkannt würden, wenn auch nicht mit derselben Sicherheit wie bei einer Prüfung. Sie bestehe hauptsächlich aus der Befragung von Mitarbeitenden sowie analytischen Prüfungshandlungen in Bezug auf die dem Abschluss zugrunde liegenden Daten. Es sei eine Review, nicht aber eine Prüfung durchgeführt worden und aus diesem Grund werde kein Prüfungsurteil abgegeben. Bei der Review sei man nicht auf Sachverhalte gestossen aus denen geschlossen werden müsste, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz oder Statuten entspreche. Der Bericht wurde im Namen des Einzelunternehmens A._____ vom Zulassungsträger als leitender Revisor sowie von E._____ (keine Zulassung) unterzeichnet. Bei E._____ steht der Vermerk ‚Zugelassener Revisor‘, obwohl dieser gar nicht zugelassen ist. Im Bericht zur prüferischen Durchsicht wird keinerlei Hinweis oder Einschränkung angebracht.
- 2.8. Zudem geht aus den Akten hervor, dass die Jahresrechnung des Vereins für das „Geschäftsjahr“ vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 durch die F._____AG (Revisionsexpertin, RAB-Nr. [...]) erstellt worden ist. Gemäss deren Angaben ist die Buchhaltung gemäss der Kontierung von D._____, dem Präsidenten des

Vereins, vorgenommen worden, und sie verfügt über keine Belege, da diese von D._____ an die Revisionsstelle weitergeleitet worden sind (Protokoll Hauptverhandlung, S. 10).

Strafrechtliche Verurteilung

- 2.9. In der prüferisch durchgesehenen Jahresrechnung vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 des Vereins sind in der Bilanz unter den Aktiven u.a. die Positionen ‚Beiträge von der öffentlichen Hand‘ (Konto 1020) mit CHF 112'000, ‚Beiträge aus der Wirtschaft‘ (Konto 1021) mit CHF 131'299.45 sowie ‚EU-Beiträge Restbetragsanspruch‘ (Konto 1012) mit EUR 45'000 ausgewiesen. Unter den Passiven sind ausstehende Rechnungen, insbesondere gegenüber den lokalen Gewerbetreibenden im Gesamtbetrag von rund 175'240 Franken, aufgeführt. In der Erfolgsrechnung bestehen u.a. ebenfalls die Positionen 6012 ‚EU-Beiträge Restbetragsanspruch‘ mit CHF 45'000, 6016 ‚Beiträge von der öffentlichen Hand Restbetragsanspruch‘ mit CHF 112'000 und 6017 ‚Beiträge von der Wirtschaft Restbetragsanspruch‘ mit CHF 131'299.45.
- 2.10. Das Wirtschaftsgericht stellte dazu fest (hierzu und im Folgenden: Urteilsbegründung, S. 20 f.), dass die Jahresrechnung des Vereins nicht den gesetzlichen Vorschriften entsprochen hat. Insbesondere wurde gegen das Vorsichtsprinzip (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 5 OR; Art. 662a Abs. 2 Ziff. 3 altOR, AS 1992 733 786, BBl 1983 II 745) verstossen. Der daraus abgeleitete Grundsatz der Imparität besagt, dass Erträge erst realisiert sind, wenn als Folge eines Vorfalles eine rechtlich und tatsächlich durchsetzbare Forderung entstanden ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts Nr. 6B_697/2014 vom 27. Februar 2015, E. 1.4, m.w.N. in der Literatur). Zudem wurde das sog. Belegprinzip (Art. 957a Abs. 2 Ziff. 2 OR, Art. 957 Abs. 2 altOR) verletzt, wonach eine Buchung erst bei Vorliegen einer Buchung nur auf der Basis eines entsprechenden und dem Geschäftsvorfall zweifelsfrei zuzuordnenden Buchungsbelegs zulässig ist (BSK OR II-NEUHAUS/SCHÄRER, in: Honsell / Vogt / Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Zürich 2016, Art. 957a N 19; BK-KÄFER, in: Berner Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht, Die kaufmännische Buchführung, Grundlagen und Kommentar zu Artikel 957 OR, Bern 1981, N 528). Weder die ‚öffentliche Hand‘ (in Frage kommend Bundesamt für Energie, DEZA und EU) noch ‚die Wirtschaft‘ (in Frage kommend die BKW AG) waren nachweislich Vertragspartner des Vereins oder anderweitig verpflichtet, sodass zugunsten des Vereins eine durchsetzbare Forderung bestanden hätte. Dementsprechend finden sich in den Buchhaltungsunterlagen keinerlei Belege für das Bestehen einer Forderung gegenüber der öffentlichen Hand oder der Wirtschaft. Letztlich wird dies auch vom Zulassungsträger nicht bestritten, führte er in der Hauptverhandlung doch aus, es habe weder eine schriftliche Bestätigung der Forderung noch eine entsprechende Rechnung vorgelegen, er habe sich auf mündliche Erläuterungen des Präsidenten D._____ verlassen (Protokoll Hauptverhandlung vom [...] 2016, nachfolgend Protokoll Hauptverhandlung, S. 6 f.).
- 2.11. In Ergänzung der Urteilsbegründung wurde mit der Aktivierung der Positionen ‚Beiträge von der öffentlichen Hand‘ (Konto 1020) mit CHF 112'000, ‚Beiträge aus der Wirtschaft‘ (Konto 1021) mit CHF 131'299.45 sowie ‚EU-Beiträge Restbetragsanspruch‘ (Konto 1012) mit EUR 45'000 auch die Vorgaben an die Bilanzierungsfähigkeit von Aktiva verletzt (Art. 959 Abs. 2 OR, Art. 958 altOR). Die Bilanzierungsfähigkeit von Vermögenswerten setzt die Verfügungsmacht aufgrund eines vergangenen Ereignisses, einen wahrscheinlichen Mittelzufluss und die Schätzung eines verlässlichen Werts voraus (Art. 959 Abs. 2 OR, Art. 958 altOR). Nach herrschender Lehre ist bei der Bestimmung der Verfügungsmacht auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzustellen (hierzu und im Folgenden: BSK OR II-NEUHAUS/GERBER, in: Honsell / Vogt / Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Zürich 2016, Art. 959 N 14 f.; BK-KÄFER, N 284 ff.). Unter Berücksichtigung des bereits erwähnten Vor-

sichtsprinzips (vorne Ziff. 2.10) gelten für die Annahme von Vermögenswerten nur Eintrittswahrscheinlichkeiten von deutlich über 50 Prozent als wahrscheinlich. Die Beurteilung der Wahrscheinlichkeit eines künftigen wirtschaftlichen Nutzens hat auf der Basis der im Zeitpunkt der Abschlusserstellung vorhandenen Nachweise zu erfolgen (CHK-LIPP, in: Marc Amstutz et al. (Hrsg.), Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 959 OR N 24 und 25a).

- 2.12. Wie bereits ausgeführt (vorne Ziff. 2.10), fehlten im Zeitpunkt der Abschlusserstellung unbestrittenermassen Nachweise für das Bestehen einer Forderung gegenüber der öffentlichen Hand oder der Wirtschaft. Die mündlichen Erläuterungen des Vereinspräsidenten vermögen weder eine Eintrittswahrscheinlichkeit von deutlich über 50 Prozent für die Annahme der genannten Vermögenswerte als wahrscheinlich zu begründen noch einen schriftlichen Beleg zu ersetzen. Trotz dieser Evidenz erachtete der Zulassungsträger die Bilanzierungsfähigkeit als gegeben.
- 2.13. Im Weiteren bildet ein Geschäftsjahr den Zeitraum zwischen zwei Bilanzstichtagen. Dieser Zeitraum beläuft sich grundsätzlich auf zwölf Monate (Art. 958a Abs. 2 OR; Art. 958 altOR; hierzu und im Folgenden: BSK OR II-MAIZAR/WATTER, in: Honsell / Vogt / Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Zürich 2016, Art. 727 N 24 m.w.N.; BSK OR II-NEUHAUS/SUTER, Art. 958a N 3; BK-KÄFER, N 671 f.). Ausnahmsweise kann die Dauer des ersten Geschäftsjahres entweder auf sechs oder 18 Monate festgelegt werden (sog. Kurz- oder Langjahr). Zu einer vollständigen, wahrheitsgetreuen und systematischen Erfassung gehört auch eine zeitnahe und periodengerechte Erfassung der Buchungsvorgänge, obwohl dies das Gesetz nicht explizit erwähnt (BSK OR II-NEUHAUS/SCHÄRER, Art. 957a N 18, m.w.N., und Art. 958b N 4, BK-KÄFER, S. 793 N 672).
- 2.14. Vorliegend wurden mit einem Geschäftsjahr von 2 ½ Jahren sowohl die Bestimmungen in den Statuten des Vereins (Art. 7) verletzt, welche ein zwölfmonatiges Vereinsjahr vorsehen, als auch die gesetzlichen Vorgaben zur periodengerechten Erfassung der Aufwendungen und Erträge (Art. 958b Abs. 1 OR, Art. 958 altOR). Der Zulassungsträger missachtete vorliegend diese jeweiligen Vorgaben, obwohl keine aktenkundigen Gründe dafür bestehen. Korrekt wären Jahresrechnungen für das Kurzjahr 2011, das Jahr 2012 und das Jahr 2013 oder für ein Langjahr 2011/12 und das Jahr 2013 gewesen.
- 2.15. Aus der Urteilsbegründung (S. 20) geht weiter hervor, dass der Zulassungsträger aufgrund seiner E-Mail vom [...] 2014 bzw. seines Schreibens vom [...] 2014 an D._____ diese Zuwiderhandlungen durchaus erkannt hatte. So führte er im Schreiben vom [...] aus: „Die Bilanz weist diverse Guthaben aus, welche nicht belegt sind, respektive von welchen wir nicht über Unterlagen verfügten, welche den gesetzlichen Grundlagen entsprechen. Dies beinhaltet hauptsächlich folgende Positionen (...) Konto Nr. 1020 Beiträge von der öffentlichen Hand CHF 12'000 Konto 1021 Beiträge von der Wirtschaft CHF 131'299.45 (...). Diese, aus unseren Unterlagen nicht belegten Guthaben, müssen durch klare Belege oder durch rechtskräftig unterzeichnete Forderungsanerkennungen belegt werden. Aus diesen muss ersichtlich sein, dass die bilanzierte Forderung effektiv besteht und in welchem Zeitraum die Zahlung zu erfolgen hat. Wenn ein Zahlungsaufschub gewährt wurde, muss dies aus diesem Schreiben klar ersichtlich sein. Sollte sich zeigen, dass diese als Guthaben ausgewiesenen Positionen nicht werthaltig sind, ist der Verein überschuldet und die Bilanz muss sofort beim zuständigen Gericht hinterlegt werden.“
- 2.16. Im Weiteren ist erstellt, dass am [...] zwischen D._____ und dem Zulassungsträger eine Besprechung stattfand, an der ersterer Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Bilanz, aber keinerlei Unterlagen abgab, welche den Bestand der genannten Forderungen hätten belegen können. Weshalb der Zulassungsträger den Prüfbericht in Kenntnis dieser Mängel dennoch am [...] 2014 unterzeichnet hatte, konnte an der Hauptverhandlung des Wirtschaftsstrafgerichts nicht ab-

schliessend geklärt werden. Anlässlich der Hauptverhandlung führte er aus, dass D._____ ihm alles „so plausibel und geschickt [habe] darlegen können, dass [er] ihm geglaubt habe“. Letzterer sei „mit einem Rollkoffer mit Dokumenten“ erschienen, die er allerdings wieder mitgenommen habe. Zudem habe er die Absicht gehabt, mitzuhelfen, um ‚das Ganze zu einem Abschluss zu bringen‘. Er habe gewollt, dass die EU den Restbetrag auszahle. Im Weiteren habe der Verein einen sehr offiziellen Eindruck gemacht, und es seien sehr illustre und vertrauenswürdige Personen involviert gewesen (Protokoll Hauptverhandlung, S. 7 f.).

- 2.17. Wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine Urkunde fälscht oder verfälscht, die echte Unterschrift oder das echte Handzeichen eines andern zur Herstellung einer unechten Urkunde benützt oder eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt, macht sich strafbar (Art. 251 Ziff. 1 StGB).
- 2.18. Falschbeurkundung ist u.a. erfüllt, wenn der Urkunde eine gegenüber der gewöhnlichen schriftlichen Äusserung erhöhte, ein besonderes Vertrauen begründende Glaubwürdigkeit zukommt (BGE 117 IV 35). Erhöhte Glaubwürdigkeit wird einerseits den gesetzlich vorgeschriebenen Revisions- und Kontrollstellenberichten zugemessen, andererseits kommt sie auch der gesetzlich nicht vorgeschriebenen, allein auf Auftragsrecht unterliegenden Berichterstattung über buchhalterische und wirtschaftliche Vorgänge zu, da der Revisor um seiner Fachkompetenz, Zuverlässigkeit und Vertrauenswürdigkeit willen beigezogen wird (Urteilsbegründung Wirtschaftsstrafgericht, S. 23, m.w.N.). Das Bundesgericht hat bezüglich der Frage, ob einer ‚Review‘ und damit im OR nicht geregelten prüferischen Durchsicht gemäss PS 910 erhöhte Glaubwürdigkeit zukomme, festgehalten, dass einer Review nicht die gleiche Bedeutung wie einer vollen Rechnungsprüfung beizumessen ist. Es komme aber zumindest in Bezug auf die ‚beschränkte‘ Zusicherung, dass die anerkannten Grundsätze zur Rechnungslegung soweit ersichtlich eingehalten worden seien, offensichtlich eine erhöhte Glaubwürdigkeit zu (Urteil des Bundesgerichts Nr. 6S.77/2001 vom 6. Dezember 2001, E. 3b).
- 2.19. Der Zulassungsträger wurde vom Wirtschaftsgericht mit Urteil vom [...] der Urkundenfälschung bzw. der Falschbeurkundung (Art. 251 Ziff. 1 StGB) für schuldig erklärt, indem er am 15. April 2014 einen inhaltlich unwahren Prüfbericht über die Jahresrechnung des Vereins für das Geschäftsjahr vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 unterzeichnet hatte (hierzu und im Folgenden: Urteilsbegründung, S. 21 f.). Dies erfolgte im Wissen darum, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entsprach und dass sein Prüfbericht somit inhaltlich falsch war. Für das Wirtschaftsstrafgericht bestand kein Zweifel daran, dass dem Zulassungsträger klar war, dass gerade dann, wenn die EU, Stellen wie das Bundesamt für Energie oder das DEZA (also die ‚öffentliche Hand‘) oder die BKW (also die ‚Wirtschaft‘) dem Verein tatsächlich Zahlungsversprechungen gemacht hätten, D._____ diese problemlos hätte vorlegen können, und es keiner stundenlangen mündlichen Erläuterungen bedurft hätte (Urteilsbegründung, S. 22).
- 2.20. Den Entscheid des Wirtschaftsstrafgerichts hat der Zulassungsträger angefochten, jedoch später die Berufung widerrufen, so dass der Entscheid am [...] in Rechtskraft erwachsen ist. Vorliegend ist die strafrechtliche Verurteilung, welche in direktem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Zulassungsträgers steht und im Strafregister verzeichnet ist, grundsätzlich bereits aufgrund dieses Registereintrags dazu geeignet, die Vertrauenswürdigkeit der Tätigkeit des Zulassungsträgers in der Funktion als leitenden Revisor herabzusetzen (vorne Ziff. 2.5).
- 2.21. Im Nachfolgenden ist zu prüfen, ob aus weiteren Gründen dem Zulassungsträger die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit abgesprochen werden muss.

Verletzung der Sorgfaltspflicht

- 2.22. Im Nachfolgenden ist zu prüfen, ob der Zulassungsträger bei der prüferischen Durchsicht (PS 910; vorne Ziff. 2.7) der Jahresrechnung 2011-13 des Vereins gegen die einschlägigen Sorgfaltspflichten verstossen hat.
- 2.23. Ziel der prüferischen Durchsicht einer Jahresrechnung ist eine Aussage des Prüfers darüber, ob er auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung nicht in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Diese Aussage macht der Prüfer aufgrund von Prüfungshandlungen, welche nicht alle Nachweise liefern, die von einer Abschlussprüfung verlangt würden. Sie ist deshalb negativ formuliert (PS 910.3).
- 2.24. Der Prüfer muss die prüferische Durchsicht mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass es Umstände geben kann, die dazu führen, dass die Jahresrechnung wesentliche Fehlaussagen enthält. Damit er die negative Zusicherung im Bericht geben kann, muss der Prüfer genügende Nachweise erlangen, die ihm ermöglichen, Schlussfolgerungen zu ziehen (PS 910.6 f.). Im Hinblick auf Forderungen sind Abklärungen über die Grundsätze der Erfassung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen durchzuführen (PS 910.24 f.). Zudem muss der Prüfer dieselben Überlegungen bezüglich der Wesentlichkeit anstellen, wie wenn er ein Prüfungsurteil (PS 320) abgeben würde. Auch wenn das Risiko, dass Fehlaussagen unaufgedeckt bleiben, bei einer Review grösser ist als bei einer Prüfung, beurteilt sich die Wesentlichkeit unabhängig vom Grad der gegebenen Zusicherung (PS 910.18, 5. Lemma).
- 2.25. Hat der Prüfer Grund zur Annahme, dass die prüferisch durchgesehenen Informationen wesentliche Fehlaussagen enthalten, muss er zusätzliche oder ausgedehnte Review-Handlungen durchführen, soweit für die Review-Aussage oder im Hinblick auf eine Modifikation des Berichts erforderlich (PS 910.22). Ist der Prüfer auf Sachverhalte gestossen, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt, sind diese Sachverhalte im Review-Bericht darzulegen (hierzu und im Folgenden: PS 910.27.b). Dabei ist die mögliche Auswirkung auf die Jahresrechnung zu quantifizieren und eine Einschränkung der negativen Zusicherung anzubringen oder eine verneinende Aussage zu machen, wonach der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt.
- 2.26. In der von D._____ nachträglich unterzeichneten Version des genannten Schreibens vom [...] welches der Zulassungsträger verfasst und am Vortag der Besprechung vom [...] vorab an D._____ per E-Mail versandt hat, wies der Zulassungsträger selber darauf hin, dass die Bilanz diverse Guthaben auswies, welche nicht belegt sind respektive zu denen er nicht über Belege verfügt, welche den gesetzlichen Anforderungen genügten. Im Weiteren forderte der Zulassungsträger, dass diese Guthaben durch klare Belege oder durch rechtsgültig unterzeichnete Forderungsanerkennungen belegt werden müssten. Er merkte dazu an: „Sollte sich zeigen, dass diese als Guthaben ausgewiesenen Positionen nicht werthaltig sind, ist der Verein überschuldet und die Bilanz muss sofort beim zuständigen Gericht hinterlegt werden.“
- 2.27. Aktenkundig hatte der Zulassungsträger Zweifel an der Richtigkeit und Werthaltigkeit bestimmter Debitoren/Forderungen. Er durfte demnach umso weniger einzig auf die mündlichen Zusagen von D._____ bzw. die kurzen Einblicke in angeblich vorgelegte Dokumente abstellen, um sicherzustellen, dass die Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält. Er hat es somit unterlassen, für die negative Zusicherung notwendigen Nachweise zu erlangen (PS 910.6 f.). So hätte er vereinsinterne Belege (Verträge, Zusagen; zum Belegprinzip vorne Ziff. 2.10) oder beispielsweise Bestätigungsschreiben der ‚öffentlichen Hand‘ (DEZA, Bundesamt

- für Energie, EU) oder der Wirtschaft (BKW) bei D._____ einverlangen müssen, um sicher zu gehen, dass tatsächlich Zahlungsversprechungen zugunsten des Vereins gemacht worden sind (PS. 910.24 f.).
- 2.28. Dies gilt umso mehr, als die fragwürdigen Aktiven insgesamt CHF 267'495 und damit 100% der Bilanzsumme ausgemacht haben. Die fragwürdigen Positionen waren daher mit Sicherheit wesentlich für die Beurteilung durch den Zulassungsträger, ob die Jahresrechnung als Ganzes frei von wesentlichen falschen Darstellungen ist.
 - 2.29. Der Zulassungsträger macht dazu geltend (Protokoll Hauptverhandlung, S. 4), dass er zu Beginn der Revision nicht gewusst habe, dass gegen D._____ ein Strafverfahren wegen Veruntreuung, ev. ungetreuer Geschäftsbesorgung laufe. Erst an der Besprechung am [...] habe D._____ ihm mündlich gesagt, dass ein Verfahren gegen ihn hängig sei.
 - 2.30. Es erscheint vor diesem Hintergrund umso unverständlicher, dass der Zulassungsträger diesem alarmierenden Sachverhalt nicht nachgegangen ist und die mündliche Darstellung von D._____ umso kritischer hinterfragt hat, sondern bereits am folgenden Tag den Review-Bericht ohne jede Hinweise oder Einschränkungen unterzeichnet hat.
 - 2.31. Der Zulassungsträger hat diverse und unübersehbare Warnzeichen (fehlende Nachweise über die angeblichen Forderungen gegenüber der öffentlichen Hand oder der Wirtschaft und ein laufendes Strafverfahren gegen D._____) ignoriert. Trotz dieser deutlichen und kaum falsch zu interpretierenden Warnzeichen hat er keine zusätzlichen oder ausgedehntere Review-Handlungen durchgeführt, wie dies vom Berufsrecht verlangt ist (PS 910.22). Vorliegend war er trotz an sich bestehender Bedenken bei den Review-Arbeiten viel zu unkritisch.
 - 2.32. Ohne die erforderlichen Nachweise über die Werthaltigkeit der Debitoren und Forderungen, welche 100 Prozent der Bilanzsumme ausmachen (vorne Ziff. 2.28), ist zumindest zu befürchten, dass 100 Prozent der Aktiven fiktiv sind und dadurch der Verein zumindest im Zeitpunkt der Berichtsabgabe illiquid und überschuldet gewesen ist. Der Zulassungsträger hätte unter diesen Umständen nicht bestätigen dürfen, dass er auf keine Sachverhalte gestossen sei, aus denen geschlossen werden müsste, dass die Jahresrechnung dem Gesetz entspreche. Stattdessen hätte er eine verneinende Aussage machen müssen, wonach die Jahresrechnung kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt (vorne Ziff. 2.25). Selbst wenn der Verein nicht überschuldet gewesen wäre, hätte der Zulassungsträger die Abweichungen von den allgemein akzeptierten Regeln der Buchführung im Review-Bericht 'in qualitativer Form und mit Angabe der quantitativen Auswirkungen' aufführen und offen legen müssen (PS 910.27), da er diese selbst festgestellt hatte.
 - 2.33. Der Strafverteidiger führte in seinem Plädoyer an der Hauptverhandlung vom [...] (Plädoyer S. 4 f.) aus, dass der Zulassungsträger anfänglich zwar Zweifel über die Werthaltigkeit der Debitoren/Forderungen gehabt habe, auf Grund des Gesprächs mit D._____ bei welchem dieser die einzelnen Positionen Punkt für Punkt erläuterte und deren Werthaltigkeit plausibel darlegt habe, jedoch von der „Richtigkeit und Werthaltigkeit von den Aktivposten in der Jahresrechnung überzeugt“ gewesen sei. Nur wenn er nach dem Gespräch mit D._____ immer noch Zweifel an der Werthaltigkeit der einzelnen Debitoren/Forderungen gehabt und dennoch eine Review ausgestellt hätte, müsste er sich den Vorwurf entgegenhalten lassen, er habe das Ausstellen einer unwahren Urkunde in Kauf genommen. Der Zulassungsträger habe aufgrund seiner Bedenken weitere Abklärungen getroffen und zwar in Form von einer Befragung der zuständigen Person und indem er sich Vollständigkeitserklärungen durch D._____ habe unterzeichnen lassen. Genau diese Instrumente seien gemäss PS 910 angezeigt.

- 2.34. Diesen Ausführungen kann nicht gefolgt werden: Der Zulassungsträger hätte nicht darüber hinwegsehen und einzig auf mündliche Angaben vertrauen dürfen (vorne Ziff. 2.27 und 2.32). Der Zulassungsträger gesteht das Vorstehende auch im vorliegenden Verfahren weitgehend ein, wenn er im Schreiben vom [...] ausführt, dass er D._____ zu viel Glauben geschenkt und den durch diesem unterzeichneten Bestätigungen einen zu hohen Stellenwert eingeräumt habe.
- 2.35. Schliesslich ist dem Zulassungsträger entgangen, dass E._____ nie über eine Zulassung als Revisor verfügt hat, und trotzdem den Review-Bericht als ‚zugelassener Revisor‘ mitunterzeichnet hat. Es steht unter Strafe, ohne Zulassung die Bezeichnung ‚Zugelassener Revisor‘ zu verwenden (Art. 45 Abs. 1 Bst. b RAV). Der Zulassungsträger verletzte seine Pflicht, vorgängig zu klären, ob E._____ zu Recht diesen Titel anführt bzw. als Revisor zugelassen ist. Mit wenig Aufwand hätte er dies im Revisorenregister überprüfen können.
- 2.36. Als Zwischenergebnis steht fest, dass die prüferisch durchgesehene Jahresrechnung des Vereins für das Geschäftsjahr vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 somit Gesetz (OR) und Statuten des Vereins in qualifizierter Weise nicht entsprochen hat (unzulässig langes Rechnungsjahr, 100% der Aktiven vermutlich fiktiv, vermutliche Überschuldung). Der Zulassungsträger hat diese Umstände auf Grund einer unkritischen und unsachgemässen prüferischen Review nicht erkannt und zu Unrecht einen falschen Prüfbericht erstellt (fehlende verneinende Aussage, keine Hinweise oder Einschränkungen, Mit-Unterzeichnung durch eine nicht ‚zugelassene‘ Person). Der Zulassungsträger hat somit vorliegend seine Sorgfaltspflichten in grober Weise verletzt.

Verletzung der Dokumentationspflicht

- 2.37. Der Prüfer hat wichtige Sachverhalte zu dokumentieren als Nachweise zur Stützung der Aussagen dafür, dass die prüferische Durchsicht korrekt vorgenommen wurde (PS 910.17). Die Arbeitspapiere sollen übersichtlich, einfach nachvollziehbar und zeitgerecht erstellt werden (PS 230.7 f.). Die Dokumentation muss so erstellt werden, dass sie ausreicht, einen erfahrenen und zuvor nicht mit der betreffenden Revisionsdienstleistung befasster Prüfer in die Lage zu versetzen, Art, zeitliche Einteilung und Umfang der prüferischen Durchsicht, die Ergebnisse und die erlangten Nachweise sowie die bedeutsamen Sachverhalte zu verstehen.
- 2.38. Wie der Zulassungsträger selber ausführt, habe er die ihm vorgelegten Unterlagen bezüglich der Debitoren/Forderungen „in der Hitze des Gefechts“ nicht kopiert. Der Zulassungsträger hat daher gegen die gesetzlichen und berufsrechtlichen Dokumentationsvorschriften verstossen (vorne Ziff. 2.37) bzw. sorgfaltswidrig gehandelt, indem er wichtige Sachverhalte (Nachweise EU, DEZA, Bundesamt für Energie, BKW etc.) nicht dokumentiert hat. Seine Ausführungen, wonach er in der Hitze des Gefechts nicht mehr alle ihm vorgelegten Unterlagen kopiert habe, entschuldigt nicht sein sorgfaltswidriges Verhalten, indem er die für die prüferische Durchsicht wesentlichen Dokumente nicht einforderte und dokumentierte.

Verletzung der Meldepflicht gegenüber der Aufsichtsbehörde

- 2.39. Im Weiteren müssen zugelassene natürliche Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich Vorkommnisse melden, die für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind (Art. 15a Abs. 2 RAG). Dabei sind grundsätzlich die gleichen Informationen wie bei der erstmaligen Prüfung der Zulassungsvoraussetzungen (vgl. Art. 3 Abs. 1 RAV sowie Rz. 7 des Rundschreibens Nr. 1/2007 vom 27. August 2007 über die Angaben im Gesuch um Zulassung, die einzureichenden Unterlagen, und die Meldepflichten während der Zulassungsdauer, Fassung vom 1. Januar 2015, nachfolgend RS 1/2007) zu übermitteln. Meldepflichtig sind insbesondere - auch nicht rechtskräftige - erst- oder höherinstanzliche Urteile und Vergleiche in Straf- und Verwaltungsstrafverfahren, die Ausstellung von Verlustscheinen sowie abgeschlossene und im Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen stehende Verfahren der zivil- oder verwal-

tungsrechtlichen Verantwortlichkeit und Verfahren vor spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, börsenrechtlichen Sanktionsorganen oder berufsrechtlichen Standesorganen.

- 2.40. Der Zulassungsträger hat gegen seine Pflicht verstossen, indem er im Juni 2015 die Aufsichtsbehörde nicht über das am [...] durch die Staatsanwaltschaft eröffnete Strafverfahren bzw. über das Urteil des Wirtschaftsstrafgerichts informiert hat (vorne Bst. C und Ziff. 2.19). Wie bereits erwähnt (vorne Bst. M), führte er im Schreiben vom [...] aus, dass er davon ausgegangen sei, dass der Aufsichtsbehörde einzig rechtskräftig abgeschlossene Strafverfahren melden zu müssen. Er beruft sich dabei auf eine E-Mail der Aufsichtsbehörde vom [...] 2008.
- 2.41. Der Zulassungsträger übersieht dabei, dass in der Zwischenzeit die Meldepflicht im Gesetz mit Gültigkeit ab dem 1. Januar 2015 neu geregelt wurde (vorne Ziff. 2.39). Als Fachmann und Zulassungsträger muss er diese revisionsspezifische Meldepflicht (vgl. auch www.rab-asr.ch / Zulassung / Meldepflicht) kennen und kann sich nicht auf eine E-Mail aus dem Jahr 2008 berufen. Im Übrigen sind seine Ausführungen widersprüchlich. Es ist aktenkundig, dass er von der Meldepflicht nicht rechtskräftiger Strafurteilen wusste, hat er doch den Staatsanwalt am [...] gebeten, den Strafbefehl erst im Januar 2016 zuzustellen, da das Zulassungsverfahren seiner B. _____ AG noch nicht abgeschlossen sei (vorne Bst. D).
- 2.42. Der Zulassungsträger hat daher gegen seine Meldepflicht verstossen, indem er die Aufsichtsbehörde nicht bereits im Juni 2015, sondern erst mit E-Mail vom [...] über die Eröffnung der Strafuntersuchung vom [...] (vorne Bst. C) informiert hat.
- 2.43. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass sich der Zulassungsträger der Urkundenfälschung bzw. Falschbeurkundung schuldig gemacht hat (vorne Ziff. 2.9 ff.). Im Weiteren hat er in grober Weise gegen grundlegende Sorgfaltspflichten verstossen, indem er trotz eigener Bedenken bei der prüferischen Durchsicht der Jahresrechnung des Vereins vom 1. Juli 2011 bis 31. Dezember 2013 viel zu unkritisch gewesen ist und es trotz einer ganzen Reihe erheblicher Verdachtsmomente unterlassen hat, zusätzliche oder ausgedehntere Review-Handlungen durchzuführen. Zudem hätte er entweder eine verneinende Aussage machen müssen oder die festgestellten Abweichungen von den allgemein akzeptierten Regeln der Buchführung im Prüfbericht in qualitativer Form und mit Angabe der quantitativen Auswirkungen aufführen und offen legen müssen. Zudem hätte er mit wenig Aufwand erkennen können, dass E. _____ verbotenerweise mit ‚Zugelassener Revisor‘ den Prüfbericht mitunterzeichnet hat (vorne Ziff. 2.22 ff.). Schliesslich hat er die Dokumentationsvorgaben verletzt, indem er die wichtigsten Unterlagen bezüglich der Debitoren/Forderungen nicht dokumentiert hat (vorne Ziff. 2.37 ff.) sowie gegen die Meldepflicht verstossen, indem er die Aufsichtsbehörde nicht bereits im Juni 2015, sondern erst mit E-Mail vom [...] über das laufende Strafverfahren vom [...] informiert hat (vorne Ziff. 2.39 ff.).
- 2.44. Auf Grund der vorstehenden Umstände bürgt der Zulassungsträger zum heutigen Zeitpunkt nicht mehr über die Gewähr für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Die mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird daher entzogen. Unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände scheint ein auf drei Jahre befristeter Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme (vgl. hinten Ziff. 3). Nach Ablauf der Entzugsdauer wird die Zulassung grundsätzlich von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind (vgl. hinten Ziff. 5).

3. Verhältnismässigkeit des Entzugs der Zulassung

- 3.1. Im Folgenden ist zu prüfen, ob der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung als Revisor verhältnismässig ist. Dies erfolgt in einer Ermessensentscheidung der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum. Sie hat indessen den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Dies bedeutet, dass für die

Verneinung der Gewähr eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese mit dem 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.

- 3.2. 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 Revisors 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. Die Eignung der Massnahme ist somit gegeben.
- 3.3. Auch die Erforderlichkeit der Massnahme, Personen, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr bieten, die Zulassung befristet zu entziehen, ist zu bejahen. Will man den gesetzlichen Schutzziele gerecht werden, dürfen gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nur von Personen erbracht werden, die das Revisionsrecht, allfällige spezialgesetzliche Bestimmungen und berufsrechtliche Vorgaben beachten. Andernfalls würde das Vertrauen in die Revision dahinfallen. Insbesondere steht auch keine mildere Massnahme zur Verfügung: Das Gesetz schreibt für die (Aufrechterhaltung der) Zulassung als Revisor einen unbescholtenen Leumund als dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung vor. Aufgrund der Schwere der 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. 2.9 ff., 2.22 ff., 3.37 ff., 2.39 ff. und hinten Ziff. 3.7). Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Aufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisoren, 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).
- 3.4. Der Zulassungsträger hat selbst einfache und eindeutige Prüfprobleme nicht bewältigt und hat dabei keinerlei kritische Grundhaltung gezeigt. Da er wie erwähnt wegen Urkundenfälschung strafrechtlich verurteilt wurde, qualifiziert gegen das Revisionsrecht im Kernbereich verstossen hat, insbesondere gravierend Sorgfaltspflichten verletzt hat sowie die Dokumentations- und Meldepflicht missachtet hat (vgl. vorne Ziff. 2.43), bietet er zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.
- 3.5. Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung hat die Aufsichtsbehörde in ihrer Gesamtwürdigung grundsätzlich sämtliche belastenden 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).

- 3.6. Bei der Festlegung der Entzugsdauer der Zulassung im Einzelfall 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.
- 3.7. Ein Verweis kommt vorliegend auf Grund der begangenen Urkundenfälschung, des qualifizierten Sorgfaltspflichtverstosses und der Verletzung der Dokumentations- und Meldepflicht nicht in Frage. Die Grenze zu einem leichten Verstoß ist damit deutlich überschritten. Aufgrund der strafrechtlichen Verurteilung wegen Urkundenfälschung, der Verletzung elementarer Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision sowie Missachtung von Dokumentations- und Meldepflichten liegt ein schwerer Verstoß vor. Damit ist die Entzugsdauer in der Bandbreite von drei bis vier Jahren angemessen. Innerhalb der Bandbreite von drei bis vier Jahren ist nachteilig zu gewichten, dass die Verfehlungen des Zulassungsträgers in zahlreicher Form den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen und sich im Zeitraum zwischen 2013 und 2015 und damit in der jüngeren Vergangenheit ereigneten (vgl. vorne Ziff. 2.43). Entlastend wirkt sich aus, dass die aktenkundigen Vorfälle einzig ein Mandat betreffen und der Zulassungsträger grundsätzlich Einsicht zeigt. Belastend ist dagegen, dass er eventualvorsätzlich einen unwahren Prüfbericht ausgestellt hat und seiner Meldepflicht bewusst nicht nachgekommen ist. Mithin erscheint der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme.
- 3.8. Die verfügte Massnahme ist schliesslich auch zumutbar, steht also in einem vertretbaren Verhältnis zu den Einschränkungen, die dem Zulassungsträger auferlegt werden. Der befristete Entzug der persönlichen Zulassung als Revisor ist zwar möglicherweise mit wirtschaftlichen Folgen für den Zulassungsträger und die B._____ AG verbunden, die ihm gehört und für welche er tätig ist. 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).
- 3.9. Der Zulassungsträger macht geltend, ein Entzug der Zulassung wäre unverhältnismässig. Zum einen sei er bereits wegen Urkundenfälschung verurteilt worden. Als Folge davon sei er von allen öffentlichen Mandaten (Kassiermandate bei Vereinen und Genossenschaften) zurückgetreten; dies habe einen Honorarrückgang von rund [...] Franken bewirkt. Zum anderen würde ein Entzug seiner persönlichen Zulassung zu einem möglichen Stellenabbau bei der B._____ AG führen.
- 3.10. Der Zulassungsträger darf nach einem Entzug der Zulassung zwar nicht mehr als leitender Revisor tätig sein. Im konkreten Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass die B._____ AG gemäss ihrem Handelsregistereintrag und ihrer Webseite

(www.[...], letztmals besucht am [...]) nicht ausschliesslich Revisionsdienstleistungen erbringt, sondern auch in den Bereichen der Treuhand, Steuern und Unternehmensberatung tätig ist. Aus der Jahresrechnung 2016 der B._____ AG geht hervor, dass mit der Erbringung von Dienstleistungen ein Umsatz von rund [...] Franken (Vorjahr: rund [...] Franken) erzielt worden ist, davon entfielen im Jahr 2016 rund [...] Franken (rund 9 Prozent) bzw. im Jahr 2015 rund [...] Franken (rund 7 Prozent) auf die Revisionstätigkeit. Die wirtschaftlichen Folgen eines Zulassungsentzugs scheinen verkraftbar zu sein, zumal die die B._____ AG im Revisorenregister (Stand am [...]) angibt, weder ordentliche noch eingeschränkte Revisionen durchzuführen.

- 3.11. Es ist zudem zu beachten, dass die B._____ AG grundsätzlich auch ohne den Zulassungsträger bzw. durch eine Umstrukturierung weiterhin Revisionsdienstleistungen anbieten kann. Die interne Neuorganisation bzw. gegebenenfalls die Anstellung eines zugelassenen Revisors 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). Es liegt demnach weitgehend in der Hand des Zulassungsträgers bzw. der B._____ AG, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Entzug der Zulassung des Zulassungsträgers verbunden sind bzw. wie stark diese Folgen durch geeignete Vorkehrungen gemildert werden.
- 3.12. Im Übrigen verwehrt der auf drei Jahre befristete Entzug der Zulassung als Revisor dem Zulassungsträger nicht die Möglichkeit, weiterhin an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken. Er kann lediglich während der Dauer von drei Jahren 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.).
4. 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 Revisor (Art. 5 RAG) nicht erfüllt. Die mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird daher befristet für die Dauer von drei Jahr entzogen und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Art. 17 Abs. 1 RAG).
5. Der Zulassungsträger wird abschliessend darauf hingewiesen, dass der Aufsichtsbehörde unter Strafandrohung unverzüglich jede Änderung von im Revisorenregister eingetragenen Tatsachen mitzuteilen (Art. 15 Abs. 3 und Art. 39 Abs. 1 Bst. c RAG). Die erwähnten Melde- und Mitteilungspflichten bleiben auch für die Dauer des Zulassungsentzugs bestehen, entfallen jedoch, wenn der Zulassungsträger auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichten sollte (Art. 17 Abs. 4 RAG).
6. 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 13 Stunden. Demnach beläuft sich die Gebühr für den Zulassungsträger auf 3'250 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 von 3'250 Franken wird dem Zulassungsträger auferlegt.

Demzufolge wird

verfügt:

1. Die X. _____ mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird für die Dauer von drei Jahren entzogen. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.
2. X. _____ untersteht während der Dauer des Zulassungsentzugs gemäss Ziffer 1 den Melde- und Mitteilungspflichten gemäss Artikel 15 Abs. 3 und 15a Absatz 2 RAG. Diese Pflichten entfallen, wenn X. _____ auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichtet.
3. X. _____ wird eingeladen, sich im Hinblick auf die Wiedererteilung der Zulassung spätestens vier Wochen vor Ablauf der Entzugsdauer bei der Aufsichtsbehörde zu melden und Instruktionen zum weiteren Vorgehen einzuholen.
4. Die Verfahrenskosten betragen 3'250 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

Beilage: Einzahlungsschein