

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde

hat in Sachen

1. X. _____,
2. Einzelunternehmen Y. _____,

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 und mit Verfügung vom [...] definitiv gutgeheissen, und X._____ (nachstehend: Zulassungsträger) wurde unbefristet als Revisor zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.
- B. Der Zulassungsträger ist Inhaber des Einzelunternehmens Y._____, welches mit Verfügung vom [...] provisorisch und mit Verfügung vom [...] definitiv für die Dauer von fünf Jahren zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen wurde. Mit Verfügung vom [...] 2014 wurde die Zulassung des Einzelunternehmens erneut für die Dauer von fünf Jahren zugelassen.
- C. Im Zusammenhang mit Angaben im Beschrieb des internen Qualitätssicherungssystems des Einzelunternehmens Y._____ gelangte die Aufsichtsbehörde mit Schreiben vom [...] 2017 an den Zulassungsträger und gab diesem die Gelegenheit, zu möglichen Verstössen gegen die Unabhängigkeit Stellung zu nehmen.
- D. Mit Schreiben vom [...] 2017 nahm der Zulassungsträger innert erstreckter Frist Stellung und führte aus, dass er der Unabhängigkeit von Anbeginn an absolute Priorität zugeordnet habe. Er habe die Revisionstätigkeit von rund 20 Mandaten aus der Zeit vor der Aufsichtsbehörde auf inzwischen 8 Mandate reduziert. Sieben dieser Mandate führe er absolut ohne Mitwirkung bei der Buchführung. Demgegenüber sei die A._____ AG traditionsgemäss seit der Gründung im Jahr 1992 auf die Mitwirkung bei Abschlussarbeiten angewiesen. Das Rechnungswesen und die Bilanzentscheide lägen aber klar beim geprüften Unternehmen. Es sei beabsichtigt, bei dieser Unternehmung eine generelle Statutenrevision durchzuführen und das Opting-out (Verzicht auf die eingeschränkte Revision) zu beantragen. Er sei mit seinem Einzelunternehmen singulär organisiert und verfüge über kein Personal.
- E. Die Aufsichtsbehörde teilte dem Zulassungsträger mit Schreiben vom [...] 2017 mit, dass die Mitwirkung bei der Buchführung und die Erbringung anderer Dienstleistungen mit dem Risiko der Selbstprüfung im Rahmen der eingeschränkten Revision nur dann zulässig sind, sofern sie spezifisch im Revisionsbericht offengelegt wird, die damit verbundenen Risiken dem Auftraggeber klar kommuniziert werden und sofern sie personell und organisatorisch getrennt von der Prüfung erfolgt. Sie ersuchte den Zulassungsträger um weitere Informationen zur Beurteilung der Unabhängigkeit beim Revisionsmandat bei der A._____ AG.
- F. Mit Schreiben vom [...] 2017 machte der Zulassungsträger geltend, er habe beim Mandat A._____ AG konsequent zwischen Analyse/Empfehlungen und Entscheidungsfindung differenziert. Auf Grund der über Jahre erfassten und analysierten Fakten sei einem neutralen, unabhängigen und klaren Urteil nichts im Wege gestanden. Diese funktionale Trennung sei im Falle der A._____ AG, dessen Tätigkeit er seit 25 Jahren verfolge, auch notwendig gewesen. Nach überraschenden Todesfällen von zwei geschäftsführenden Präsidenten habe die A._____ AG turbulente Zeiten durchlaufen, in denen die Empfehlungen der Revisionsstelle zur Stabilisierung der Situation gefragt gewesen seien. Die Entscheide hätten immer bei der Geschäftsführung bzw. beim Präsidenten/Verwaltungsrat gelegen. Konkret habe seine Mitwirkung darin bestanden, dass er einen ordnungsgemässen Abschluss mit Konzentration auf verständliche Kennzahlen erstellt und mit der Geschäftsführung intensiv besprochen habe. Im Rahmen einer analytischen und fortlaufenden Risikobeurteilung habe sich parallel dazu ein total unabhängiges Urteil vor Erstellung des Revisionsberichts gebildet.
- G. Die Aufsichtsbehörde teilte dem Zulassungsträger mit Schreiben vom [...] 2017 mit, dass seine Ausführungen und die eingereichten Unterlagen darauf hindeuten, dass er in unzulässiger Weise persönlich bei der Erstellung der Jahresrechnung der A._____ AG mitgewirkt hat. Weil die Arbeiten innerhalb des Revisionsunternehmens weder personell noch organisatorisch getrennt wurden, liegt ein Verstoß gegen das Selbstprüfungsverbot vor. Die Aufsichtsbehörde teilte dem Zulassungsträger im Weiteren mit,

dass er zur Prüfung der Jahresrechnungen 2008 bis 2012 der A._____ AG jeweils ein positiv formuliertes Prüfungsurteil abgegeben hat, obwohl gestützt auf die durchgeführten Prüfungshandlungen nur eine eingeschränkte Revision bzw. eine begrenzte Urteilsicherheit möglich war. Auch hätte er in den Revisionsberichten vom [...] 2009, [...] 2010, [...] 2011 und [...] 2012 jeweils darauf verzichten müssen, der Generalversammlung zu beantragen, die Jahresrechnung zu genehmigen, weil dies Aufgabe des Verwaltungsrats ist. Die Aufsichtsbehörde hat den 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.

- H. Der Zulassungsträger teilte mit E-Mail vom [...] 2017 mit, dass er dem festgestellten Sachverhalt keine neuen Fakten hinzuzufügen habe. Er ersuchte um Würdigung, dass er im Falle der A._____ AG faktisch immer objektiv, auf Distanz und auf Sicherheit bedacht geurteilt habe, was sich auch im Ergebnisverlauf der A._____ AG über die letzten Jahre widerspiegle. Er sei mit dem Präsidenten und Hauptaktionär der A._____ AG übereingekommen, dass die Y._____ als aktuelle Revisionsstelle für die Prüfung der Jahresrechnung 2017 abgelöst und neu besetzt werde. Die Evaluation für eine neue Revisionsstelle laufe bereits und die ausserordentliche Generalversammlung sei in Vorbereitung. Daraus sei ersichtlich, dass er aus dem Fall die notwendigen Lehren gezogen habe. Abschliessend ersuchte der Zulassungsträger um eine wohlwollende Beurteilung und beantragte, auf einen Entzug seiner Zulassung und jener seines Einzelunternehmens zu verzichten.
- I. Obwohl der Zulassungsträger in Aussicht gestellt hat, dass die ausserordentliche Generalversammlung der A._____ AG zur Abwahl der Y._____ als Revisionsstelle bzw. zur Neuwahl der Revisionsstelle unmittelbar bevorsteht, ist dies bis zum Datum der vorliegenden Verfügung nicht erfolgt, und der Zulassungsträger ist im Handelsregister mit seinem Einzelunternehmen weiterhin bei einer Gesellschaft als Revisionsorgan eingetragen.

II. Rechtliches

- 1. Zulassungsverfahren und Möglichkeit des Entzugs der Zulassung
 - 1.1. Natürliche Personen werden grundsätzlich unbefristet zugelassen (Art. 3 Abs. 2 Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302). 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 Ent-

zugsdauer von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind (vgl. hinten Ziff. 5).

- 1.4. Nachfolgend ist insbesondere zu überprüfen, ob der Zulassungsträger im Rahmen seiner Revisionstätigkeit für die A. _____ AG die Unabhängigkeit verletzt hat und ob er noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (hinten Ziff. 3) bzw. ob Gründe vorliegen, welche den Entzug der Zulassung als Revisor rechtfertigen (hinten Ziff. 4).
2. Verfahrensvereinigung natürliche Person und Einzelunternehmen
 - 2.1. Grundsätzlich bildet jedes Verfahren um Entzug der Zulassung ein selbständiges Verfügungsobjekt. Nach Literatur und Rechtsprechung ist es jedoch zulässig, im Rahmen desselben Verfahrens zwei oder mehrere Entzugsverfahren zu behandeln, wenn die einzelnen Sachverhalte in einem engen inhaltlichen Zusammenhang stehen und sich in allen Fällen gleiche oder ähnliche Rechtsfragen stellen (vgl. Art. 4 Verwaltungsverfahrensgesetz, VwVG, SR 172.021, i.V.m. Art. 24 des Bundesgesetzes über den Zivilprozess, BZP, SR 273; MOSER / BEUSCH / KNEUBÜHLER, Prozessieren vor dem Bundesverwaltungsgericht, 2. Auflage, Basel 2013, § 3 N 3.17, m.w.H.; BGE 125 II 293 ff., E. 1b). Die Möglichkeit der Vereinigung mehrerer Verfahren ergibt sich zudem auch aus dem Grundsatz der Verfahrensökonomie (vgl. BGE 122 II 367, E. 1a) und liegt im Interesse aller Beteiligten.
 - 2.2. Da ein Einzelunternehmen zwingend nur als Revisionsunternehmen zugelassen werden bzw. bleiben kann, wenn zugleich auch die Inhaberin oder der Inhaber des Einzelunternehmens die entsprechende Zulassung erhält, bzw. diese nicht entzogen wird (Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG und 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, BBl 2004 3969, 4064 f.), besteht zwischen den Verfahren um Entzug der persönlichen Zulassung des Zulassungsträgers und um Entzug der Zulassung seines Einzelunternehmens ein enger sachlicher und rechtlicher Zusammenhang, der die Vereinigung der beiden Verfahren rechtfertigt. Die beiden Verfahren werden daher vereinigt.
3. Unbescholtener Leumund bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit
 - 3.1. Eine natürliche Person wird als Revisor 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). 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.
 - 3.2. 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 hinaus-

gehen, 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 Revisor vereinbar ist. 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).

- 3.3. Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investorinnen und Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigerinnen und Gläubigern sowie von öffentlichen Interessen (Botschaft Bundesrat, BBl 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, 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 (Botschaft Bundesrat, BBl 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. 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, BBl 2004 3975 f.). Dies geht einher mit hohen Anforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten, auf deren Urteil zu vertrauen ist.
- 3.4. Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist auch mit Blick auf die erwähnten besonderen 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 (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 8.1). Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen Treue- und Sorgfaltspflichten sind deshalb nicht mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit zu vereinbaren.
- 3.5. 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 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. und 40/2000, 31 ff., m.w.H.).
- 3.6. Unter die gewährsrelevanten Vorschriften fallen insbesondere auch die gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit (Urteile des Bundesge-

richts Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 5 sowie 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.2, Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 9.3, Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.2, Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012, E. 3.5, Nr. B-2274/2012 vom 19. Juni 2013, E. 4.1.5). Die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle ist für die Erfüllung der Voraussetzungen des unbescholtenen Leumunds offenkundig massgebend. Dasselbe gilt für die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (vgl. Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer [seit 1. April 2015: EXPERTsuisse], Ausgabe 2007, RzU 2007).

- 3.7. Die RzU gelten weiter nicht nur für Mitglieder von EXPERTsuisse, sondern entfalten faktisch auch für Nichtmitglieder Wirkung im Sinne der Präzisierung des Gesetzestextes entfalten (Urteil des Bundesgerichts Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012, E. 3.2.2; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5121/2011 vom 31. Mai 2012, E. 6.1, Nr. 7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 9.5, Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.2 und Nr. B-5121/2011 vom 31. Mai 2012, E. 6.2).
- 3.8. Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 Obligationenrecht, OR; SR 220). Die Unabhängigkeit ist dem Anschein nach beeinträchtigt, wenn Tatsachen und Umstände vorliegen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein Dritter daraus schliessen muss, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufsmässige kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder eines Mitglieds des Prüfungsteams gefährdet ist (Art. 1 Bst. b RzU 2007). Beurteilungsmassstab für den äusseren Anschein der fehlenden Unabhängigkeit ist die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung (Botschaft Bundesrat, BBI 2004 4018; BSK OR II-WATTER/RAMPINI, in: Honsell / Vogt / Watter (Hrsg.), Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Zürich 2016, Art. 728 OR N 12; PETER/GENEQUAND/CAVADINI, in: Tercier et al. (Hrsg.), Commentaire Romand, Code des obligations II, 2. Auflage, Basel 2017, Art. 728 N 1; BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Auflage, Zürich 2009, § 15 N 578; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-5373/2012 vom 25. Juli 2013, E. 3.4.1, Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.4.2, und Nr. 6373/2010 vom 20. April 2011, E. 2.5.1 (m.H.) und 2.5.6).
- 3.9. Die tatsächliche bzw. innere Unabhängigkeit kann von einem Dritten nicht direkt beobachtet und beurteilt werden, weil sie die subjektive Geisteshaltung des Revisors betrifft (zum Folgenden statt vieler PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, Diss. St. Gallen 2008, N 607 ff., m.w.N.). Die innere Unabhängigkeit als subjektiv-psychische Einstellung des Revisors zur Prüfung entzieht sich daher weitgehend einer direkten Normierung und in den meisten Fällen auch einer Beweisführung. Es kommt daher letztlich auf die äussere Unabhängigkeit bzw. die Unabhängigkeit dem Anschein nach an.
- 3.10. Die Feststellung, die Unabhängigkeit sei dem Anschein nach beeinträchtigt, ist im Übrigen nicht als ethischer Vorwurf einer tatsächlichen Befangenheit zu verstehen. Sogar wenn der Nachweis erbracht werden könnte, dass die innere Unabhängigkeit im konkreten Fall uneingeschränkt gegeben ist, wäre der betreffende Revisor verpflichtet, die Verletzung der Unabhängigkeit dem Anschein nach zu verhindern. Er wäre für das in Frage stehende Mandat dennoch disqualifiziert, da ein Dritter ohne Kenntnis der tatsächlichen inneren Einstellung des Prüfers nicht auf eine unabhängige Revision vertrauen kann (BÖCKLI, op.cit., § 15 N 578). Deshalb ist es grundsätzlich unerheblich, ob tatsächlich eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit vorgelegen und eine entsprechende Gefahr der Schädigung Dritter (Gläubiger, Minderheitsaktionäre etc.) bestanden hat. Was die Definition des Massstabes für den „Anschein“ angeht, so enthält die Botschaft des Bundesrates die bereits erwähnte Definition (BBI 2004 4018). Für eine andere oder differenzierende Definition des Anscheins fehlen sowohl im Gesetz als auch in den Materialien jegliche Hinweise.

- 3.11. Aus den erwähnten Gründen ist es grundsätzlich unerheblich, ob tatsächlich eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit vorgelegen und eine entsprechende Gefahr der Schädigung Dritter (Gläubiger, Minderheitsaktionäre, etc.) bestanden hat. Auch wenn der Nachweis gelingen würde, dass die innere Unabhängigkeit uneingeschränkt gegeben war, wäre der Revisor verpflichtet, die Verletzung der Unabhängigkeit dem Anschein nach zu verhindern bzw. wäre für die betreffende Revision disqualifiziert.
- 3.12. Mit der Unabhängigkeit unvereinbar ist insbesondere die Ausübung einer Entscheidfunktion in der geprüften Gesellschaft (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR). Mit der Übernahme von Managementfunktionen beim geprüften Unternehmen (operative oder strategische Entscheidfunktionen) entsteht zwangsläufig die Vermutung, dass auf die Geschäftsführung oder Entscheidungsprozesse Einfluss genommen werden kann. Dieser Vermutung kann weder durch Schutzvorkehrungen entgegen gewirkt werden (z.B. Pflichtenhefte, Funktionsbeschreibungen, Verzicht auf die Zeichnungsberechtigung, etc.) noch kann sie anderweitig widerlegt werden. Die Übernahme solcher Funktionen ist somit nicht zulässig (Art. 23 RzU 2007). Im Weiteren ist es grundsätzlich mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar, wenn durch das Mitwirken bei der Buchprüfung das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR).
- 3.13. Bei der eingeschränkten Revision ist die Mitwirkung bei der Buchführung zulässig, sofern dies ausdrücklich im Revisionsbericht offengelegt wird (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR), die damit verbundenen Risiken dem Auftraggeber klar kommuniziert werden (RzU 2007, Ziff. VIII.C.4) und die Mitwirkung personell und organisatorisch getrennt von der Prüfung erfolgt (womit eine verlässliche Prüfung sichergestellt wird, Art. 729 Abs. 2 OR, RzU 2007, Ziff. VIII.C.4). Auch wenn die Mitwirkung bei der Buchführung bei der eingeschränkten Revision im Gegensatz zur ordentlichen Revision nicht generell verboten ist, darf die Revisionsstelle ohne die entsprechenden Schutzvorkehrungen nicht an Arbeiten mitwirken, die sie anschliessend selber überprüfen muss.
- 3.14. Als Mitwirkung in der Buchführung und daher nur unter den vorerwähnten Bedingungen mit dem Revisionsmandat im Rahmen der eingeschränkten Revision vereinbar ist insbesondere die Übernahme von Bewertungsaufträgen, Konsolidierungsbuchungen, Buchungsberatungen für das geprüfte Unternehmen oder Erstellen bzw. Korrekturen von Jahresabschlüssen (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 4019; BÖCKLI, op.cit., § 15 N 588; PFIFFNER, op.cit., N 616; OERTLI/HÄNNI, in: Roberto/Trüb [Hrsg.], Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Auflage, Zürich 2016, Art. 728 N 10; Art. 32 RzU 2007). Ebenso ist von diesen Mitwirkungsarbeiten die Führung der Salärbuchhaltung oder anderer Hilfsbücher erfasst (Art. 31 RzU 2007). Darunter fallen beispielsweise die Erstellung von Lohnausweisen, Verarbeitung von Löhnen, Erfassung von Zahlungen per e-Banking, Buchung und Kontrolle von Löhnen, Anpassung von Lohnblättern, sowie Erstellen und Kontrolle von Lohnsummenmeldungen (AHV, BVG, UVG).
- 3.15. Sofern durch die Mitwirkung in der Buchführung oder das Erbringen anderer Dienstleistungen das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten besteht, muss die Revisionsstelle geeignete organisatorische und personelle Massnahmen treffen, um eine verlässliche Prüfung sicherzustellen (Art. 729 Abs. 2 OR). Unter dem Blickwinkel der personellen Trennung dürfen die Arbeiten in der Buchführung nicht durch dieselbe Person oder dieselbe Personengruppe durchgeführt werden (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 4026; SER, Ausgabe 2007, Anhang B, S. 34; SER, Ausgabe 2015, Anhang B, S. 45). In jedem Fall ist somit eine klare und effektive Funktionstrennung sicherzustellen (BÖCKLI, op.cit., § 15 N 498). Mit Blick auf die organisatorische Trennung darf die operative Leitung der Revisionsabteilung und der Buchführungsabteilung nicht derselben Person oder Personengruppe obliegen. Aus diesem Grund ist es Einpersonen-Revisionsunternehmen untersagt, neben der Revision auch bei der Buchführung mitzuwirken oder Dienstleistungen zu erbringen, bei denen das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht (FAQ

der Aufsichtsbehörde vom 27. Februar 2013 mit Anpassungen per 20. August 2015, Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, abrufbar auf der Webseite www.rab-asr.ch, <Zulassung> <Revisionsunternehmen> <Erläuterungen>).

- 3.16. Gestützt auf die Ausführungen des Zulassungsträgers und die von ihm eingereichten Unterlagen zur Prüfung der Jahresrechnungen 2008 bis 2016 steht fest, dass dieser die Jahresrechnung jeweils selber erstellt hat, bevor er diese mit der Geschäftsführung besprochen hat. Es handelt sich dementsprechend um eine persönliche Mitwirkung des Zulassungsträgers bei einer Kernaufgabe der Buchführung, welche er im Anschluss jeweils selber geprüft hat. Dies geht weiter insbesondere aus dem eingereichten Funktionendiagramm vom [...] zur Organisation des Rechnungswesens bei der A._____ AG hervor. Der Zulassungsträger bestreitet denn auch nicht, dass er persönlich bei der Erstellung der Jahresrechnung mitgewirkt hat.
- 3.17. Der Zulassungsträger übt seine Revisionstätigkeit über sein Einzelunternehmen Y._____ aus, welches über kein Personal verfügt. Im Rahmen einer solchen Organisationsstruktur war es dem Zulassungsträger von vornherein unmöglich, eine rechtsgenügende personelle und organisatorische Trennung der Mitwirkung bei der Abschlusserstellung und der Prüfung sicherzustellen (vgl. vorne Ziff. 3.15).
- 3.18. Der Zulassungsträger macht dagegen geltend, dass er selbst keine Entscheide i.S. Buchführung und Rechnungslegung gefällt habe. Diese Argumentation ist unbehelflich: Zum einen bleibt er letztlich den Beweis dafür schuldig, dass er trotz integraler Erstellung der Jahresrechnung weder formal noch faktisch Entscheidungsgewalt ausgeübt hat. Selbst wenn der Zulassungsträger tatsächlich keine Entscheide gefällt hat, ist vorliegend entscheidend, dass das Gesetz zwingend die personelle Trennung zwischen Mitwirkung bei der Buchführung und der eingeschränkten Revision vorschreibt. Diese unzweideutige Funktionstrennung ist offensichtlich nicht erfüllt worden.
- 3.19. Als sorgfältig prüfender Fachmann hätte der Zulassungsträger diese Unvereinbarkeit jeweils identifizieren und umgehend die entsprechenden Konsequenzen ziehen müssen. Er hatte als leitender Revisor für das jeweilige Revisionsmandat die Verantwortung inne und hätte dabei insbesondere sicherstellen müssen, dass die Unabhängigkeit stets gewahrt bleibt und die diesbezüglichen gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorgaben eingehalten werden. Insbesondere hätte er aktiv abklären müssen, ob die Voraussetzungen zur Fortführung des Revisionsmandates erfüllt sind (Standard zur eingeschränkten Revision der Treuhand Kammer [heute: EXPERTsuisse] und TREUHAND | SUISSE, Ausgaben 2007 bzw. 2015 für die eingeschränkte Revision von Jahresrechnungen ab 2016, Ziff. 1.2 und 1.4.1; Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung [HWP], Zürich 2013, Band „Eingeschränkte Revision“, Ziff. II.2.1 und Ziff. II.3).
- 3.20. Die Revisionsstelle bzw. der leitende Revisor ist im Weiteren gehalten, im zusammenfassenden Revisionsbericht an die Generalversammlung u.a. Angaben zur Unabhängigkeit zu machen (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 OR). Offen zu legen sind sämtliche Sachverhalte, die Grund zur Annahme geben könnten, die Unabhängigkeit sei beeinträchtigt. Aufzuzeigen sind in diesem Fall auch die ergriffenen Schutzmassnahmen. Der Wortlaut des Gesetzes bringt zum Ausdruck, dass die Revisionsstelle sich nicht mit einer floskelhaften Bestätigung der eigenen Unabhängigkeit begnügen darf, sondern sich nach den konkret vorliegenden Umständen mit allen Punkten auseinandersetzen muss, die für Dritte den Anschein einer fehlenden Unabhängigkeit begründen könnten. Liegen keine solchen Sachverhalte vor, ist dies im Revisionsbericht zu bestätigen (Botschaft Bundesrat, BBl 2004 4024).
- 3.21. Dies ist vorliegend nicht geschehen: Der Zulassungsträger hat in den jeweiligen Revisionsberichten zu den Jahresrechnungen 2008 bis 2016 als leitender Revisor

bestätigt, dass er als Revisionsstelle die gesetzlichen und berufsrechtlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit erfüllt und dass keine mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbarende Sachverhalte vorliegen. Seine persönliche Mitwirkung der Buchführung und Abschlusserstellung des geprüften Unternehmens wurde im zusammenfassenden Revisionsbericht jeweils nicht offengelegt.

- 3.22. Im Weiteren hat der Zulassungsträger zur Prüfung der Jahresrechnungen 2008 bis 2012 jeweils ein positiv formuliertes Prüfungsurteil abgegeben. Seit dem Inkrafttreten des RAG per 1. September 2007 bzw. des revidierten OR per 1. Januar 2008 ist es von der Bedeutung des geprüften Unternehmens abhängig, ob eine ordentliche oder eine eingeschränkte Revision durchgeführt werden muss. Bei einer ordentlichen Revision hat die Revisionsstelle zu prüfen, ob die Jahres- und Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen, ob der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht, und ob ein internes Kontrollsystem existiert (Art. 728a Abs. 1 OR). Der Revisor bringt die angemessene Urteilssicherheit („reasonable assurance“) in einer positiv formulierten Zusicherung („positive assurance“) zum Ausdruck. Die Prüfung hat nach den schweizerischen Prüfungsstandards (PS) zu erfolgen. Demgegenüber hat die Revisionsstelle bei einer eingeschränkten Revision zu prüfen, ob sie auf Sachverhalte gestossen ist, die sie zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht in allen wesentlichen Punkten Gesetz und Statuten entsprechen (Art. 729a Abs. 1 OR). Die eingeschränkte Revision ist keine Abschlussprüfung im Sinne der PS, weshalb diese nicht anwendbar sind. Die Prüfung richtet sich nach dem SER (Ausgaben 2007 bzw. 2015 für die eingeschränkte Revision von Jahresrechnungen ab 2016). Eine eingeschränkte Revision liefert nur eine begrenzte Urteilssicherheit („limited assurance“), welche in der negativ formulierten Zusicherung des Revisors, dass die geprüfte Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält („negative assurance“) zum Ausdruck kommt (SER, Ziff. 1.2).
- 3.23. Bei der ordentlichen Revision enthält der Revisionsbericht eine Empfehlung an die Generalversammlung, die Jahres- und Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 4 OR). Ihrer eingeschränkten Natur nach darf die Revisionsstelle im Rahmen einer eingeschränkten Revision keine solche Empfehlung abgeben (Art. 729b Abs. 1 OR e contrario).
- 3.24. Als Kleinunternehmen hat die A. _____ AG die Grössenkriterien (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR) in den Geschäftsjahren 2008 bis 2012 nicht im Zweijahresdurchschnitt überschritten und war entsprechend nicht verpflichtet, ihre Jahresrechnung ordentlich prüfen zu lassen. Zudem bestehen keine Hinweise darauf, dass freiwillig eine ordentliche Revision durchgeführt wurde. Als zugelassener Revisor wäre der Zulassungsträger für eine solche Prüfung auch gar nicht befähigt gewesen. Vielmehr hätte er unter Beachtung des Standards zur eingeschränkten Revision (SER) eine eingeschränkte Revision durchführen und den Revisionsbericht mit einer *negativ* formulierten Zusicherung abfassen müssen. Er hat in den Revisionsberichten vom [...] 2009, [...] 2010, [...] 2011 und [...] 2012 allerdings jeweils eine positiv formulierte Zusicherung abgegeben, obwohl die Erreichung einer entsprechenden Urteilssicherheit ohne entsprechende Prüfungen nach den Schweizer Prüfungsstandards (PS) grundsätzlich nicht möglich ist.
- 3.25. Im Weiteren hat er an der Generalversammlung der A. _____ AG jeweils beantragt, die Jahresrechnung zu genehmigen, obwohl dies nur im Rahmen einer ordentlichen Revision zulässig ist (vorne Ziff. 3.23).
- 3.26. Aus den vorstehenden Ausführungen ergibt sich, dass der Zulassungsträger über zehn Jahre hinweg zumindest dem Anschein nach gegen das Selbstprüfungsverbot und damit gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle verstossen hat, indem er als Revisionsstelle der A. _____ AG die Jahresrechnung geprüft hat, obwohl

er bei der Abschlusserstellung selber mitgewirkt und damit zumindest die personelle Trennung verletzt hat. Zur Prüfung der Jahresrechnungen 2008 bis 2012 hat er zudem jeweils ein positiv formuliertes Prüfungsurteil und eine Empfehlung zur Genehmigung der Jahresrechnung ausgesprochen, obwohl er lediglich Prüfungshandlungen durchgeführt hat, die eine begrenzte Urteilssicherheit ermöglichen.

- 3.27. Die festgestellte langjährige Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften sowie die Sorgfaltspflichtverletzung bei der Testierung einer positiv formulierten Zusicherung stellen zumindest in ihrer Gesamtheit einen qualifizierten Verstoss gegen das Revisionsrecht dar. Insofern bürgt der Zulassungsträger zum heutigen Zeitpunkt nicht für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Die mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird daher mangels Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit entzogen. Unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände scheint ein auf zwei Jahre befristeter Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme (vgl. hinten Ziff. 4; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.9). Nach Ablauf der Entzugsdauer wird die Zulassung grundsätzlich von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten sind und der Zulassungsträger bestätigt, dass er während der Entzugsdauer seiner Melde- und Mitteilungspflicht vollumfänglich nachgekommen ist (vgl. hinten Ziff. 5). Diese Bestätigung ist erforderlich, weil die Zulassung als Revisionsexperte bzw. als Revisor nur dann möglich ist, wenn insbesondere die Zulassungsvoraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit erfüllt ist.

4. Verhältnismässigkeit des Entzugs der Zulassung

- 4.1. Im Folgenden ist zu prüfen, ob der auf zwei Jahre befristete Entzug der Zulassung als Revisionsexperte verhältnismässig ist. Dies erfolgt in einem Ermessensentscheid der Aufsichtsbehörde mit entsprechendem Beurteilungsspielraum. 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 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.
- 4.2. 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 bzw. Revisionsexperten kommt dabei eine besondere Bedeutung zu (vgl. vorne Ziff. 3.3). 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.
- 4.3. 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 Revi-

sion 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. 3.27 und hinten Ziff. 4.6). 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).

- 4.4. Da der Zulassungsträger wie erwähnt in mehrfacher Hinsicht und während einem Zeitraum von über 10 Jahren wiederholt gegen das Revisionsrecht verstossen hat (vgl. vorne Ziff. 3.27), bürgt er 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).
- 4.5. 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.
- 4.6. Ein Verweis kommt vorliegend auf Grund der in ihrer Gesamtheit qualifizierten Sorgfaltspflichtverstösse nicht in Frage. Die Grenze zu einem leichten Verstoß ist damit deutlich überschritten und es liegt ein mittelschwerer Verstoß vor. Damit ist die Entzugsdauer in der Bandbreite von einem bis zwei Jahren angemessen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts Nr. 4868/2014 vom 8. Oktober 2015, E. 6.2.5). Innerhalb dieser Bandbreite ist nachteilig zu gewichten, dass die festgestellten Verfehlungen eine grundlegende Tragweite haben (Abgrenzung zwischen eingeschränkter und ordentlicher Revision), dass diese sich über einen sehr langen Zeitraum erstrecken und dass es der Zulassungsträger bis heute unterlassen hat, den rechtskonformen Zustand wiederherzustellen. Mithin erscheint der auf zwei Jahre befristete

Entzug der Zulassung angemessen bzw. als verhältnismässig milde Massnahme (vgl. vorne Ziff. 3.27).

- 4.7. 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 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).
- 4.8. Der Zulassungsträger ist gemäss den verfügbaren Informationen primär auf selbstständiger Basis tätig und bietet seine Dienstleistungen über sein Einzelunternehmen an. Dieses verfügt über eine Zulassung als Revisor und kann seine bisherige Tätigkeit grundsätzlich nicht ohne Einschränkungen weiterführen, da die Aufrechterhaltung der Zulassung von der persönlichen Zulassung des Zulassungsträgers abhängig ist (vgl. vorne 2.2). Der Zulassungsträger darf nach einem Entzug der Zulassung zwar nicht mehr als leitender Revisor tätig sein. Im konkreten Fall ist jedoch zu berücksichtigen, dass er mit seinem Einzelunternehmen nicht ausschliesslich Revisionsdienstleistungen erbringt, sondern schwergewichtig im Bereich Unternehmensberatung und Treuhand tätig ist (vgl. den Handelsregisterauszug der Y. _____). Der Zulassungsträger hat im Weiteren ausgeführt, dass er primär KMU's als externer Chief Financial Officer (CFO) begleite. Diesen Tätigkeiten kann er auch ohne Zulassung als Revisor uneingeschränkt nachgehen. Es liegt demnach weitgehend in der Hand des Zulassungsträgers, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Entzug der Zulassung des Zulassungsträgers verbunden sind.
- 4.9. Im Übrigen verwehrt der auf zwei 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 zwei Jahren nicht mehr als leitender oder selbstständiger 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.).
5. 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 persönliche Zulassung des Zulassungsträgers als Revisor wird entsprechend befristet für die Dauer von zwei Jahren entzogen und die entsprechenden Eintragungen im Revisorenregister gelöscht (Art. 17 Abs. 1 RAG).
6. Wie erwähnt kann sein Einzelunternehmen ohne Aufrechterhaltung der persönlichen Zulassung der Zulassungsträgers nicht zugelassen bleiben (Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG; vgl. vorne Ziff. 2.2). Die mit Verfügung vom [...] 2014 erteilte Zulassung wurde für eine Dauer von fünf Jahren erteilt und läuft dementsprechend grundsätzlich am [...] 2019 ab. Da die Restdauer kürzer ist als die Entzugsdauer von zwei Jahren, wird die Zulassung vom [...] 2014 für die Restdauer entzogen und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gelöscht (Art. 17 Abs. 1 RAG).
7. Der Zulassungsträger wird abschliessend darauf hingewiesen, dass alle Personen unter Strafandrohung ab Gesuchstellung verpflichtet sind, der Aufsichtsbehörde unverzüglich jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von

Belang ist (Art. 15a Abs. 2 und Art. 39 Abs. 1 Bst. b 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 1/2007 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) 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 verwaltungsrechtlichen Verantwortlichkeit und Verfahren vor spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, börsenrechtlichen Sanktionsorganen oder berufsrechtlichen Standesorganen. Im Weiteren ist 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).

8. 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 10 Stunden. Demnach beläuft sich die Gebühr für den Zulassungsträger auf 2'500 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 2'500 Franken wird dem Zulassungsträger auferlegt.

Demzufolge wird

verfügt:

1. Die Verfahren um Entzug der persönlichen Zulassung von X. _____ vom [...] als Revisor (RAB-Nr. [...]) und das Verfahren um Entzug der Zulassung des Einzelunternehmens Y. _____ als Revisor vom [...] 2014 (CHE- [...]) werden vereinigt.
2. Die X. _____ mit Verfügung vom [...] erteilte Zulassung als Revisor wird für die Dauer von zwei Jahren entzogen. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.
3. Die dem Einzelunternehmen Y. _____ mit Sitz in [...] mit Verfügung vom [...] 2014 erteilte Zulassung als Revisor wird für die Restdauer entzogen. Die entsprechende Eintragung im Revisorenregister wird gelöscht.
4. 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.
5. X. _____ wird aufgefordert, einen Monat vor Ablauf der Entzugsdauer gegenüber der Aufsichtsbehörde zu bestätigen, dass er seiner Meldepflicht im Sinne der Erwägungen (vgl. Ziff. 7) nachgekommen ist. Die Zulassung als Revisor kann nur mit einer solchen Bestätigung wiedererteilt werden.
6. Die Verfahrenskosten betragen 2'500 Franken und werden X. _____ auferlegt. Diese sind nach Eintritt der Rechtskraft dieser Verfügung mit beiliegendem Einzahlungsschein innert 30 Tagen zu begleichen.
7. 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.

8. Zu eröffnen an:
X._____, per Einschreiben mit Rückschein

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Frank Schneider
Direktor

Dr. Reto Sanwald, Rechtsanwalt
Leiter Recht und Internationales

Beilage: Einzahlungsschein