

# **BVGer B-3549/2017 vom 26. April 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-04-26, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-3549\\_2017](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-3549_2017)

FR: TAF B-3549/2017 du 26 avril 2018

IT: TAF B-3549/2017 del 26 aprile 2018

## **Regeste**

Revisionsaufsicht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302] und Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). Diese ist frist- und formgerecht eingereicht worden, und auch die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist damit einzutreten.

### **E. 2**

Die Vorinstanz spricht dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit auf Grund schwerer Pflichtverletzungen im Kernbereich der Tätigkeiten eines Revisors ab, weshalb ihm die Zulassung als Revisor befristet für die Dauer von drei Jahren zu entziehen sei. Der Beschwerdeführer macht geltend, er bestreite nicht, dass die von ihm begangene Steuerhinterziehung und der Steuerbetrug seine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit tangierten, womit Anlass für einen befristeten Entzug seiner Zulassung als Revisor bestehe. Seine Beschwerde richte sich jedoch gegen die Qualifikation seiner Verfehlungen als schwere Verstösse im Kernbereich seiner beruflichen Tätigkeit. Es sei nur von einem mittelschweren Verstoss auszugehen, da die von ihm begangenen Delikte in keinem direkten Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Revisor gestanden hätten und die Vorinstanz bei der Beurteilung der Schwere des Verstosses verschiedene Aspekte ausser Acht gelassen und darüber hinaus zu Unrecht eine Verletzung seiner Meldepflicht erschwerend berücksichtigt habe. Anstelle des Zulassungsentzugs von drei Jahren, der unverhältnismässig sei, sei ihm die Zulassung lediglich für ein Jahr, eventualiter für die Dauer von zwei Jahren, zu entziehen.

### **E. 2.1**

Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nach Art. 2 Bst. a RAG erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die RAB (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG und Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Eine natürliche Person wird unbefristet (Art. 5 Abs. 1 RAG) als Revisor zugelassen, wenn sie über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Bst. a), eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG abgeschlossen hat (Bst. b) und eine Fachpraxis von

einem Jahr nachweist (Bst. c). Sind die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, kann die Vorinstanz die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG). Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorgängig anzudrohen. Ist ein Zulassungsentzug unverhältnismässig, kann ein schriftlicher Verweis erteilt werden (Art. 17 Abs. 1 RAG).

### **E. 2.1.1**

Gemäss Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen zugelassen, 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 (Abs. 1). Zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen (Abs. 2 Bst. a) und bestehende Verlustscheine (Abs. 2 Bst. b). Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der in Art. 4 RAV konkretisiert wird, darüber hinaus aber auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist (vgl. Urteil des BVGer B-4540/2013 vom 23. März 2015 E. 5.1). Nach konstanter Praxis ist bei der Prüfung jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft sowie die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (vgl. BGE 131 II 680 E. 2.3.2, 127 II 184 E. 5a; Urteil des BVGer B-4540/2013 vom 23. März 2015 E. 5.1; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016 Rz. 443 f.). Der Begriff des unbescholtenen Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sind jeweils im Einzelfall und bezogen auf die gesamten Umstände mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen der Banken-, Börsen- und Geldwäschereigesetzgebung sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (vgl. Urteile des BGer 2C\_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.2 sowie 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des BVGer B-786/2011 vom 28. Juni 2011 E. 4.3). Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem sind in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen sowie gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (vgl. Urteil des BGer 2C\_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.2; Urteil des BVGer B-4540/2013 vom 23. März 2015 E. 5.1; Urs Bertschinger, in: Watter/Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar, Revisionsrecht 2011, Art. 4 N 44). Bei einer Gewährsprüfung müssen verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, 99 Ib 104 E. 2b; Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; BVGE 2011/41 E. 2.3.3). Nach dem Zweckartikel des Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2

RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (vgl. Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4059).

### **E. 2.1.2**

Bei der Beurteilung der Frage, ob die im Strafregister verzeichneten Verfehlungen des Beschwerdeführers seinen beruflichen Leumund und guten Ruf beeinträchtigen und er keine Gewähr mehr für die vertrauenswürdige Ausübung seiner Revisionsstätigkeit und die getreue Einhaltung der entsprechenden Pflichten zu bieten vermag, verfügt die Aufsichtsbehörde über einen grossen Beurteilungsspielraum; sie hat indessen stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, d.h. für die Verneinung eines guten Leumunds muss stets eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese muss mit dem Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2, m.w.H.).

### **E. 2.2**

Die Vorinstanz spricht dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit insbesondere auf Grund folgender Einträge im Strafregister ab (vgl. Schreiben des BJ vom 14. Oktober 2016, act. 2 und 3 Vorakten): Urteil des Bezirksamts B.\_\_\_\_\_ vom [...] 2007: schuldig erklärt der groben Verletzung der Verkehrsregeln (aArt. 90 Ziff. 2 SVG, AS 1991 7177), begangen am [...] 2007; verurteilt zu einer Geldstrafe von 10 Tagessätzen à Fr. [...] (insgesamt Fr. [...]) unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs während einer Probezeit von zwei Jahren und einer Busse von Fr. [...]; Urteil des Untersuchungsamts A.\_\_\_\_\_ vom [...] 2014: schuldig erklärt der Verletzung sowie der groben Verletzung der Verkehrsregeln, mehrfache Begehung am [...] 2014 (Art. 90 Abs. 1 und 2 SVG); verurteilt zu einer Geldstrafe von 150 Tagessätzen à Fr. [...] (insgesamt Fr. [...]) unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs während einer Probezeit von zwei Jahren und einer Busse von Fr. [...]; Urteil des Steueramts des Kantons A.\_\_\_\_\_ vom [...] 2014: schuldig erklärt der vollendeten Steuerhinterziehung (Art. 175 DBG), begangen vom 1. Januar 2005 bis 31. Dezember 2010 sowie der versuchten Steuerhinterziehung (Art. 176 DBG), begangen vom 1. Januar 2011 bis 31. Dezember 2011; verurteilt zu einer Busse von Fr. [...]; Urteil des kantonalen Untersuchungsamts A.\_\_\_\_\_ vom [...] 2015: schuldig erklärt der Urkundenfälschung (Art. 251 Ziff. 1 StGB), mehrfach begangen vom 15. Januar 2007 bis 16. November 2011, wegen Vergehen gegen das DBG (Art. 186 Abs. 1 DBG), mehrfach begangen vom 15. Januar 2007 bis 31. Dezember 2010 und wegen versuchter Vergehen gegen das DBG (Art. 186 Abs. 1 DBG), begangen vom 1. Januar 2011 bis 16. November 2011; verurteilt zu einer Geldstrafe von 180 Tagessätzen à Fr. [...] (insgesamt Fr. [...]) unter Gewährung des bedingten Strafvollzugs von 120 Tagen während einer Probezeit von zwei Jahren, abzüglich einen Tag Untersuchungshaft (Zusatzstrafe zum Urteil des Untersuchungsamts A.\_\_\_\_\_ vom [...] 2014 und Teilzusatzstrafe zum Urteil des Bezirksamts B.\_\_\_\_\_ vom [...] 2007). Der Beschwerdeführer bestreitet diesen Sachverhalt, so wie er in der angefochtenen Verfügung auch wiedergegeben ist, nicht (vgl. Beschwerde Rz. 1).

### **E. 2.3**

Die Vorinstanz hält in der angefochtenen Verfügung fest, der Beschwerdeführer habe zwischen dem 1. Januar 2007 und dem 25. Oktober 2011 bei der X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG für Scheinarbeiten zu Gunsten der C. \_\_\_\_\_ AG, der C. \_\_\_\_\_ Concept AG bzw. der D. \_\_\_\_\_ AG, der E. \_\_\_\_\_ AG und der E. \_\_\_\_\_ Holding AG fiktive Honorarerträge im Umfang von insgesamt rund Fr. 4.2 Mio. verbucht. Namens der X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG habe er für die fiktiven Buchführungsarbeiten die fiktive Subunternehmerin F. \_\_\_\_\_ beigezogen und die an diese geleisteten Barzahlungen erfolgswirksam als geschäftsmässig begründeten Aufwand zum Abzug gebracht. Diese im Rahmen der Steuerrevision vorgefundenen Scheinrechnungen der F. \_\_\_\_\_ hätten sich in den Geschäftsjahren 2007 bis 2011 auf insgesamt rund Fr. 1.7 Mio. belaufen. Im Rahmen weiterer Nachsteuerverfahren der Steuerverwaltungen der Kantone A. \_\_\_\_\_ und Y. \_\_\_\_\_ bei weiteren Gesellschaften aus dem Umfeld des Beschwerdeführers (G. \_\_\_\_\_ AG, H. \_\_\_\_\_ GmbH und Gesellschaften der früheren G. \_\_\_\_\_-Gruppe) seien weitere Bilanzmanipulationen und Gewinnverschiebungen mit Hilfe von fingierten Scheinrechnungen aufgedeckt worden, die für die Jahre 2005 bis 2011 einen unberechtigten Mittelabfluss von rund Fr. 3.6 Mio. aus der X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG ergeben hätten. Mit seinem Bruder habe der Beschwerdeführer damit gemeinsam und in arbeitsteiliger Weise zum Zweck der Hinterziehung von Ertrags- und Eigenkapitalsteuern sowie von Einkommenssteuern inhaltlich unwahre Bilanzen und Erfolgsrechnungen für die X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG und die H. \_\_\_\_\_ GmbH erstellt und verwendet.

#### **E. 2.4**

Der Beschwerdeführer macht geltend, zwar habe er mit den (Falsch-) Buchungen in der Buchhaltung der X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG Handlungen vorgenommen, die indirekt zum Prüfgebiet eines Revisors gehörten. Die von ihm begangenen Delikte stünden jedoch in keinem direkten Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Revisor, da die X. \_\_\_\_\_ Revisions AG oder deren Mandanten darin nicht involviert gewesen seien. Seine Handlungen hätten einzig der Erlangung eines privaten Steuervorteils bzw. eines Steuervorteils für die X. \_\_\_\_\_ Treuhand AG gedient. Nach der Rechtsprechung seien Verletzungen im Kernbereich der Berufspflichten eines Revisors dann zu bejahen, wenn die Verletzung in dem zum Mandatsauftrag gehörenden Bereich erfolgt sei. Er bestreite nicht, dass auch Handlungen im familiären Bereich Anlass zur Beeinträchtigung des unbescholtenen Leumunds bieten könnten, und die von ihm begangenen Steuerdelikte seien dazu grundsätzlich auch geeignet. Seine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei aber nicht in gleichem Masse eingeschränkt, wie wenn ihm gleichartige Verfehlungen bei der Durchführung der Revisorentätigkeit vorzuwerfen wären.

##### **E. 2.4.1**

Zunächst ist der Beschwerdeführer mit der Vorinstanz darauf hinzuweisen, dass im Strafregister verzeichnete, strafrechtliche Verurteilungen nach der Rechtsprechung bereits aufgrund dieser Registereinträge grundsätzlich dazu geeignet sind, die Vertrauenswürdigkeit eines Revisors herabzusetzen (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2.4), weshalb sein Leumund bereits stärker beeinträchtigt ist, als wenn keine strafrechtlichen Verurteilungen gegen ihn vorliegen würden.

##### **E. 2.4.2**

Der Beschwerdeführer geht zudem fehl, wenn er davon ausgeht, dass das (einzig) ausschlaggebende Kriterium für die Beurteilung der Frage, ob Verfehlungen die

(Kern-)Aufgaben eines Revisors tangierten, darin bestehe, ob diese im Rahmen eines Mandatsverhältnisses begangen würden. Ebenso wenig spielt es eine Rolle, zu wessen Vorteil der Beschwerdeführer die Delikte begangen hat; dass die X.\_\_\_\_\_ Revisions AG oder ihre Kunden in die Delikte nicht direkt involviert waren, ändert an der Art der Taten und deren Zusammenhang mit der Tätigkeit eines Revisors nichts. Wie der Beschwerdeführer selbst einräumt (Bst. B Ziff. 5 Beschwerde), hat er mit den Buchungen in der Buchhaltung der X.\_\_\_\_\_ Treuhand AG Handlungen vorgenommen, die indirekt zum Prüfgebiet eines Revisors gehören. Er hat als Buchhalter der X.\_\_\_\_\_ Treuhand AG und der H.\_\_\_\_\_ GmbH in den Geschäftsjahren 2005 bis 2011 systematisch Bilanzen und Erfolgsrechnungen gefälscht (vgl. ang. Verfügung Rz. 2.6 und 2.7). Diesbezüglich hält die Vorinstanz zu Recht fest, dass die Tätigkeiten als Buchhalter, Rechnungsleger und Steuersachverständiger wesensgemäss zu den zentralen Aufgaben eines Revisors gehören, weil der Gegenstand von dessen Prüfung weitgehend die betreffende Buchhaltung bildet. Ebenso gehört die Steuerposition in der Erfolgsrechnung zur Buchhaltung und Rechnungslegung des geprüften Unternehmens. Es ist zweifellos Teil der Aufgaben des Beschwerdeführers als Revisionsorgan, rückblickend gerade diejenigen rechtswidrigen Buchungen zu verhindern und aufzudecken, die er sich hat zu Schulden kommen lassen. Inwiefern die Tatsache, dass der Beschwerdeführer mit seinem Konstrukt in erster Linie einen privaten Steuervorteil für sich und seinen Bruder hat erwirken wollen, etwas hieran ändern sollte, ist nicht ersichtlich und wird von ihm auch nicht näher ausgeführt. Genauso wenig ist den vom Beschwerdeführer erwähnten Urteilen des BVGer B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 und B-4137/2010 vom 17. September 2010 zu entnehmen, dass ausschliesslich im Rahmen eines Revisionsmandats begangene Delikte als im Tätigkeitsbereich eines Revisors begangene Pflichtverletzungen qualifiziert werden könnten. Erstellung und Verwendung inhaltlich unwahrer Bilanzen und Erfolgsrechnungen bzw. ein zum eigenen Vorteil begangener Steuerbetrug mit einer Deliktssumme von Fr. 3.6 Mio. sind zweifellos als gravierende Verletzungen fundamentaler revisionsrechtlicher Prinzipien zu bezeichnen. Im Übrigen übersieht der Beschwerdeführer, dass bei der Gewährsprüfung neben den berufsspezifischen Leumundsmerkmalen auch allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit zu berücksichtigen sind. Zudem können auch Elemente, die über die eigentliche Tätigkeit als Revisor hinausgehen, die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. E. 2.1.1 hiervor). Wie er selbst einräumt, hat der Beschwerdeführer durch die von ihm begangene Steuerhinterziehung und den Steuerbetrug einen privaten Steuervorteil bzw. einen Steuervorteil für die X.\_\_\_\_\_ Treuhand AG erlangt. Zweifellos offenbaren auch zum eigenen Vorteil begangene Delikte einen gravierenden Mangel an Integrität und Glaubwürdigkeit. Dass der Beschwerdeführer dabei, wie er erklärt, stets auf eine strikte Trennung zwischen seiner Tätigkeit als Revisor und den von ihm begangenen Steuerdelikten geachtet hat, vermag hieran nichts zu ändern. Insofern hält die Vorinstanz zu Recht fest, dass mit Blick auf den Leumund nicht von entscheidender Bedeutung sein kann, ob der Beschwerdeführer die Bilanzmanipulationen zu seinen eigenen Gunsten oder zu Gunsten von Mandanten vorgenommen hat, wobei eine Bilanzmanipulation zu Gunsten des geprüften Unternehmens in der Tat als besonders schwer zu qualifizieren wäre. Damit ist der Vorinstanz keine Ermessensüberschreitung oder Verletzung von Bundesrecht vorzuwerfen, wenn sie auf Grund der Umstände des Einzelfalls davon ausgegangen ist, dass dem Beschwerdeführer auf Grund seiner ausserhalb von Mandatsverhältnissen begangenen Delikte - bis auf jene im Zusammenhang mit der Verletzung von Verkehrsregeln - Verstösse im Kernbereich der Tätigkeit eines Revisors

vorzuwerfen sind.

## **E. 2.5**

Des Weiteren macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe in ihre Gesamtwürdigung zu Unrecht den Umstand als erschwerend einbezogen, dass er seine Meldepflicht verletzt habe. Gemäss Art. 15a Abs. 2 RAG müssen zugelassene Revisoren der Aufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich Vorkommnisse melden, die für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind. Die Vorinstanz hat im angefochtenen Entscheid - im Rahmen einer Gesamtbetrachtung - in Erwägung gezogen, dass beim Beschwerdeführer erschwerend hinzukomme, dass er der Aufsichtsbehörde den Strafbefehl vom [...] 2014 erst nach Eintritt der Rechtskraft des Strafbefehls vom [...] 2015 gemeldet habe. Diesbezüglich kann der Vorinstanz darin gefolgt werden, dass mit dem Strafbefehl vom [...] 2014 eine eigenständige Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung einhergegangen ist, die für die Beurteilung des Leumunds und der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit von Bedeutung ist. Hieran vermag offensichtlich nichts zu ändern, dass es darin, wie der Beschwerdeführer geltend macht, um die Beurteilung desselben Sachverhalts gehe, wie im Strafbefehl vom [...] 2015. Denn mit Urteil vom [...] 2015 wurde der Beschwerdeführer unter anderem der Urkundenfälschung für schuldig erklärt. Des Weiteren übersieht der Beschwerdeführer, dass der Aufsichtsbehörde gemäss Rz. 7 Bst. o des Rundschreibens 1/2007 der RAB über die Angaben im Gesuch um Zulassung, die einzureichenden Unterlagen und die Meldepflichten während der Zulassungsdauer vom 27. August 2007 (Fassung vom 1. Januar 2015) ausdrücklich auch nicht-rechtskräftige Urteile zu melden sind. Im Übrigen verlangt der Wortlaut von Art. 15a Abs. 2 RAG nicht die Meldung rechtskräftiger Urteile, sondern lediglich von "Vorkommnissen", die für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind, wozu offensichtlich auch eine allenfalls noch nicht rechtskräftige Verurteilung wegen vollendeter Steuerhinterziehung gehört. Damit ist es nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz die Anzeige des Beschwerdeführers vom 25. Januar 2016 als verspätet erachtet und diesen Umstand in ihre Gesamtwürdigung einbezogen hat. Was den Strafbefehl vom [...] 2014 betreffend die strafrechtliche Verurteilung des Nebenstrafrechts, des Strassenverkehrsrechts, angeht, so ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass es sich dabei nicht um eine Übertretung, sondern um ein Vergehen (Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe für die grobe Verletzung von Verkehrsregeln gemäss Art. 90 Abs. 2 Strassenverkehrsgesetz [SVG; SR 741.01] i.V.m. Art. 10 Abs. 3 StGB) handelt. Ob der Beschwerdeführer die Aufsichtsbehörde über dieses Urteil betreffend Verletzung der Verkehrsregeln hätte in Kenntnis setzen müssen, weil bereits der Eintrag im Strafregister dazu geeignet ist, die Vertrauenswürdigkeit einer Person herabzusetzen (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2.4), braucht hier nicht abschliessend beantwortet zu werden. Wie aus der angefochtenen Verfügung hervor geht und die Vorinstanz in ihrer Vernehmlassung auch ausführt, hat sie der Verletzung der Meldepflicht im Rahmen der Gesamtwürdigung des Verhaltens des Beschwerdeführers nur untergeordnete Bedeutung zugemessen. Entsprechend erklärt sie zu Recht, dass die Pflichtverletzungen des Beschwerdeführers auch dann als schwer qualifiziert werden müssten, wenn ihm keine Verletzung der Meldepflicht vorzuwerfen wäre, da die von ihm begangenen Steuer- und Urkundendelikte im Vergleich zu den Meldepflichtverletzungen viel schwerer wiegen würden. Dies gilt umso mehr, als die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit Bezug auf den Strafbefehl vom [...] 2014 zu Recht eine verspätete Meldung vorgeworfen hat, womit die Frage, ob ihm allenfalls eine weitere Verletzung der Meldepflicht vorzuwerfen ist, für die Gesamtwürdigung im vorliegenden

Fall nicht mehr als ausschlaggebend erscheint.

## **E. 2.6**

Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die Vorinstanz habe zu Unrecht ausser Acht gelassen, dass seine Verfehlungen ihren Ursprung im Jahr 2005 gehabt hätten und damit teilweise bereits zwölf Jahre zurücklägen. Er habe sich in der Zwischenzeit wohl verhalten, Bussen und Nachsteuern fristgerecht bezahlt, kooperiert und damit gezeigt, dass er sich der Schwere seiner Verfehlungen bewusst sei und nicht mit weiteren Verfehlungen zu rechnen sein werde. Die Vorinstanz habe ihr Ermessen überschritten, indem sie diese Aspekte nur als neutral gewürdigt und festgehalten habe, dass sie von einem sorgfältig handelnden Revisor erwartet werden könnten. Sie widerspreche damit ihren eigenen Ausführungen, wonach persönliche Umstände wie Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens, die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands, die Anzahl Verfehlungen oder die seither verstrichene Zeit entlastend zu berücksichtigen seien.

### **E. 2.6.1**

Im Rahmen der Gewährsprüfung sind insbesondere der Zeitpunkt, die Schwere und die Häufung der begangenen Verfehlungen zu berücksichtigen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 12.3). Die Vorinstanz legt in ihrer Vernehmlassung überzeugend dar, dass sie entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers durchaus berücksichtigt habe, dass seine Verfehlungen den Zeitraum von 2005 bis 2011 betreffen. Sie habe jedoch höher gewichtet, dass dem Beschwerdeführer zahlreiche Bilanzmanipulationen vorzuwerfen seien und er diese mit viel krimineller Energie begangen habe. Diese Beurteilung der Vorinstanz im Rahmen ihrer Gesamtwürdigung kann auf Grund des aktenkundigen Sachverhalts nicht beanstandet werden. Der Beschwerdeführer hat durch Bildung komplexer Firmenstrukturen bei zahlreichen Unternehmen fiktive Buchungen vorgenommen und diese über mehrere Ebenen zu vertuschen versucht. Deshalb kann ohne Weiteres mit der Vorinstanz gesagt werden, dass Art und Weise seines Vorgehens von grosser krimineller Energie zeugen. Der Beschwerdeführer ist darauf hinzuweisen, dass im Strafbefehl vom [...] 2015 ausdrücklich von der "Deliktsschwere" bzw. der "Schwere der vorliegenden Delikte" gesprochen wird. Im Übrigen ist nicht ersichtlich, inwiefern der Beschwerdeführer etwas aus dem Umstand zu seinen Gunsten ableiten könnte, dass - wie er nicht weiter substantiiert festhält - die Schlüsse, sein Verhalten zeuge von erheblicher kriminelle Energie und der Deliktobetrag von Fr. 3.8 Mio. sei immens, in diesem Strafbefehl keine Stütze fänden.

### **E. 2.6.2**

Mit Bezug auf die Reue des Beschwerdeführers nach Aufdeckung seiner Delikte kann der Vorinstanz darin beigeplantet werden, dass diese nicht unbesehen auf das revisionsaufsichtsrechtliche Verfahren übertragen werden kann. Vielmehr scheint der Beschwerdeführer die fundamentale Verletzung revisionsrechtlicher Prinzipien durch seine Verfehlungen nicht einzusehen, denn er stellt diese als "Handlungen im familiären Bereich" dar, was nicht in besonderem Masse für seine Einsicht spricht. Dennoch hat es die Vorinstanz im Rahmen der Verhältnismässigkeit der Dauer des Zulassungsentzugs (vgl. ang. Verfügung E. 3.6) als positiv gewertet, dass der Beschwerdeführer sich bezüglich seines Fehlverhaltens einsichtig zeige. Des Weiteren ist kein Widerspruch darin ersichtlich, wenn die Vorinstanz den Umstand, dass der Beschwerdeführer sich seit Bekanntwerden der begangenen Verfehlung nichts Aktenkundiges hat zu Schulden kommen lassen, neutral

gewertet hat. Denn wie sie in E. 3.4 des angefochtenen Entscheids unter Verweis auf die Rechtsprechung zu Recht festhält, gilt der unbescholtene Leumund als Standard.

### **E. 2.6.3**

Damit bestehen entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers keine Hinweise darauf, dass die Vorinstanz im Rahmen ihrer Gesamtwürdigung des Einzelfalls mit Blick auf den Leumund des Beschwerdeführers bestimmte Umstände nicht oder nicht in genügendem Mass berücksichtigt hätte. Es ist ihr deshalb kein Ermessensmissbrauch vorzuwerfen.

### **E. 2.7**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass es nicht zu beanstanden ist, wenn die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit auf Grund schwerwiegender Verstösse im Kernbereich der Tätigkeit eines Revisors abspricht.

## **E. 3**

Der Beschwerdeführer beanstandet die Dauer des Zulassungsentzugs von drei Jahren als unverhältnismässig. Unter Beachtung seiner Reue, Einsicht und Kooperation sowie der bereits erfolgten faktischen Doppelbestrafung sei als Massnahme lediglich ein Zulassungsentzug für einen mittelschweren Verstoss und dieser am unteren Ende der entsprechenden Bandbreite, d.h. für ein Jahr, eventualiter für die Dauer von zwei Jahren, gerechtfertigt. Soweit der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Verhältnismässigkeit der verfügten Massnahme die Qualifikation seiner Verfehlungen als schwere Verstösse beanstandet, ist er auf die vorangehenden Erwägungen zu verweisen (vgl. E. 2). Damit stellt sich im Folgenden die Frage nach der Verhältnismässigkeit eines Entzugs der Zulassung des Beschwerdeführers für die Dauer von drei Jahren auf Grund schwerer Pflichtverletzungen.

### **E. 3.1**

Grundsätzlich führt das Fehlen des unbescholtenen Leumunds und der damit verbundenen Vertrauenswürdigkeit zum Entzug der Zulassung (Art. 17 RAG). Dieser bildet die ultima ratio für den Fall, dass zum Schutz der öffentlichen Interessen und zur Abwendung weiterer Störungen einzig die Möglichkeit bleibt, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung (befristet) auszuschliessen. Können die Zulassungsvoraussetzungen wieder hergestellt werden, ist der Entzug dem Zulassungsträger vorerst - wie Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG in Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips festhält - nur anzudrohen (vgl. Urteil des BGer 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2). Ein schriftlicher Verweis wird erteilt, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG). Im Übrigen kann die Zulassung, den konkreten Umständen des Einzelfalls entsprechend, auch nur zeitlich beschränkt suspendiert werden (vgl. Urteil des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1). Der Beschwerdeführer bestreitet die Eignung der Massnahme des Zulassungsentzugs nicht. In der Tat ist diese offensichtlich geeignet, den vom Gesetz verfolgten Schutzzweck der Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen und insbesondere der Unabhängigkeit der Revisionsstellen zu erreichen.

### **E. 3.2**

Mit Bezug auf die Erforderlichkeit der Massnahme macht der Beschwerdeführer geltend, für die Gewähr der einwandfreien Prüftätigkeit in Bezug auf eingeschränkte Revisionen erscheine ein Entzug für die Dauer von drei Jahren als nicht notwendig. Zudem sei, nachdem er sich zwischenzeitlich während fünf Jahren wohlverhalten und damit gezeigt

habe, dass mit weiteren Verfehlungen nicht zu rechnen sei und bereits jetzt gewichtige Anzeichen dafür bestünden, dass er in Zukunft die notwendige Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten könne, keine Entzugsdauer von drei Jahren notwendig. Ein Entzug für die Dauer von einem Jahr genüge. Wie die Vorinstanz richtig festhält, führen schwere Verstösse praxismässig zu einem Zulassungsentzug von drei bis vier Jahren (vgl. Urteil des BVGer B-1577/2015 vom 17. August 2015 E. 6.2.2). Die Festlegung der Dauer des Entzugs bei einem schweren Verstoß auf zwei oder auf drei Jahre im Einzelfall liegt im Ermessen der Vorinstanz (vgl. Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5, bestätigt in Urteil des BGer 2C\_1026/2015 vom 18. Juli 2016). Soweit der Beschwerdeführer geltend macht, es sei zu berücksichtigen, dass er nur als Revisor, nicht jedoch als Revisionsexperte zugelassen sei, übersieht er, dass der unterschiedliche Prüfungsumfang und die unterschiedliche Verantwortung nichts daran zu ändern vermögen, dass das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds für Revisoren ebenso gilt wie für Revisionsexperten (Art. 4 Abs. 1 RAG und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG). Eine Gewährsbeeinträchtigung wiegt nicht weniger schwer, nur weil der Beschwerdeführer nicht auch zur Durchführung ordentlicher Revisionsmandate berechtigt ist. Im Übrigen hat die Vorinstanz (ang. Verfügung E. 3.3 bis 3.6) mit drei Jahren bereits eine Entzugsdauer am unteren Ende der Bandbreite für schwere Verstösse verfügt. Dabei hat sie begründet und nachvollziehbar dargelegt, dass und wie sie die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Aspekte innerhalb dieser Bandbreite positiv gewertet oder richtigerweise neutral (vgl. E. 2.5.2 hiervor) gewürdigt hat. Damit vermag der Beschwerdeführer aus seinem Hinweis auf sein korrektes Verhalten in den vergangenen fünf Jahren mit Blick auf die Verhältnismässigkeit der Dauer des Zulassungsentzugs nichts zu seinen Gunsten abzuleiten. Mit Bezug auf seinen Einwand einer faktischen Mehrfachbestrafung ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass der Zulassungsentzug eine administrative Massnahme ohne strafrechtlichen Charakter darstellt (vgl. dazu BGE 142 II 243 E. 3.4; TOBIAS JAAG, Sanktionen, in: Giovanni Biaggini/Isabelle Häner/Urs Saxer/Markus Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2015, Rz. 23.75). Die Beurteilung der Frage, ob ein Revisor oder Revisionsexperte Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, dient der Durchsetzung der Schutzziele des Revisionsaufsichtsgesetzes. Als Gewährsperson hat der Beschwerdeführer die für die Zulassung vorausgesetzten Anforderungen zu erfüllen und hat andernfalls die entsprechenden Konsequenzen zu tragen. Hierbei kann und darf es keine Rolle spielen, ob er für seine Verfehlungen auch strafrechtlich, zivilrechtlich oder in einem anderen Zusammenhang verwaltungsrechtlich zur Verantwortung gezogen wurde.

### **E. 3.3**

Schliesslich ist die Zumutbarkeit des Zulassungsentzugs für die Dauer von drei Jahren zu prüfen. Der Beschwerdeführer macht diesbezüglich geltend, auf Grund der Organisation der X. \_\_\_\_\_ Revisions AG komme der Zulassungsentzug einem Wirtschaftsverbot gleich, da er der Gesellschaft währenddessen nur noch als Verwaltungsrat vorstehen könne und gezwungen wäre, einen Revisor einzustellen, um die Geschäfte der AG zu führen. Der Zulassungsentzug sei für ihn eine harte, einschneidende Massnahme. Ein Zulassungsentzug ist gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden; diese lassen die verfügte Massnahme jedoch nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der befristete Zulassungsentzug hat und soll auch eine individuelle Abschreckungswirkung entfalten. Zwar hat der befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor Auswirkungen auf seine Tätigkeit als leitender bzw.

selbständiger Revisor, verwehrt es dem Beschwerdeführer jedoch nicht, weiterhin an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitzuwirken, womit mit Blick auf die Befristung keine Rede davon sein kann, dass damit faktisch ein generelles Berufsverbot ausgesprochen werde (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Die interne Neuorganisation und gegebenenfalls die Anstellung eines zugelassenen Revisors sowie dessen Einsetzung als Leitungsorgan ist nach der Rechtsprechung zumutbar (vgl. Urteil des BVGer B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 7.4). Es kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. ang. Verfügung E. 3.9 und 3.10), wonach sämtliche Tätigkeiten der X.\_\_\_\_\_ Treuhand AG im Bereich Rechnungswesen, Personalwesen, Controlling sowie Unternehmens- und Steuerberatung von der AG und dem Beschwerdeführer ohne Einschränkung weitergeführt werden können. Die X.\_\_\_\_\_ Revisions AG ist bei der Fortführung ihrer Revisionstätigkeit nicht eingeschränkt, da seit Dezember 2016 eine weitere Person mit der Zulassung als Revisor im Handelsregister eingetragen ist. Damit liegt es weitgehend in der Hand des Beschwerdeführers und der X.\_\_\_\_\_ Revisions AG, ob mit dem Entzug wirtschaftliche Folgen verbunden sind und inwieweit diese durch geeignete Vorkehrungen gemildert werden. Durch die Einsetzung von Z.\_\_\_\_\_ (zugelassener Revisor, RAB-Nr. [...]) als Verwaltungsrat und Revisionsmitarbeitender der X.\_\_\_\_\_ Revisions AG hat der Beschwerdeführer bereits einen wesentlichen Beitrag zur zumutbaren Neuorganisation geleistet. Der Beschwerdeführer muss für die interne Qualitätssicherung im Revisionsunternehmen nur noch für den (externen) Beizug einer als Revisor zugelassenen Person sorgen (Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 RAV). Auf Grund dieser Erwägungen ist im vorliegenden Fall das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft) gründet, höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung seiner Tätigkeit als Revisor.

#### **E. 3.4**

Der befristete Zulassungsentzug für die Dauer von drei Jahren erweist sich damit als verhältnismässig.

#### **E. 4**

Zusammenfassend ergibt sich, dass der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisor für die Dauer von drei Jahren unter Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

#### **E. 5**

Entsprechend dem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Gerichtsgebühr bemisst sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 2 Abs. 1 VGKE). Vorliegend handelt es sich um eine Streitigkeit mit Vermögensinteresse (Art. 4 VGKE), da mit der Beschwerde letztlich ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird (vgl. BGE 139 II 404 E. 12.1), wobei sich der Streitwert nicht konkret beziffern lässt. Im Lichte der in Art. 2 Abs. 1 VGKE genannten Bemessungskriterien erscheinen Verfahrenskosten in

der Höhe von Fr. 3'000.- als angemessen. Der vom Beschwerdeführer geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.