

BVGer B-4540/2013 vom 23. März 2015

Bundesverwaltungsgericht, 2015-03-23, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-4540_2013

FR: TAF B-4540/2013 du 23 mars 2015

IT: TAF B-4540/2013 del 23 marzo 2015

Regeste

Revisionsaufsicht

Erwägungen

E. 1

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 RAG). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a VwVG), ist von der angefochtenen Verfügung in seinen Rechten und Pflichten berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG). Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

E. 2

Das RAG regelt die Zulassung und Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Das Gesetz dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Gegenstands, der Zielsetzung und des Gesetzeszwecks ist für die Auslegung der einzelnen Bestimmungen des RAG heranzuziehen (Urs Bertschinger, in: Watter / Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar, Revisionsrecht, 2011, Art. 1 N. 23 S. 14).

E. 3

Natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde. Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten sowie Revisorinnen und Revisoren (wobei es sich hierbei um Unternehmen wie auch um natürliche Personen handeln kann) sowie über die Zulassung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.1). Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG; vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3). Art. 17 RAG sieht den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung eines Revisors oder Revisionsexperten vor, sofern diese die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4 bis 6 RAG nicht mehr erfüllen. Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen. Ob solche Massnahmen als

andere Massnahmen i.S. von Art. 56 VwVG in Frage kommen, wurde vom Bundesverwaltungsgericht bereits einmal in Erwägung gezogen (vgl. den Zwischenentscheid vom 31. Dezember 2013 in Sachen R.C., B-6585/2013) und im konkreten Fall verneint, was in casu jedoch angesichts des Ausgangs des Verfahrens nicht von Interesse ist bzw. offen bleiben kann.

E. 4

Umstritten ist vorliegend, ob dem Beschwerdeführer die Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds abzusprechen ist und er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüfungstätigkeit mehr bietet. Bevor auf diese Frage weiter eingegangen werden kann, ist vorfrageweise die Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt (Berichtsperiode des Jahres 2011 und Unterzeichnung des Revisionsberichts der betroffenen Personalfürsorgestiftung am 24. Mai 2012) zu untersuchen und zu prüfen, ob für die beanstandete Revision die Zulassung als Revisionsexperte und nicht lediglich als Revisor erforderlich war.

E. 4.1

In der Beschwerde vom 12. August 2013 (Ziff. 11-14) führt der Beschwerdeführer hierzu aus: "Bei der Personalfürsorgestiftung der Firma C. _____ AG handelt es sich um einen patronalen Wohlfahrtsfonds und nicht um eine registrierte Vorsorgeeinrichtung. [...]. Die heute geltende Vorschrift, wonach für die Revision von Personalfürsorgeeinrichtungen eine Zulassung als Revisionsexperte voraussetzt (Art. 89 aAbs.6 Ziff 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG), ist am 1. Januar 2012 (als Art. 89bis) in Kraft getreten. Dass sich diese Vorschrift auch auf patronale Wohlfahrtsfonds bezieht, hat das Bundesgericht erst in seinem Leitentscheid vom 30. August 2012 entschieden (BGE 138 V 346, E. 4.6). Zuvor war die Frage in der Lehre umstritten. Namhafte Autoren hielten den ganzen Abs. 6 des (heutigen) Art. 89a ZGB als auf Wohlfahrtsfonds nicht anwendbar (vgl. Ausführungen und Zitate in BGE 138 V 346, E. 4.3), womit auch die Verweisung auf die Zulassungsvoraussetzungen von Revisoren entfallen wäre. Wohl setzte bereits das frühere Recht eine Zulassung als Revisionsexperte voraus (Art. 53 Abs.4 aBVG i.V.m. Art. 33 Abs. 1 a BVV 2), jedoch sind diese Bestimmungen per 1. Januar 2012 aufgehoben worden. Wenn sich der Beschwerdeführer somit bei der Unterzeichnung des Revisionsberichts am 24. Mai 2012 - also vor dem obgenannten Leitentscheid des Bundesgerichts - für berechtigt hielt, die Revision eines patronalen Wohlfahrtsfonds vorzunehmen, kann ihm dies nicht zum Vorwurf gemacht werden." Die Vorinstanz äussert sich zur Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt hingegen wie folgt: "Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Die vom Beschwerdeführer geprüfte Personalfürsorgestiftung ist unbestrittenermassen auf dem Gebiet der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenfürsorge tätig. Aufgrund der Tatsache, dass sie keine planmässige Vorsorge betreibt, sondern lediglich freiwillige, seitens der Destinatäre nicht einklagbare Ermessensleistungen erbringt, ist diese zwar als sog. patronale Wohlfahrtseinrichtung zu qualifizieren. Allerdings ändert dies an der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle nichts: Der Verweiskatalog im Zivilgesetzbuch sieht nämlich ausdrücklich vor, dass für Stiftungen, die auf dem Gebiet der Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenfürsorge tätig sind, auch die Vorschriften des beruflichen Vorsorgerechts über die Zulassung der Revisionsstelle anwendbar sind (Art. 89a Abs. 6 Ziff. 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG). Bei patronalen Wohlfahrtsfonds ist diese Bestimmung nicht direkt, sondern analog anzuwenden, soweit die Normen des BVG mit deren Charakter vereinbar sind. Einer solchen analogen Anwendbarkeit unterliegen ohne Weiteres insbesondere auch die Bestimmungen zur Revisionsstelle und zur Aufsicht (Art. 89a Abs. 6

Ziff. 7 und 12 ZGB; BGE 138 V 346, E. 4.6). Der Beschwerdeführer bestreitet dies zumindest in Bezug auf die Rechtslage bis zum 31. Dezember 2011 nicht. Im Übrigen ist auch die BVG- und Stiftungsaufsicht des Kantons A. _____ dieser Auffassung. Der Beschwerdeführer geht offenbar davon aus, dass sich an dieser Rechtslage ab dem 1. Januar 2012 etwas geändert habe, als erst das Bundesgericht klargestellt habe, dass die Bestimmungen zur Revisionsstelle auch auf patronale Wohlfahrtsstiftungen anzuwenden seien. Dies trifft nicht zu. Art. 89bis Abs. 6 Ziff. 7 aZGB verwies auf Art. 53 aBVG, welcher wiederum auf Art. 33 aBBV 2 verwies. Insofern galt nach dem bis zum 31. Dezember 2011 geltenden Recht ebenfalls, dass die Zulassung als Revisionsexperte notwendig ist. Unter dem neuen Recht wurde lediglich die Regelungskompetenz vom Gesetzgeber an den Bundesrat delegiert. Durch die Inkraftsetzung der Strukturreform des BVG auf den 1. Januar 2012 hat sich somit am Inhalt dieser Regelung nichts geändert (Art. 89a Abs. 6 Ziff. 7 ZGB i.V.m. Art. 52b BVG; Botschaft zur Änderung des BVG vom 15. Juni 2007, Strukturreform, BBl 2007 5669, 5698 f.). Der Beschwerdeführer legt nicht dar, auf welcher Grundlage er seine Interpretation abstützt. Insbesondere ist auch das aus den Materialien zur Gesetzesrevision in keiner Weise erkennbar, dass der Gesetzgeber mit Blick auf die Anforderungen an die Revisionsstelle für Erleichterungen hätte sorgen wollen. Die Rechtslage am 1. Januar 2012 war demnach eindeutig und der Beschwerdeführer kann keine Hinweise dafür vorbringen, wonach diese Rechtslage, beispielsweise durch eine widersprüchliche Kommunikation einer zuständigen Aufsichtsbehörde, unklar gewesen wäre. Insofern hat das Bundesgericht durch sein Urteil vom 30. August 2013 [Anmerkung BVGer: gemeint ist wohl 2012] lediglich en passant bestätigt, was in der Praxis ohnehin schon unbestritten war. Dabei darf nicht übersehen werden, dass sich der Rechtsstreit vor Bundesgericht nicht um die Frage der Qualifikation der Revisionsstelle, sondern um die Genehmigung des Teilliquidationsreglements einer patronalen Stiftung gedreht hat."

E. 4.2.1

Vor dem Hintergrund der obigen Argumente beider Seiten ist zunächst festzustellen, dass die Qualifikation der fraglichen Personalfürsorgestiftung als patronaler Wohlfahrtsfonds mit freiwilligen Ermessensleistungen nicht umstritten ist. Bei diesem patronalen Wohlfahrtsfonds handelt es sich gemäss den unbestrittenen und in den Akten belegten Behauptungen des Beschwerdeführers um eine nicht registrierte, lediglich im überobligatorischen Bereich tätige Vorsorgeeinrichtung. Eine Veranlassung, die Frage nach der Qualifikation der betroffenen Stiftung von Amtes wegen gesondert und vertieft zu überprüfen, besteht nach Ansicht des Gerichts nicht, weshalb vorliegend von einem patronalen Wohlfahrtsfonds auszugehen ist. Patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen charakterisieren sich dadurch, dass es keine reglementarischen Leistungsansprüche von potentiell Begünstigten gibt, welche deshalb auch nicht als Versicherte gelten. Es handelt sich also nicht um ein Versicherungssystem (vgl. hierzu Parlamentarische Initiative 11.457, Stärkung der Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen, Bericht der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Nationalrates vom 26. Mai 2014, BBl 2014 6143, 6147).

E. 4.2.2

Sowohl nach dem Recht vor wie auch nach dem 1. Januar 2012 ist das BVG (SR 831.40) und somit die Bestimmungen über die notwendige Zulassung der Revisionsstelle (d.h. das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte) gemäss Art. 5 Abs. 2 BVG auf die registrierten Vorsorgeeinrichtungen nach Art. 48 BVG, welche an der Durchführung der

obligatorischen Versicherung teilnehmen wollen, direkt anwendbar. Im überobligatorischen Bereich gelangt das BVG gemäss dem Katalog in Art. 49 Abs. 2 direkt zur Anwendung. Auch für nicht registrierte Personalfürsorgestiftungen, die im überobligatorischen Bereich berufliche Vorsorge im Sinne der zweiten Säule resp. im engeren Sinn betreiben, wurde mittels Art. 89a Abs. 6 ZGB (vormals Art. 89bis Abs. 6 aZGB) eine Verknüpfung für die Anwendung des BVG geschaffen (vgl. BGE 138 V 346 E. 3.1.2). Auch sie unterliegen in der Fassung vor wie nach dem 1. Januar 2012 unmittelbar gewissen Grundsätzen des BVG, namentlich bezüglich der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle. Entsprechend war und ist die Rechtslage hinsichtlich der notwendigen Zulassung der Revisionsstelle von nicht registrierten, überobligatorischen Personalfürsorgestiftungen mit reglementarischen Leistungen klar: Es bedarf der Zulassung als Revisionsexperte.

E. 4.2.3

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz kann die Rechtslage vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Bundesgerichts für die Geltung der Bestimmungen des BVG hinsichtlich der patronalen Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen nicht ebenso eindeutig eruiert werden. In dem bereits zitierten Bundesgerichtsentscheid vom 30. August 2012 (BGE 138 V 346) hält das Bundesgericht in E. 3.1.2 Folgendes fest: "Dass patronale Wohlfahrtsfonds von vornherein nicht ebenso direkt Art. 89bis Abs. 6 aZGB unterstellt sein können, ergibt sich schon daraus, dass die zweite Säule in erster Linie dem Versicherungsgedanken Rechnung trägt [...]." Unter E. 4.5 führt es aus: "Trotz ihrer Einbettung in den BVG-Kontext können patronale Wohlfahrtsfonds aufgrund ihrer Eigenheiten [...] nicht durchwegs wie reglementarische, nicht registrierte Personalfürsorgestiftungen behandelt werden." Im Folgenden gelangt das Bundesgericht in E. 4.6 allerdings u.a. zur Auffassung, dass die Bestimmungen betreffend die Revisionsstelle und die Aufsicht (Art. 89bis Abs. 6 Ziff. 7 und 12 aZGB) "ohne weiteres" einer "Analogie zugänglich" sind. Die Beziehungsnähe von patronalen Wohlfahrtsfonds zu den Personalfürsorgestiftungen sei in diesem Zusammenhang klar im Übergewicht. Anschliessend fügt es hinzu, dass höchstens noch die - in diesem Falle jedoch nicht zu beantwortende - Frage nach der inhaltlichen Ausgestaltung der Aufsicht und der Revision von derartigen Wohlfahrtseinrichtungen offen bleibe. Der Vollständigkeit halber ist festzustellen, dass - entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers - das Urteil des Bundesgerichts in Anwendung des Rechts vor dem 1. Januar 2012 ergangen ist. Da, wie die Vorinstanz überzeugend darlegt, keine Änderungen an der inhaltlichen Ausgestaltung der Revision mit Inkrafttreten der BVG-Strukturreform wirksam wurden, sind die diesbezüglichen Aussagen des Bundesgerichts auch auf die interessierende Rechtsfrage zur inhaltlichen Ausgestaltung der Revision von patronalen Wohlfahrtsfonds nach dem 1. Januar 2012 von Belang. Anknüpfend an diese Rechtsprechung äusserte sich das Bundesgericht wiederum in Anwendung des Rechts vor dem 1. Januar 2012 in seinem Urteil vom 29. Mai 2013 (2C_1182/2012), schliesslich auch zur Frage der Anforderung an die Revisionsstelle eines patronalen Wohlfahrtsfonds im Kanton Genf. Bezugnehmend auf das Urteil vom 30. August 2012 hielt es fest: "Au regard de cette jurisprudence, il n'est donc pas certain que l'ancien art. 33 al. 1 OPP 2 [und somit die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte] s'appliquait aux fonds patronaux de bienfaisance." In der in diesem Rechtsstreit zu beurteilenden Fallkonstellation handelte es sich jedoch letztlich um einen patronalen Wohlfahrtsfonds, der in Genf als Vorsorgeeinrichtung registriert gewesen ist, weshalb das BVG und somit die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte - wie auch oben ausgeführt - über Art. 5 Abs. 2 BVG i.V.m. Art. 49 Abs. 2 BVG direkt zur

Anwendung gelangt ist. Wie bereits erwähnt, ist vorliegend jedoch der fragliche Wohlfahrtsfonds nicht eine registrierte Vorsorgeeinrichtung. Der erörterten Rechtsprechung des Bundesgerichts kann daher entnommen werden, dass dieses die Rechtslage in Bezug auf die erforderliche Zulassung der Revisionsstelle von patronalen Wohlfahrtsfonds sowohl nach altem wie auch nach dem hier massgeblichen Recht sowohl für die Berichtsperiode 2011 als auch am 24. Mai 2012 als unklar beurteilte. Die de lege lata bzw. auch im hier massgeblichen Zeitpunkt bestehende Rechtsunsicherheit in Bezug auf den hier zu prüfenden patronalen Wohlfahrtsfonds wird auch dadurch bestätigt, dass de lege ferenda der derzeit geltende Art. 89a ZGB präzisiert werden soll. Sowohl der Bericht der Kommission für soziale Sicherheit und Gesundheit des Nationalrates (SGK-N) zur parlamentarischen Initiative 11.457, Stärkung der Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen vom 26. Mai 2014 (BBl 2014 6143) als auch die entsprechende Stellungnahme des Bundesrates vom 20. August 2014 (BBl 2014 6649) sind sich einig, dass in Artikel 89a ZGB präzisiert werden muss, welche Bestimmungen auf patronale Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen anwendbar sind. Im Hinblick auf die hier zu beurteilende Frage der Zulassungsanforderungen der Revisionsstelle ändert sich im Lichte der erörterten Rechtsprechung des Bundesgerichts an der festgestellten Rechtsunsicherheit dadurch nichts, dass sich sowohl die SGK-N wie auch der Bundesrat wiederum darin einig sind, dass im Hinblick auf die Zulassung der Revisionsstelle eine Zulassung als Revisionsexperte für die Stiftungsart des patronalen Wohlfahrtsfonds mit Ermessensleistungen im Sinne der Ausführungen der Vorinstanz ebenfalls gerechtfertigt ist. Eine definitive Klarstellung erfolgt lediglich pro futuro und bestand nicht bereits im massgeblichen Zeitpunkt. Ebenso ist für die festgestellte Rechtsunsicherheit unbeachtlich, dass gemäss den Vorbringen der Vorinstanz das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte in der Praxis "ohnehin unbestritten" sei.

E. 4.3

Als Antwort auf die eingangs erwähnte Vorfrage kann im Lichte der obigen Erwägungen als Zwischenergebnis festgehalten werden, dass die Rechtslage zur Beantwortung der Frage, ob für die Revision der hier betroffenen Stiftung im relevanten Zeitpunkt eine Zulassung als Revisor oder als Revisionsexperte erforderlich ist, nicht eindeutig eruiert werden kann. Im Folgenden ist daher der Frage nachzugehen, ob der Beschwerdeführer aus dieser unklaren Rechtslage etwas zu seinen Gunsten hinsichtlich der ihm von der Vorinstanz abgesprochenen Zulassungsvoraussetzung des einwandfreien Leumunds ableiten kann.

E. 5.1

Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 der Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (RAV, SR 22.302.3) konkretisiert wird, jedoch im Weiteren auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung und Anwendung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist. 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. BVGE 2011/41 E. 2.3.3). Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr ist jeweils im Einzelfall und bezogen auf die gesamten Umstände mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle zu prüfen. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist 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 bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (vgl. Urs Bertschinger in Watter / Bertschinger (Hrsg.), a.a.O., Art. 4, N. 44 S. 110 mit zahlreichen Hinweisen auf die Praxis). 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 und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (BGE 131 II 680 E. 2.3.2, BGE 127 II 184 E. 5a; Ulrich Häfelin/Georg Müller/Felix Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/ St. Gallen 2010, Rz. 446c f.). Indessen hat sie stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten, d.h. für die Verneinung eines guten Leumundes muss stets eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegen und diese muss mit der Verweigerung der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (Urteil 2C_183/2010 des BGer vom 21. Juli 2010, E. 2.3). Bei dieser Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient (zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung; vgl. dazu die Botschaft vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden (vgl. BBl 2004 3975 ff.), deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des BGer 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008, E. 3; BBl 2004 3970 ff.). Im Zusammenhang mit dem Entzug der Zulassung hat das Bundesgericht immerhin festgestellt, diese solle die ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen einzig die Möglichkeit bleibe, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen (vgl. Urteil des BGer 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.2.3).

E. 5.2

Im Einzelnen wirft die Vorinstanz dem Beschwerdeführer namentlich Folgendes vor: - Zuwiderhandlung gegen die Strafbestimmung des Revisionsaufsichtsgesetzes durch Erbringen einer Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung (Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG); der Umstand, dass die fragliche Stiftung in einem Spezialgebiet tätig ist, gewichtet die Vorinstanz im Bezug auf die Abklärungspflicht des Beschwerdeführers als

umso schwerer; - Erfüllung des objektiven Tatbestandes der Falschbeurkundung gemäss Art 251 Ziff. 1 Abs. 2, 4. Variante StGB mittels ausdrücklicher und schriftlicher Bestätigung des Erfüllens der erforderlichen Zulassungsvoraussetzungen und somit der unrichtigen Beurkundung einer rechtlich erheblichen Tatsache; Insgesamt habe nach Ansicht der Vorinstanz der Beschwerdeführer einen schweren Sorgfaltspflichtverstoss im Kernbereich der Revisionsstätigkeit zu verantworten und bürge daher nicht für eine einwandfreie Erbringung der Revisionsdienstleistungen.

E. 5.3

Vor dem Hintergrund einer objektiven Betrachtungsweise ist im Folgenden zu prüfen, wie ein sorgfältiger Revisionsfachmann in der Situation des Beschwerdeführers gehandelt hätte. Hierbei ist der Umstand, dass mit Wirkung per 23. August 2010 die provisorische Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte aufgehoben und durch eine definitive Zulassung als Revisor ersetzt wurde, durchaus von Belang. Diese Ausgangslage hätte ihn zu einer erhöhten Aufmerksamkeit über seine weitere Berechtigung zur Erbringung sämtlicher Revisionsdienstleistungen veranlassen müssen. Wie die Vorinstanz hervorhebt, hat sie den Beschwerdeführer in ihrer entsprechenden Verfügung vom 15. Juli 2010 auch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er inskünftig keine Revisionsdienstleistungen mehr erbringen könne, für welche es einer Zulassung als Revisionsexperte bedarf. Ein sorgfältiger Revisionsfachmann, der dem Anspruch einer einwandfreien Prüftätigkeit im Sinne von Art. 4 RAV gerecht zu werden vermag, hätte in einer solchen Situation also weitere Abklärungen vorgenommen und / oder bei aufkommenden Zweifeln die Kontaktaufnahme mit der zuständigen Aufsichtsbehörde als erforderlich erachtet, anstatt unbesehen einen Revisionsbericht mit dem gleichen Wortlaut wie im Vorjahr abzugeben. Dies hat er allerdings unbestrittenermassen nicht getan. Der Vollständigkeit halber darf allerdings auch erwähnt werden, dass, wie von der Vorinstanz behauptet, eine Konsultation ihrer Website alleine nicht zur Beseitigung der objektiv unklaren Rechtslage ausreichend gewesen wäre, da sie lediglich eine Antwort auf die Frage der Revision von Vorsorgeeinrichtungen im Allgemeinen gibt ohne die oben behandelten Differenzierungen zu berücksichtigen. Ob die Vorinstanz überhaupt zu einer verbindlichen Rechtsauskunft angesichts der objektiv unklaren Rechtslage befugt oder in der Lage gewesen wäre, kann vorliegend offen bleiben. Insgesamt ist dem Beschwerdeführer also durchaus eine Sorgfaltspflichtverletzung vorzuwerfen, welche geeignet ist, seinen guten Leumund zu beeinträchtigen.

E. 5.4

Im Folgenden ist weiter zu prüfen, ob dieser dem Beschwerdeführer vorzuwerfende Sorgfaltspflichtverstoss derart schwer wiegt als dass er einen Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit des Beschwerdeführers mittels Zulassungsentzug für ein Jahr zu rechtfertigen vermag. 6. Angesichts der festgestellten unklaren Rechtslage im massgeblichen Zeitpunkt kann der Sorgfaltspflichtverstoss vorliegend nicht als gleich schwer beurteilt werden wie unter der von der Vorinstanz getroffenen - nach Ansicht des Gerichts jedoch unzutreffenden - Annahme einer klaren Rechtslage. Zur Ermittlung der objektiven Schwere der dem Beschwerdeführer vorzuwerfenden Sorgfaltspflichtverletzung wäre es sinnvoll, Fälle heranzuziehen, in denen der einjährige Zulassungsentzug bei Erbringung einer Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung als Revisionsexperte und bei unsicherer Rechtslage im fraglichen Spezialgebiet gerichtlich bestätigt worden ist. Ein solcher Vergleich ist jedoch nicht möglich, da, soweit ersichtlich,

keine entsprechenden Vergleichsfälle vorliegen. In den Urteilen des BVGer B-1723/2011 vom 24. Oktober 2012 (bestätigt vom BGer im Urteil 2C_1182/2012 vom 29. Mai 2013, vgl. o. E. 4.2) sowie des BVGer B-786/2011 vom 28. Juni 2011, in denen ein einjähriger Zulassungsentzug bestätigt wurde, konnte das Erfordernis der Zulassung als Revisionsexperte klar oder zumindest klarer eruiert werden als dies vorliegend der Fall ist (vgl. o. E. 4.3). Entsprechend konnte eine tatsächliche Rechtsverletzung durch die Erfüllung des objektiven Tatbestandes von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG auch eindeutig(er) bestimmt werden. Weiter zu Gunsten des Beschwerdeführers spricht, dass die ihm vorgeworfene Sorgfaltspflichtverletzung lediglich auf eine einzige fehlbare Handlung begrenzt werden kann, wohingegen im soeben erwähnten Falle B-786/2011 mehrmalige Verstösse gegen Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG zu beanstanden waren. In Anbetracht dieser Umstände und auch vor dem Hintergrund, dass der Zulassungsentzug eine ultima ratio bleiben soll (vgl. o. E. 5.1), kann in casu davon ausgegangen werden, dass der festgestellte Sorgfaltspflichtverstoß und letztlich auch das öffentliche Interesse an der Qualitätssicherung der Revisionsdienstleistungen nicht schwer genug wiegen, um den einjährigen Zulassungsentzug zu rechtfertigen. Da es sowohl nach der überzeugenden Auffassung der Vorinstanz keine mildere Massnahme gibt und insbesondere auch ein kürzerer Zulassungsentzug nicht sinnvoll ist und das Gesetz de lege lata auch keine anderen denkbaren mildereren Massnahmen zur Verfügung stellt (vgl. o. E. 3), ist die Verfügung der Vorinstanz daher ersatzlos aufzuheben. Nach dem Gesagten erübrigt sich eine Behandlung der weiteren Rügen sowie des Eventual- und Subeventualantrags. 7. Im Ergebnis wurde dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor zu Unrecht für ein Jahr entzogen. Die Beschwerde ist daher gutzuheissen, und die Verfügung der Vorinstanz vom 15. Juli 2013 aufzuheben. 8. Bei diesem Ergebnis sind die Verfahrenskosten auf die Gerichtskasse zu nehmen (Art. 63 Abs. 1 und 3 VwVG). Der vom Beschwerdeführer bereits geleistete Kostenvorschuss in der Höhe von Fr. 2000.- ist ihm nach Eintritt der Rechtskraft dieses Urteils zurückzuerstatten. 9. Dem obsiegenden Beschwerdeführer ist eine Parteientschädigung für erwachsene notwendige und verhältnismässig hohe Kosten zu Lasten der Vorinstanz zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG). Der Beschwerdeführer hat keine Kostennote eingereicht, weshalb die Parteientschädigung aufgrund der Akten und nach pflichtgemässen Ermessen festgesetzt wird (Art. 14 Abs. 2 des Reglements über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht vom 21. Februar 2008 [VGKE, SR 173.320.2]). Es wurde ein einfacher Schriftenwechsel durchgeführt und die Beschwerdeschrift hat einen Umfang von 9 Seiten (inklusive Deckblatt). Eine Parteientschädigung von Fr. 1500.- (inkl. MwSt) erscheint daher als angemessen.

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