

# **BVGer B-7968/2009 vom 6. Mai 2010**

Bundesverwaltungsgericht, 2010-05-06, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-7968\\_2009](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-7968_2009)

FR: TAF B-7968/2009 du 6 mai 2010

IT: TAF B-7968/2009 del 6 maggio 2010

## **Regeste**

Revisionsaufsicht

## **Erwägungen**

### **E. 1**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache 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]). Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders 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**

Die Beschwerde ist nur im Rahmen des Streitgegenstands zulässig. Dieser wird durch den Gegenstand des angefochtenen Entscheids und durch die Parteibegehren bestimmt, wobei der angefochtene Entscheid den möglichen Streitgegenstand begrenzt (BGE 133 II 35 E. 2). Streitgegenstand bildet vorliegend die Abweisung des Gesuchs um persönliche Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bzw. Revisor. Der Beizug der vorinstanzlichen Akten hinsichtlich des Zulassungsverfahrens der Y. \_\_\_\_\_ AG war allein deshalb angezeigt, weil sich der Beschwerdeführer auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes im Zusammenhang mit einer allfälligen Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung (vgl. E. 3.1) beruft und das Bundesverwaltungsgericht den Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären hat (Art. 12 VwVG).

### **E. 3**

Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Dieses regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG). Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Die Aufsicht obliegt nach Art. 28 Abs. 1 RAG der Vorinstanz. Diese entscheidet auf Gesuch hin

über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG).

### **E. 3.1**

Art. 43 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV sehen übergangsrechtlich ein erleichtertes Zulassungsverfahren vor: Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die bis vier Monate nach Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes bei der Aufsichtsbehörde ein Gesuch um Zulassung als Revisorin oder Revisor, Revisionsexpertin oder Revisionsexperte oder als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen einreichen, dürfen bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen. Die fristgerechte Einreichung bewirkt somit eine provisorische Zulassung. Die Aufsichtsbehörde bestätigt dem Gesuchsteller schriftlich die fristgerechte Einreichung des Gesuchs (vgl. Botschaft 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., 4092 f., nachfolgend: Botschaft RAG). Im Revisorenregister wird sodann angemerkt, dass es sich um eine provisorische Zulassung handelt (Art. 47 Abs. 1 Satz 2 RAV).

### **E. 3.2**

Der Beschwerdeführer macht geltend, er sei aufgrund der rechtzeitigen Einreichung des Gesuchs für sein Unternehmen, d.h. innerhalb der gesetzlich vorgesehenen viermonatigen Frist, davon ausgegangen, bis zum Entscheid über die Zulassung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Zudem bringt er vor, er habe irrtümlicherweise das Gesuchsformular für die X.\_\_\_\_\_AG ausgefüllt und nicht für sich persönlich, bzw. eines für das Revisionsunternehmen und eines für sich. Er habe damals den Unterschied nicht bedacht, da er praktisch Alleinaktionär des Unternehmens sei und bisher auch einziger Revisor. Es sei überspitzt formalistisch, wenn ihm jetzt rückwirkend für die Zeit vom 1. Januar 2008 bis zum angefochtenen Entscheid vom 19. November 2009 die provisorische Zulassung verweigert werde. Das Gesuch des Unternehmens sei nie abgewiesen worden und er sei im Besitze der schriftlichen Empfangsbestätigung. Aufgrund des klaren Wortlauts von Art. 43 Abs. 3 RAG habe er davon ausgehen können, dass er bis zum Entscheid Revisionsdienstleistungen erbringen durfte. Nach Ansicht der Vorinstanz hat der Beschwerdeführer die Frist für die Anwendung der Übergangsbestimmung verpasst, indem er sein persönliches Zulassungsgesuch erst am 4. Juni 2008 eingereicht habe. Der Beschwerdeführer könne aus der fristgerechten Einreichung des Gesuchs für die Y.\_\_\_\_\_AG nichts zu seinen Gunsten ableiten. Es sei dem Beschwerdeführer bekannt gewesen, dass weder er persönlich noch die Y.\_\_\_\_\_AG über eine Zulassung verfügten und daher nicht berechtigt waren, zu revidieren. Zudem habe die Vorinstanz mit E-Mail vom 4. Januar 2008 darauf hingewiesen, dass die provisorische Zulassung abgewartet werden müsse.

### **E. 3.3**

Der Beschwerdeführer hat am 31. Dezember 2007 und damit innerhalb der viermonatigen Frist das Gesuch um Zulassung der X.\_\_\_\_\_AG als Revisionsexpertin gestellt. Darin werden die Anzahl Mitarbeitenden, die an Revisionsdienstleistungen beteiligt sind und über eine entsprechende Zulassung verfügen auf 1 beziffert und die Anzahl Mitarbeitenden ohne entsprechende Zulassung auf 3. Weiter hat der Beschwerdeführer angegeben, der leitende Revisor verfüge über dieselbe Zulassung wie die vom Revisionsunternehmen angebehrte.

Die Vorinstanz bestätigte am 4. Januar 2008 den Eingang des Gesuchs unter Verweis darauf, dass diese Bestätigung keine Verfügung darstelle und nicht zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen berechtige; die provisorische oder definitive Zulassungsverfügung solle abgewartet werden. Revisionen, die ohne Zulassung erbracht würden, seien nicht rechtsgültig. Sodann stellte die Vorinstanz anlässlich der Prüfung des Zulassungsgesuchs der X. \_\_\_\_\_ AG fest, dass keiner der Mitarbeitenden bereits über eine (provisorische) Zulassung verfügte und auch kein Gesuch einer natürlichen Person eingegangen war, das mit dem Gesuch der X. \_\_\_\_\_ AG verbunden war. Somit konnte das Gesuch des Unternehmens nicht beurteilt werden, da die Zulassung eines Revisionsunternehmens nicht unabhängig von der Zulassung der Mitarbeitenden beurteilt werden kann (vgl. Art. 6 Abs. 1 RAG) und deshalb das Revisionsunternehmen und natürliche Personen, die bei diesem Revisionsunternehmen angestellt oder beteiligt sind, die Einreichung ihrer Gesuche koordinieren müssen (Art. 47 Abs. 2 RAV). Dies teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit E-Mail vom 23. Januar 2008 mit. Daraufhin stellte der Beschwerdeführer am 28. Januar 2008 (elektronisch) ein Gesuch um persönliche Zulassung. Am 28. Februar 2008 forderte die Vorinstanz den Beschwerdeführer auf, das Gesuch unterschrieben auf dem Postweg einzureichen. Dieses ging bei der Vorinstanz am 5. Juni 2008 ein, was dem Beschwerdeführer via E-Mail bestätigt wurde.

#### **E. 3.4**

Der Beschwerdeführer hat sein Gesuch um persönliche Zulassung nach dem 31. Dezember 2007 und somit nicht innerhalb der viermonatigen Frist nach Art. 47 Abs. 1 RAV eingereicht. Die privilegierte Übergangsregelung ist zeitlich auf vier Monate begrenzt; Zulassungsgesuche, die nach Ablauf dieser Frist eingereicht werden, bewirken keine provisorische Zulassung. Die betreffenden Gesuchsteller dürfen demnach erst dann Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn die Aufsichtsbehörde ihnen die beantragte Zulassung (definitiv) erteilt hat (Art. 12 Abs. 1 RAV; vgl. Botschaft RAG, BBl 2004 4093).

#### **E. 3.5**

Durch die rechtzeitige Einreichung des Gesuchs für die X. \_\_\_\_\_ AG gilt das Gesuch um persönliche Zulassung, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers nicht ebenfalls als rechtzeitig eingereicht, denn beim persönlichen Zulassungsgesuch handelt es sich nicht um eine Ergänzung oder Präzisierung des Gesuchs des Revisionsunternehmens, sondern um ein selbständiges Gesuch, das ein vom Zulassungsverfahren des Revisionsunternehmens getrenntes Zulassungsverfahren eröffnet. Zwar kann das Gesuch des Revisionsunternehmens gegenwärtig nicht unabhängig vom Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers beurteilt werden, dies jedoch nur, weil der Beschwerdeführer momentan der einzige Mitarbeiter der X. \_\_\_\_\_ AG bzw. der Y. \_\_\_\_\_ AG ist, der sich mit dem Gesuch des Revisionsunternehmens verbunden hat bzw. aktuell für eine Anerkennung als Revisionsexperte oder Revisor in Frage kommt. Sollte die Y. \_\_\_\_\_ AG sich zwischenzeitlich reorganisieren bzw. entsprechendes Personal rekrutieren, ist eine vom vorliegenden Verfahren unabhängige Beurteilung des diesbezüglichen Zulassungsgesuchs möglich. Überdies schafft Art. 43 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 47 Abs. 1 RAV keine Vertrauensgrundlage dafür, dass der Beschwerdeführer davon hätte ausgehen können, persönlich über eine provisorische Zulassung zu verfügen, da die Anwendung dieser Bestimmung nach ihrem klaren Wortlaut auf vier Monate beschränkt ist. Zudem hat die Vorinstanz in den Eingangsbestätigungen sowohl des persönlichen Zulassungsgesuchs als auch des Zulassungsgesuchs der X. \_\_\_\_\_ AG darauf hingewiesen, dass diese nicht als

Zulassungen gelten und nicht zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen berechtigen würden; eine provisorische oder definitive Zulassungsbestätigung solle abgewartet werden.

### **E. 3.6**

Der Hinweis auf die irrtümliche Ausfertigung des Gesuchs auf die X. \_\_\_\_\_ AG statt auf den Beschwerdeführer persönlich ist unbehelflich, da die von der Vorinstanz zur Verfügung gestellten Gesuchsformulare je nachdem, ob es sich um eine natürliche Person, ein Einzelunternehmen (in der nur der Inhaber Revisionsdienstleistungen erbringt), ein Revisionsunternehmen oder ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen handelt, divergieren und die Vorinstanz ein Gesuch, das für ein Revisionsunternehmen ausgefüllt wurde, nicht als ein Gesuch für eine natürliche Person erkennen bzw. anerkennen kann. Diesbezüglich ist auf die im Zulassungsverfahren geltende Meldepflicht hinzuweisen, wonach Personen und Unternehmen ab Gesuchstellung verpflichtet sind, der Aufsichtsbehörde unverzüglich jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang ist (Art. 13 Abs. 1 RAV).

### **E. 3.7**

Da der Beschwerdeführer persönlich somit zu keiner Zeit über eine provisorische Zulassung verfügt hat, handelt es sich vorliegend, entgegen seiner Annahme, auch nicht um ein rückwirkende Verweigerung der provisorischen Zulassung. Der Vorinstanz kann diesbezüglich nicht vorgeworfen werden, sie sei überspitzt formalistisch vorgegangen, indem sie das persönliche Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers hinsichtlich der Anwendbarkeit der Übergangsbestimmung (vgl. E. 3.1) als verspätet qualifiziert hat: Überspitzter Formalismus ist eine besondere Form der Rechtsverweigerung. Eine solche liegt vor, wenn für ein Verfahren rigorose Formvorschriften aufgestellt werden, ohne dass die Strenge sachlich gerechtfertigt wäre, wenn die Behörde formelle Vorschriften mit übertriebener Schärfe handhabt oder an Rechtsschriften überspannte Anforderungen stellt und den Bürgern und Bürgerinnen den Rechtsweg in unzulässiger Weise versperrt. Im Rechtsgang sind prozessuale Formen unerlässlich, um die ordnungsgemässe und rechtsgleiche Abwicklung des Verfahrens sowie die Durchsetzung des materiellen Rechts zu gewährleisten. Nicht jede prozessuale Formstrenge steht demnach mit Art. 29 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) im Widerspruch. Überspitzter Formalismus liegt nur vor, wenn die strikte Anwendung der Formvorschriften durch keine schutzwürdigen Interessen gerechtfertigt ist, zum blossen Selbstzweck wird und die Verwirklichung des materiellen Rechts in unhaltbarer Weise erschwert oder verhindert (BGE 130 V 177 E. 5.4.1). Vorliegend hatte die Übergangsfrist den Zweck, die erwartete grosse Anzahl von Gesuchen über vier Monate zu bündeln und diesen Gesuchstellenden vorab provisorische Zulassungen aufgrund einer summarischen Prüfung ihrer Unterlagen in Bezug auf die Zulassungsvoraussetzungen erteilen zu können. Auf diese Weise konnte das Revisionswesen im ersten Quartal 2008 weiter funktionieren und die Aufsichtsbehörde die umfassenden, zeitintensiven Prüfungen der Zulassungsgesuche anhand nehmen. Da das persönliche Zulassungsgesuch des Beschwerdeführers ein selbständiges, vom Gesuch des Revisionsunternehmens unabhängiges Gesuch ist (vgl. E. 3.5) und elektronisch am 28. Januar 2008 eingegangen ist, ist es nicht überspitzt formalistisch, die Übergangsfrist als verpasst anzusehen; vielmehr erscheint es sachlich gerechtfertigt, dieses Gesuch nicht in einem zweistufigen Verfahren (provisorische Zulassung - definitive Zulassung) zu behandeln.

#### **E. 4**

Eine natürliche Person wird gemäss Art. 4 Abs. 1 RAG als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt. Es ist erstellt und unbestritten, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an die Ausbildung erfüllt. Strittig ist zunächst, ob der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund erfüllt. Diese werden in Art. 4 RAV ausgeführt, wonach der Gesuchsteller zugelassen wird, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass der Gesuchsteller nicht Gewähr für einen einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

##### **E. 4.1**

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei ihm in widerrechtlicher, sogar willkürlicher Weise abgesprochen worden. Es sei in jedem Einzelfall unter Berücksichtigung der gesamten Umstände zu prüfen, ob in Bezug auf die sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit erfüllt seien. Dabei sei auch auf eine Prognose abzustellen. Abgesehen von der Tatsache, dass er nach dem 1. Januar 2008 einen Teil seiner bisherigen Revisionsmandate weiter betreut habe, könne ihm die Vorinstanz keinerlei Fehler bei seiner Revisionstätigkeit nachweisen. Er sei aufgrund der fristgemässen Einreichung seines Zulassungsgesuchs davon ausgegangen, gestützt auf die übergangsrechtliche Regelung Revisionsdienstleistungen erbringen zu dürfen. Zudem stipuliere das Gesetz keine Pflicht seitens des Gesuchstellers, nachzuprüfen, ob er im Revisorenregister bereits vermerkt sei. Es handle sich nicht um ein Register für provisorische Zugelassene. Die Vorinstanz führt aus, der Beschwerdeführer habe nach dem 1. Januar 2008 Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbracht, ohne über eine entsprechende Zulassung zu verfügen und damit gegen eine zentrale (Straf-)Bestimmung des Revisionsaufsichtsrechts verstossen; dieser Verstoss müsse im Rahmen der Gewährsprüfung berücksichtigt werden. Der Beschwerdeführer habe nicht gutgläubig davon ausgehen können, über eine provisorische Zulassung zu verfügen, da er sein Zulassungsgesuch nicht fristgerecht gestellt habe, mehrfach darauf hingewiesen worden sei, dass die Bestätigungen weder eine provisorische noch eine definitive Zulassung darstellten und zudem die Einreichung eines Gesuchs nach Ablauf der Frist von vier Monaten nach Inkrafttreten des Gesetzes (vgl. E. 3.1) nicht automatisch eine provisorische Zulassung bewirke. Die provisorische Zulassung bedinge mindestens eine summarische Prüfung und werde alsdann dem Gesuchsteller bestätigt. Überdies seien provisorische Zulassungen im Revisorenregister vermerkt. Der Beschwerdeführer hätte dies prüfen müssen oder bei der Aufsichtsbehörde direkt anfragen können. Unterlasse ein Prüfer solche elementaren Prüfungshandlungen, müsse die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit grundsätzlich in Frage gestellt werden. Das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers werde aus Sicht eines Dritten beeinträchtigt. Zudem habe der Beschwerdeführer seinen Revisionskunden einen erheblichen Schaden verursacht: Ohne Zulassung erbrachte Revisionsdienstleistungen seien ungültig und müssten wiederholt werden.

##### **E. 4.2**

Wie bereits festgestellt, verfügte der Beschwerdeführer persönlich zu keinem Zeitpunkt über eine provisorische Zulassung als Revisionsexperte oder als Revisor; das

Zulassungsverfahren wurde richtigerweise einstufig geführt (vgl. E. 3.7). Demgemäss durfte er ab dem 1. Januar 2008 weder eingeschränkte noch ordentliche Revisionen vornehmen (vgl. Art. 727b f. des Obligationenrechts vom 30. März 1911 [OR, SR 220], Art. 12 Abs. 1 RAV sowie Art. 43 Abs. 1 RAG i.V.m. Bundesgesetz über die Änderung des Obligationenrechts [GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht] vom 16. Dezember 2005, AS 2007 4791 ff., 4839; vgl. hierzu Botschaft RAG, BBl 2004 4092). Dennoch hat er im Jahr 2008 gemäss eigenen Angaben 17 Revisionsmandate (16 eingeschränkte und eine ordentliche Prüfung) als leitender Revisor betreut. Davon waren gemäss vor Vorinstanz eingereichter Mandatsübersicht vom 23. Oktober 2009 11 Revisionsberichte erstellt und deren fünf von den Generalversammlungen der betreffenden Gesellschaften bereits abgenommen. Überdies war die Y. \_\_\_\_\_ AG am 11. Juni 2008 bei 29 Gesellschaften im Handelsregister als Revisionsstelle eingetragen (entsprechende Handelsregisterauszüge bei den Akten, allfällige Anpassungen im Handelsregister nach diesem Zeitpunkt nicht berücksichtigt).

### **E. 4.3**

Die genannten Revisionsmandate hat der Beschwerdeführer zwar im Namen der Y. \_\_\_\_\_ AG betreut, jedoch war er gemäss eigenen Angaben als leitender Revisor tätig, weshalb ihm die Führung der entsprechenden Revisionsmandate ohne die erforderliche Zulassung persönlich zuzurechnen ist. Damit ist der objektive Tatbestand von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG erfüllt, wonach mit Gefängnis oder Busse bis zu 1'000'000 Franken bestraft wird, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung einer Tätigkeit erbringt. Bei fahrlässiger Tatbegehung ist die Strafe Busse bis zu 100'000 Franken (Art. 40 Abs. 2 RAG). Als Revisionsdienstleistungen gelten gemäss Art. 2 Bst. b RAG Prüfungen und Bestätigungen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften durch einen zugelassenen Revisionsexperten oder einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden müssen. Die Strafverfolgung und Beurteilung ist Sache der Kantone (Art. 40 Abs. 3 RAG).

### **E. 4.4**

Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 RAV 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. Nach konstanter Praxis ist dabei 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, 5. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2006, Rz. 446c f.).

#### **E. 4.4.1**

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 der Banken-, Börsen- und Geldwäschereigesetzgebung sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten

Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.2.3). Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden (BGE 99 Ib 104 E. 5). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperten hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 99 Ib 104 E. 2b). 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 (Botschaft RAG, BBl 2004 4059).

#### **E. 4.4.2**

Ein Verstoss gegen Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG ist in Bezug auf die Leumundsbeurteilung offenkundig relevant, da die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit hinsichtlich der sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten nicht erfüllt sind; eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter 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 ist. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht vereinbar sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen bzw. gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.3). Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes führen demnach zu einer negativen Beurteilung des Leumunds, selbst wenn diesbezüglich (noch) kein Urteil der zuständigen Behörden vorliegt. Diesbezüglich kann sich der Beschwerdeführer nicht auf seinen guten Glauben berufen (vgl. E. 3.5). Überdies kann er daraus, dass es sich bei den im Jahr 2008 weiterbetreuten Revisionsmandaten um bisherige sowie langjährige Revisionskunden handelt, nichts zu seinen Gunsten ableiten. Vielmehr hätte er seine bisherigen Revisionskunden darüber informieren müssen, dass er (gegenwärtig) nicht über die erforderliche Zulassung der Revisionsaufsichtsbehörde verfügt, die anstehenden Revisionen bis zum Zeitpunkt der definitiven Zulassung auszuführen bzw. zu leiten. Zum Einwand des Beschwerdeführers, er sei nicht verpflichtet gewesen, seinen (allfälligen) Eintrag im Revisorenregister zu überprüfen, ist auf die (wiederholt angebrachten) Hinweise der Vorinstanz in den Gesuchsbestätigungen (vgl. E. 3.5 in fine) zu verweisen; unter diesen Umständen ist es am Gesuchstellenden sicherzustellen, ob er berechtigt ist, die anstehenden Revisionen auszuführen bzw. zu leiten. Die nach dem 1. Januar 2008 getätigten Revisionsdienstleistungen sind mit einem rechtlichen Makel behaftet. Wie dieser Makel zu beurteilen ist bzw. ob die erbrachten Revisionsdienstleistungen ungültig sind und gegebenenfalls wiederholt werden müssen, wie die Vorinstanz vorbringt, ist im vorliegenden Zusammenhang nicht entscheidend. Zumindest hat dieser Umstand für die betreffenden Gesellschaften eine rechtliche Unsicherheit zur Folge. Anzuführen ist, dass gemäss Art. 47 Abs. 1 RAV auch provisorische Zulassungen (nebst den rechtskräftigen Zulassungen, vgl. Art. 16 RAV) im Revisorenregister vermerkt werden; der Einwand des Beschwerdeführers, es sei nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen, ein Register für provisorische Zugelassene zu führen, geht somit fehl.

#### **E. 4.5**

Somit erfüllt der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund nicht. Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit weder in widerrechtlicher noch in willkürlicher Weise abgesprochen, sondern unter Berücksichtigung der gesamten Umstände geprüft, ob in Bezug auf die sich aus dem Revisionsaufsichtsgesetz ergebenden Pflichten die Voraussetzungen für eine einwandfreie Prüftätigkeit beim Beschwerdeführer erfüllt sind.

#### **E. 5**

Zusammengefasst ergibt sich, dass der Beschwerdeführer die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund nicht erfüllt. Der Beschwerdeführer kann daher gegenwärtig weder als Revisionsexperte noch als Revisor zugelassen werden, da die Voraussetzungen an den unbescholtenen Leumund dieselben sind (Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG i.V.m. Art. 4 RAV). Die angefochtene Verfügung erweist sich somit als rechtmässig. Die Beschwerde ist abzuweisen. Angesichts dieses Ergebnisses erübrigt sich eine Prüfung der Frage, ob der Beschwerdeführer die Anforderungen an die (beaufsichtigte) Fachpraxis erfüllt oder gestützt auf die Härtefallklausel zugelassen werden kann. Die Vorinstanz weist richtigerweise darauf hin, dass das Zulassungsgesuch in Bezug auf den unbescholtenen Leumund zu einem späteren Zeitpunkt anders beurteilt werden kann. Es liegt jedoch nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts, diesen Zeitpunkt zu bestimmen.

#### **E. 6**

Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens 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]). Diese werden auf Fr. 2'000.- festgesetzt und mit dem am 29. Januar 2010 geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

#### **E. 7**

Im Bereich des Revisionsaufsichtsrechts handelt es sich nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung bei der Beurteilung der zu absolvierenden Fachpraxis um eine Frage, deren Überprüfung dem Bundesgericht entzogen ist (vgl. Art. 83 lit. t des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110] sowie Urteile des Bundesgerichts 2C\_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 2 und 2C\_136/2009 vom 16. Juni 2009). Ob die Beschwerde an das Bundesgericht zulässig ist, wenn es um die Beurteilung des unbescholtenen Leumunds geht, ist eine Frage, deren Beantwortung nicht in der Kompetenz des Bundesverwaltungsgerichts liegt. Vielmehr wird das Bundesgericht gegebenenfalls selbst über die Zulässigkeit einer allfälligen Beschwerde entscheiden. Diese Überlegungen führen zu der Rechtsmittelbelehrung, wie sie im Nachgang zum Entscheiddispositiv formuliert ist.

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