



Abteilung II  
B-2632/2014

## Urteil vom 15. Dezember 2015

Besetzung

Richter Ronald Flury (Vorsitz),  
Richter Philippe Weissenberger,  
Richter Jean-Luc Baechler,  
Gerichtsschreiberin Marion Sutter.

Parteien

**A.** \_\_\_\_\_,  
vertreten durch Rechtsanwalt lic. iur. Richard Kottmann,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,**  
Bundesgasse 18, Postfach 6023, 3001 Bern,  
Vorinstanz.

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

**Sachverhalt:****A.**

A.\_\_\_\_\_ (im Folgenden: Beschwerdeführer) wurde mit Verfügung vom 3. Dezember 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB (im Folgenden: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen. Er ist im Handelsregister als alleiniges Mitglied des Verwaltungsrats der am (...) gegründeten B.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in C.\_\_\_\_\_, der am (...) gegründeten D.\_\_\_\_\_ AG mit Sitz in E.\_\_\_\_\_ sowie seit dem (...) der F.\_\_\_\_\_ (...) AG (im Folgenden: F.\_\_\_\_\_) mit Sitz in G.\_\_\_\_\_ eingetragen. Alle drei Unternehmen bieten unter anderem die Erbringung von Treuhand-Dienstleistungen an, insbesondere von Abschlussrevisionen als gesetzliche Revisionsstelle.

**B.**

Mit Schreiben vom 31. Oktober 2012 zeigte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer an, sie habe festgestellt, dass H.\_\_\_\_\_ in der Zeit von (...) 2007 bis (...) 2012 als Verwaltungsrat der F.\_\_\_\_\_ geamtet habe. Seit (...) 2010 sei auch der Beschwerdeführer im Handelsregister als einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats der F.\_\_\_\_\_ eingetragen. Die dem Beschwerdeführer zurechenbare B.\_\_\_\_\_ AG sei des Weiteren bei mehreren Gesellschaften als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen, bei denen H.\_\_\_\_\_ eine Entscheidungsfunktion ausübe oder ausgeübt habe. So sei H.\_\_\_\_\_ von (...) 2007 bis (...) 2012 einziges Mitglied des Verwaltungsrats und Geschäftsführer der J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation (gelöscht am [...]) gewesen. Während dieser Zeit habe die B.\_\_\_\_\_ AG als deren Revisionsstelle geamtet. Bei der K.\_\_\_\_\_ (...) AG (im Folgenden: K.\_\_\_\_\_) habe H.\_\_\_\_\_ ab (...) 2006 als Präsident des Verwaltungsrats geamtet. Ab (...) 2006 sei wiederum die B.\_\_\_\_\_ AG als Revisionsstelle der K.\_\_\_\_\_ eingesetzt gewesen. Hinsichtlich der L.\_\_\_\_\_ AG sei H.\_\_\_\_\_ seit mindestens (...) 1999 Mitglied des Verwaltungsrats gewesen. Die B.\_\_\_\_\_ AG habe seit (...) 2008 als deren Revisionsstelle geamtet. Ausserdem habe der Beschwerdeführer als leitender Revisor der F.\_\_\_\_\_ die Jahresrechnung 2011 der M.\_\_\_\_\_ AG geprüft, bei welcher H.\_\_\_\_\_ seit (...) 2011 als alleiniges, einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats eine Entscheidungsfunktion ausgeübt habe. H.\_\_\_\_\_ sei damit seit (...) 2011 gleichzeitig Mitglied des Verwaltungsrats der F.\_\_\_\_\_ sowie eines durch die F.\_\_\_\_\_ geprüften Unternehmens gewesen. Eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit

Entscheidungsfunktion in der geprüften Gesellschaft oder zu einem bedeutenden Aktionär sei mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar. Diese Umstände könnten Auswirkungen auf die Gewähr für eine einwandfreie Tätigkeit haben und zu einem befristeten Entzug der Zulassung führen.

Der Beschwerdeführer entgegnete am 19. November 2012, er habe im Jahr 2009 für H.\_\_\_\_\_ Revisionen bei den Kunden der F.\_\_\_\_\_ erbracht. Daraufhin habe er die F.\_\_\_\_\_ per (...) 2010 von H.\_\_\_\_\_ übernommen. Zur Gewährleistung eines pragmatischen Geschäftsübergangs und zur Einführung des Beschwerdeführers bei den Kunden sei H.\_\_\_\_\_ vorerst im Verwaltungsrat der F.\_\_\_\_\_ geblieben. Dies habe indessen an der tatsächlichen Unabhängigkeit nichts geändert. Der Beschwerdeführer pflege zu H.\_\_\_\_\_ eine gute berufliche Beziehung, ohne private Kontakte. Die objektive Unabhängigkeit sei per (...) 2012 mit dem Ausscheiden von H.\_\_\_\_\_ aus der F.\_\_\_\_\_ wiederhergestellt worden.

Mit Schreiben vom 31. Juli 2013 teilte die Aufsichtsbehörde dem Beschwerdeführer mit, seine Ausführungen hätten den Verdacht auf eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften nicht auszuräumen vermögen und eröffnete ein Verfahren um einen befristeten Entzug seiner Zulassung.

### **C.**

In seiner Stellungnahme vom 10. Oktober 2013 führte der nunmehr durch Rechtsanwalt lic. iur. Richard Kottmann vertretene Beschwerdeführer aus, H.\_\_\_\_\_ nehme aktuell weder bei der F.\_\_\_\_\_ noch bei der B.\_\_\_\_\_ AG Beratungsfunktionen wahr. Die vorübergehende Verwaltungsrats­tätigkeit von H.\_\_\_\_\_ habe dazu gedient, nach aussen die Kontinuität zu wahren, um die mit dem Kauf der F.\_\_\_\_\_ vom Beschwerdeführer übernommenen Kundenbeziehungen zu erhalten, wie dies bei KMU-Übernahmen üblich sei. Dass dieses Vorgehen bei einem Revisionsunternehmen zu Problemen führen könnte, sei den Parteien in dem Moment nicht bewusst gewesen. Nach der Verfahrenseröffnung hätten sie indessen umgehend reagiert und H.\_\_\_\_\_ sei per (...) 2012 aus dem Verwaltungsrat der F.\_\_\_\_\_ ausgeschieden. Hierdurch sei der rechtmässige Zustand wieder hergestellt worden. Unter Berücksichtigung seiner 25-jährigen unbeanstandeten Tätigkeit als Revisor sowie des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes sei das Verfahren deshalb einzustellen. Als eine mögliche Sanktion komme höchstens ein Verweis in Frage, allenfalls verbunden mit der Anweisung, die Revisionsmandate bei der M.\_\_\_\_\_ AG, eventuell bei der K.\_\_\_\_\_ sowie subeventuell bei der L.\_\_\_\_\_ AG niederzulegen.

**D.**

Mit Verfügung vom 28. März 2014 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren, unter Löschung der entsprechenden Eintragung im Revisorenregister. Zur Begründung führte sie aus, der Beschwerdeführer habe gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen, indem er im Revisionsbericht vom 6. Juni 2012 über die Jahresrechnung 2011 der M.\_\_\_\_\_ AG als leitender Revisor bestätigt habe, dass er bzw. die F.\_\_\_\_\_ als Revisionsstelle die Anforderungen an die Unabhängigkeit erfülle und dass keine mit der Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorlägen, ohne die gleichzeitige Mitgliedschaft von H.\_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat der Revisionsstelle und der geprüften Gesellschaft offenzulegen. Als leitender Revisor hätte der Beschwerdeführer dafür sorgen müssen, dass die Unabhängigkeitsverletzung identifiziert und umgehend beseitigt werde. H.\_\_\_\_\_ seien als Mitglied des Verwaltungsrats insbesondere die unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben der Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Erstellung der Jahresrechnung zugefallen. Die N.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation (gelöscht am [...] 2003) sei mindestens in den Jahren 1994 bis 2001 sowie hiernach bis 2009 die F.\_\_\_\_\_ als Revisionsorgan sowohl der B.\_\_\_\_\_ AG als auch der D.\_\_\_\_\_ AG tätig gewesen. Dadurch habe zweitweise zumindest indirekt eine gegenseitige Revision stattgefunden. Eine solche Konstellation sei geeignet, zu Interessenkonflikten sowie zu einer Beeinflussung der Revisionstätigkeit durch gegenseitige Rücksichtnahme zu führen. Am (...) 2010 sei aufgrund des Kaufs sämtlicher Aktien der F.\_\_\_\_\_ durch den Beschwerdeführer sowie der fortbestehenden Verwaltungsrats- und Beratertätigkeit von H.\_\_\_\_\_ in der F.\_\_\_\_\_ eine noch engere wirtschaftliche Verflechtung entstanden, die das Mass einer mit der Unabhängigkeit noch zu vereinbarenden geschäftlichen Beziehung überschritten habe. Damit sei nicht nur die Revision der M.\_\_\_\_\_ AG, sondern auch jene der übrigen Mandate, bei denen H.\_\_\_\_\_ eine Entscheidungsfunktion ausübe oder ausgeübt habe, das heisst betreffend die J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation, die K.\_\_\_\_\_ und die L.\_\_\_\_\_ AG, nicht mit den massgebenden Vorschriften zur Unabhängigkeit vereinbar gewesen. Diese Unabhängigkeitsverstösse hätten seit dem (...) 2010 bis heute andauert. Lediglich die Unabhängigkeitsverletzung gegenüber der J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation sei bereits am (...) 2012 mit der Löschung der Gesellschaft aus dem Handelsregister bereinigt worden. Der Beschwerdeführer habe weder aus eigenem Antrieb noch auf das Einschreiben der Vorinstanz vom 31. Juli 2013 hin die wirtschaftlichen Verflechtungen bereinigt. Damit habe der Beschwerdeführer weder Einsicht gezeigt noch den rechtmässigen Zustand wiederhergestellt. Das bloss

Ankündigen von notwendigen Schritten, für den Fall, dass tatsächlich eine Verletzung der Unabhängigkeit festgestellt werde, sei nicht ausreichend. Aufgrund der mehrfachen, wiederholten und qualifizierten Verstösse gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen bürge der Beschwerdeführer zum heutigen Zeitpunkt nicht für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen, weshalb die Zulassung für die Dauer von zwei Jahren zu entziehen sei.

#### E.

Hiergegen erhob der Beschwerdeführer am 14. Mai 2014 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht mit den Anträgen, die Verfügung vom 28. März 2014 sei aufzuheben und vom Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperten sei abzusehen. Eventualiter sei die Dauer des Zulassungsentzugs auf maximal ein Jahr zu reduzieren. Zur Begründung macht er geltend, die Vorinstanz habe weder sein Angebot, die Revisionsmandate bei den drei noch aktiven Gesellschaften niederzulegen, in denen H.\_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat sei, noch seine Darlegung, dass es sich bei dem Verbleib von H.\_\_\_\_\_ in der verkauften F.\_\_\_\_\_ zur Einführung des Beschwerdeführers bei den Kunden um ein bei KMUs gängiges Vorgehen handle, hinreichend gewürdigt. Inzwischen habe die F.\_\_\_\_\_ als Revisionsstelle der M.\_\_\_\_\_ AG, der K.\_\_\_\_\_ sowie der L.\_\_\_\_\_ AG demissioniert. Dies müsse sich gegenüber dem angefochtenen Entscheid als mindernd auswirken. Vom gesamten Umsatz aus Revisionsdienstleistungen habe der Beschwerdeführer 46 % (resp. rund Fr. [...]–) persönlich generiert. Hierbei führe er 11 ordentliche Revisionsmandate, 88 eingeschränkte Revisionsmandate, acht Mandate (in zwei Jahren) für Sonderprüfungen sowie fünf Mandate für eine freiwillige resp. auftragsbezogene Revision. Ausserdem sei er bei der SRO als externer Revisor akkreditiert und habe in den Jahren 2012 und 2013 bei sieben Prüfungen nach Geldwäschereigesetz mitgewirkt. Die Vorinstanz habe den Zulassungsentzug zu Unrecht mit mehrfachen, wiederholten und qualifizierten Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen begründet. In Wahrheit habe der Beschwerdeführer lediglich in einem Sachverhalt gegen diese verstossen, indem er als leitender Revisor für Firmen tätig gewesen sei, in welchen sein Verwaltungsratskollege der F.\_\_\_\_\_ ebenfalls Verwaltungsratsmitglied gewesen sei. Zumindest im heutigen Zeitpunkt sei mit der Niederlegung der entsprechenden Revisionsmandate die Unabhängigkeit wieder gewährleistet. Die innere oder tatsächliche Unabhängigkeit sei nie verletzt worden. Als Nachweis hierfür beantragt der Beschwerdeführer, es sei H.\_\_\_\_\_ als Zeuge resp. er selber als Partei zu befragen. Schliesslich

sei der Beschwerdeführer damit genug bestraft, dass er die Revisionsmandate gegenüber den Firmen M. \_\_\_\_\_ AG, K. \_\_\_\_\_ und L. \_\_\_\_\_ AG niedergelegt habe. Auf weitere Massnahmen sei deshalb mit Blick auf den Verhältnismässigkeitsgrundsatz zu verzichten. Nachdem der Beschwerdeführer persönlich für 46 % des Geschäftssumsatzes verantwortlich sei, würde ihn einen auf zwei Jahre befristeten Entzug seiner Zulassung äusserst hart treffen. Ein kürzerer Entzug wäre eher im Bereich des Zumutbaren. Für die durch den Zulassungsentzug erforderliche aushilfsweise Anstellung eines zugelassenen Revisionsexperten sei eine Übergangsfrist zu gewähren.

#### **F.**

In ihrer Vernehmlassung vom 30. Juni 2014 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde sei vollumfänglich abzuweisen. Sie führt zur Begründung aus, es habe dem Beschwerdeführer als Fachperson und aufgrund der mehrfachen Hinweise der Vorinstanz klar sein müssen, welche Vorkehrungen er zur Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands hätte vornehmen müssen. Es sei überdies nicht nur der Verbleib von H. \_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat des Revisionsunternehmens des Beschwerdeführers und die gleichzeitige Revision eines Unternehmens, bei welchem dieser eine Entscheidungsfunktion ausübe, nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar gewesen. Vielmehr hätte der Beschwerdeführer ab dem (...) 2010, als eine zumindest dem Anschein nach nicht mit der Unabhängigkeit zu vereinbarende enge geschäftliche Beziehung zu Alber H. \_\_\_\_\_ bestanden habe, die vier Revisionsmandate bei der J. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation, der K. \_\_\_\_\_, der L. \_\_\_\_\_ AG und der M. \_\_\_\_\_ AG einzeln und fortlaufend einer Analyse zur Fortführungsfähigkeit bzw. Unabhängigkeit unterziehen und das jeweilige Resultat dokumentieren müssen, was er nicht gemacht habe. Dass die Ursache der Unabhängigkeitsverstösse letztendlich vergleichbar sei, ändere nichts daran, dass der Beschwerdeführer mehrfach und wiederholt unsorgfältig in Sachen Unabhängigkeit geprüft und damit qualifizierte Verstösse gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen begangen habe. Es sei unerheblich, weshalb H. \_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat geblieben sei. Als Fachmann habe der Beschwerdeführer wissen müssen, dass die fortgesetzte Tätigkeit von H. \_\_\_\_\_ in seiner Gesellschaft und die gleichzeitige Revision von Gesellschaften, bei welchen dieser eine Entscheidungsfunktion ausübe, nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar sei. Die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands sei zwar grundsätzlich als entlastendes Element zu werten. Vorliegend sei diese jedoch reichlich spät (teilweise erst nach dem Erlass der Entzugsverfügung vom 28. März 2014)

erfolgt. Indem der Beschwerdeführer hierzu festhalte, die von ihm aufgegebenen Revisionsmandate seien wirtschaftlich interessante Aufträge gewesen, auf die er nur ungern verzichtet habe, zeige er sich weiterhin uneinsichtig hinsichtlich seines Fehlverhaltens. Offensichtlich habe er die Bereinigung lediglich auf den Druck der Vorinstanz hin vorgenommen. Entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers habe der WeF. \_\_\_\_\_ II der äusseren Anzeichen für eine Gefährdung der Unabhängigkeit nicht zur Folge, dass der Beurteilung der tatsächlichen Unabhängigkeit automatisch mehr Gewicht beizumessen wäre. Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger sei höher einzustufen als die (gemäss dem Beschwerdeführer) gegen eine Verhältnismässigkeit des Entzugs sprechenden Gründe.

### **G.**

In seinen Schlussbemerkungen vom 18. August 2014 erklärt der Beschwerdeführer, es sei die Tendenz festzustellen, dass der eingeschränkten Revision die Vorschriften der ordentlichen Revision aufgebürdet würden. Zur Begründung verweist er auf den als Beilage eingereichten, in der AJP 5/2014 publizierten Artikel "Anschein der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision" von Rico A. und Sarah R. Camponovo. Gemäss diesem Aufsatz habe die neue Revisionsgesetzgebung vom 1. Januar 2008 für KMUs Erleichterungen und lediglich für Grossunternehmen und Publikumsgesellschaften Verschärfungen bezwecken sollen. Hiernach sei es vorliegend einzig relevant, ob zwischen dem Beschwerdeführer und H. \_\_\_\_\_ eine enge geschäftliche Beziehung bestehe. Eine solche sei gemäss dem Aufsatz nur anzunehmen, wenn diese zu einer Abhängigkeit führe. Für die eingeschränkte Revision sei demgegenüber eine enge persönliche Beziehung nicht verboten. Vorliegend reduziere sich die Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und H. \_\_\_\_\_ auf den Kauf der F. \_\_\_\_\_ durch den Beschwerdeführer und den zeitweiligen Verbleib von H. \_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat der F. \_\_\_\_\_. Der Beschwerdeführer sei in keiner Weise von H. \_\_\_\_\_ abhängig gewesen. Damit sei keine enge geschäftliche Beziehung auszumachen. Der ihm vorgeworfene Sachverhalt habe ferner lediglich in drei von über 90 Revisionsmandaten zu einer Verletzung der Unabhängigkeit geführt, womit gerade keine mehrfache qualifizierte Verletzung auszumachen sei. Bei der eingeschränkten Revision spiele überdies ein geringeres öffentliches Interesse. Die Vorinstanz unterschätze ferner die wirtschaftlichen Folgen eines zweijährigen Zulassungsentzugs. Nach Ablauf dieser Zeit werde der Beschwerdeführer gänzlich neue Kunden akquirieren müssen. Der zweijährige Entzug der Zulassung sei deshalb unverhältnismässig.

**H.**

Am 3. Oktober 2014 erwidert die Vorinstanz, der vom Beschwerdeführer eingereichte Artikel sei erst nach dessen Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen erschienen. Der Beschwerdeführer könne seine Verstösse gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen nicht damit rechtfertigen, er habe im Vertrauen auf diese Literatur gehandelt. Ausserdem sei der singuläre Standpunkt der Autoren bislang weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung aufgenommen worden. Mit Blick auf das vorliegende Verfahren vergesse der Beschwerdeführer, dass es die Autoren ebenfalls als unzulässig erachteten, wenn ein Mitglied des Verwaltungsrats der Revisionsstelle zugleich beim geprüften Unternehmen Mitglied des Verwaltungsrats sei. Die innere Unabhängigkeit sei keiner Regelung zugänglich und bereits unter altem Recht nicht entscheidend gewesen. Eine offensichtliche Abhängigkeit – als äusserer Anschein der Voreingenommenheit – sei hingegen auch bei der eingeschränkten Revision zu vermeiden. Zusammengefasst gälten für die Unabhängigkeit der ordentlichen und der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle grundsätzlich dieselben Vorgaben. Ausnahmen bestünden nur in den gesetzlich ausdrücklich erwähnten Fällen der Mitwirkung bei der Buchführung bzw. der Erbringung anderer Dienstleistungen sowie bei der Rotation des leitenden Revisors.

Auf die weiteren Vorbringen der Parteien und die eingereichten Unterlagen wird – soweit erforderlich und rechtserheblich – in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

**Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:****1.**

**1.1** 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] und Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]).

**1.2** Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen und ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt. Er hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 VwVG).

**1.3** Nachdem die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht wurde und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen vorliegen (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG), ist auf diese einzutreten.

## **2.**

In der angefochtenen Verfügung vom 28. März 2014 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer seine Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren, da er gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen habe. Zu prüfen ist deshalb nachfolgend der Leumund des Beschwerdeführers als Revisionsexperte.

**2.1** Das Revisionsaufsichtsgesetz 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 Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Vorinstanz als Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 und Art. 28 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Eine natürliche Person wird (unbefristet) als Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an die Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 RAG). Nach Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

**2.2** Erfüllt ein Revisor oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr, kann die Vorinstanz nach Art. 17 Abs. 1 RAG die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug ist vorgängig anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Im Revisorenregister wird der entsprechende Eintrag anschliessend von der Vorinstanz gelöscht (Art. 22 Bst. c RAV). Die Zulassungsvoraussetzungen sind auch dann nicht mehr erfüllt, wenn der Zulassungsinhaber keinen guten Leumund mehr hat. Zum beruflichen Leumund gehört die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 und 729 OR (Urteile des Bundesgerichts

2C\_69012013 vom 24. Januar 2014 E. 6.2.2; 2C\_709/2012 vom 20. Juni 2013 E. 4.3; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2 sowie zu diesem Urteil: URS BERTSCHINGER, Einschränkungen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, Wille des Gesetzgebers und Einfluss der Aktionäre, in Schweizer Treuhänder 87 2013/5, S. 317-321; Urteil des Bundesgerichts 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5; URS BERTSCHINGER, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar Revisionsrecht, 2011, Art. 4 RAG N. 48).

**2.3** Nach Art. 728 Abs. 1 OR (in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit dem 1. Januar 2008) muss die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Abs. 2 enthält eine nicht abschliessende Liste von Aktivitäten, die mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sind, so z.B. die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat, eine andere Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr (Ziff. 1), eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär (Ziff. 3) sowie das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen (Ziff. 4). Für die eingeschränkte Revision enthält Art. 729 Abs. 1 OR die gleichen Anforderungen wie Art. 728 Abs. 1 OR. Eine Entsprechung von Art. 728 Abs. 2 OR findet sich in Art. 729 OR nicht (Verzicht auf eine Konkretisierung der Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit). Nach Art. 729 Abs. 2 OR sind das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zulässig; sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

### **3.**

**3.1** Vorliegend steht in unbestrittener Weise fest, dass in der Zeit von (...) 2010 bis (...) 2012 sowohl der Beschwerdeführer als auch H.\_\_\_\_\_ Mitglieder des Verwaltungsrats der F.\_\_\_\_\_ waren. Während dieser Zeit übte H.\_\_\_\_\_ gleichzeitig eine Entscheidungsfunktion in drei der durch den Beschwerdeführer im Namen der B.\_\_\_\_\_ AG geprüften Gesellschaften aus. So amtete H.\_\_\_\_\_ in der Zeit von (...) 2007 bis (...) 2012 als einziges Mitglied des Verwaltungsrats und als Geschäftsführer der J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation. Bei der K.\_\_\_\_\_ war H.\_\_\_\_\_ ab (...) 2006 als Präsident des Verwaltungsrats und bei der L.\_\_\_\_\_ AG seit mindestens (...)

1999 als Mitglied des Verwaltungsrats tätig. Die B.\_\_\_\_\_ AG war währenddessen von (...) 2007 bis (...) 2012 als Revisionsstelle der J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation, ab (...) 2006 als Revisionsstelle der K.\_\_\_\_\_ und ab (...) 2008 als Revisionsstelle der L.\_\_\_\_\_ AG eingesetzt. Hinsichtlich der M.\_\_\_\_\_ AG war die F.\_\_\_\_\_ seit jeher als Revisionsstelle verzeichnet. Seit dem (...) 2011 amtierte H.\_\_\_\_\_ indessen neu als einzelzeichnungsberechtigtes Mitglied des Verwaltungsrats der M.\_\_\_\_\_ AG und war somit in dieser Zeit gleichzeitig Mitglied des Verwaltungsrats des geprüften Unternehmens als auch deren Revisionsstelle. Ausserdem waren die im fraglichen Zeitraum H.\_\_\_\_\_ zurechenbaren Revisionsunternehmen N.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation und F.\_\_\_\_\_ in den Jahren 1994 bis 2001 resp. von 2001 bis 2009 umgekehrt auch als Revisionsstelle der dem Beschwerdeführer zurechenbaren Unternehmen B.\_\_\_\_\_ AG sowie D.\_\_\_\_\_ AG eingesetzt (vgl. Sachverhalt Bst. B und D).

Diese Sachverhaltskonstellation ist, wie die Vorinstanz zu Recht bemängelt, nicht mit der erforderlichen Unabhängigkeit einer Revisionsstelle zu vereinbaren. Dass ein und dieselbe Person sowohl in der prüfenden Revisionsstelle als auch in der zu prüfenden Gesellschaft Entscheidungsfunktionen ausübt – wie vorliegend H.\_\_\_\_\_ seit (...) 2011 bezüglich der M.\_\_\_\_\_ AG –, kann für einen Aussenstehenden objektiv als Abhängigkeit interpretiert werden und das Vertrauen in die Prüftätigkeit beeinträchtigen. Dieser Umstand wird von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 3 OR hinsichtlich der ordentlichen Revisionsstelle ausdrücklich untersagt (E. 2.3). Zweifel an der Unabhängigkeit erweckt ebenfalls, dass H.\_\_\_\_\_ einerseits als Revisionsexperte während mehrerer Jahre (1994-2009) die Unternehmen B.\_\_\_\_\_ AG sowie D.\_\_\_\_\_ AG des Beschwerdeführers prüfte und der Beschwerdeführer seinerseits zeitlich etwas später, jedoch während eines teilweise sich überschneidenden Zeitraums mehrere H.\_\_\_\_\_ zurechenbare Unternehmen prüfte (ab [...] 2007 die J.\_\_\_\_\_ AG in Liquidation, ab [...] 2006 die K.\_\_\_\_\_ und ab [...] 2008 die L.\_\_\_\_\_ AG). Eine derartige (zumindest indirekte, d.h. von jeweils unterschiedlichen dem Beschwerdeführer resp. H.\_\_\_\_\_ zurechenbaren Revisionsunternehmen aus vorgenommene) gegenseitige Revision ist geeignet, zu Interessenkonflikten zu führen und insbesondere Beeinflussungen der Revisionstätigkeit durch unsachgemässe gegenseitige Rücksichtnahme zu veranlassen (BGE 123 III 31, E. 2; Ziff. IV.C Abs. 3 der Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhänder-Kammer 2007 [RzU 2007]). Schliesslich ist der Vorinstanz darin Recht zu geben, dass zumindest ab dem (...) 2010 mit dem Erwerb der F.\_\_\_\_\_ durch den Beschwerdeführer sowie der fortbestandenen Verwaltungsrats- und Beratertätigkeit von H.\_\_\_\_\_ in der F.\_\_\_\_\_

eine enge geschäftliche Beziehung im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR anzunehmen ist, wodurch die Unabhängigkeit des Beschwerdeführers als Revisionsexperte auch für die Unternehmen J. \_\_\_\_\_ AG in Liquidation, K. \_\_\_\_\_ und L. \_\_\_\_\_ AG, in welchen H. \_\_\_\_\_ eine Entscheidfunktion ausübte, (zumindest dem Anschein nach) nicht mehr gewährleistet war (Ziff. V.B RzU 2007).

**3.2** Der Beschwerdeführer bringt in seinen Schlussbemerkungen vom 18. August 2014 sinngemäss vor, die vorliegend relevanten Revisionsmandate unterlägen lediglich der eingeschränkten Revision, für welche erleichterte Unabhängigkeitspflichten gälten.

Die Vorinstanz erwidert in ihrer Stellungnahme vom 3. Oktober 2014 hierzu, dass für die Unabhängigkeit der ordentlichen und der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle grundsätzlich dieselben Vorgaben gälten. Ausnahmen bestünden nur in den gesetzlich ausdrücklich erwähnten Fällen der Mitwirkung bei der Buchführung bzw. der Erbringung anderer Dienstleistungen sowie bei der Rotation des leitenden Revisors.

**3.2.1** Wie in Erwägung 2.3 dargelegt, hat der Gesetzgeber in Art. 729 OR bewusst auf eine Konkretisierung der Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit verzichtet (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 [Botschaft Änd. OR], BBl 2004 3999 f.). Obwohl das Gesetz die Anforderungen an die Unabhängigkeit nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesellschaften differenzieren will (vgl. Botschaft Änd. OR, BBl 2004 3969, 3987), können die entsprechenden Vorgaben in Art. 728 Abs. 2 OR auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle eine Leitlinie darstellen (Urteil des Bundesgerichts 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 m.w.H.).

Die Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften ist bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision naturgemäss dieselbe: Der von einem nicht unabhängigen Abschlussprüfer unterzeichnete Revisionsbericht ist für die Berichtsempfänger in der Regel nutzlos. Die Unabhängigkeit ist auch bei der eingeschränkten Revision von fundamentaler Bedeutung (TREUHAND-KAMMER, Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band "Eingeschränkte Revision" [HWP], 2014, Teil II Ziff. 3.31). Wie bei der ordentlichen Revision ist auch für die eingeschränkte Revision nicht nur die innere, sondern auch die äussere Unabhängigkeit unerlässlich, damit ein

Dritter davon ausgehen kann, dass die Prüfungsdienstleistungen unbeeinflusst und objektiv durchgeführt und somit die Verpflichtungen gegenüber der Öffentlichkeit wahrgenommen wurden (TREUHAND-KAMMER, Standard für die eingeschränkte Revision [SER] 2007, S. 35). Unter dem Titel zulässige/unzulässige Sachverhalte führt der SER unter anderem ausdrücklich aus, ein Revisionsunternehmen und seine Mitarbeiter dürften keine Führungs- oder Entscheidfunktionen bei einem Prüfungskunden übernehmen. Dazu gehörten namentlich die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat sowie die Übernahme von Managementfunktionen (operative und/oder strategische Entscheidfunktionen). Gleichfalls sei insbesondere eine enge Beziehung des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär unzulässig resp. mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren (SER, ebd., S. 35 f.). Im HWP wird entsprechend gefolgert, dass die Unabhängigkeit für beide Revisionsarten von fundamentaler Bedeutung ist, weshalb bezüglich der mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbarenden Sachverhalte grundsätzlich kein Unterschied besteht. Die ebendort veröffentlichte tabellarische Übersicht über die mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbarenden Sachverhalte zeigt lediglich einen Unterschied zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision, indem bei der ordentlichen Revision – anders als bei der eingeschränkten Revision – das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, eigene Arbeiten beurteilen zu müssen, ausgeschlossen ist. Der wesentliche Unterschied betreffend die Unabhängigkeit hinsichtlich der eingeschränkten Revision im Vergleich zur ordentlichen Revision liegt damit in der Möglichkeit, bei der Buchführung mitzuwirken und auch weitere Dienstleistungen zu erbringen, selbst wenn dadurch aus Sicht des Revisionsunternehmens das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht. Dieses Selbstprüfungsrisiko ist indessen durch eine geeignete organisatorische und personelle Trennung unternehmensintern auszuschliessen und aus Transparenzgründen im Revisionsbericht offenzulegen (HWP, ebd., Teil II, Ziff. 3.4).

**3.2.2** Nach dem Gesagten steht fest, dass der Beschwerdeführer zu Unrecht davon ausgeht, für die eingeschränkte Revision gälte eine grundsätzliche Erleichterung der Anforderungen an die Unabhängigkeit des Revisors im Vergleich zur ordentlichen Revision. Wie vorangehend dargelegt, gelten zumindest in Bezug auf die vorliegend in Frage stehenden Fallkonstellationen der engen geschäftlichen Beziehung sowie der gleichzeitigen Mitgliedschaft sowohl im Verwaltungsrat der prüfenden Revisionsstelle als auch eines von dieser geprüften Unternehmens für beide Revisionsarten

dieselben Anforderungen. Damit kann der Beschwerdeführer aus der von ihm in den fraglichen Revisionsmandaten durchgeführten Revisionsart nichts zu seinen Gunsten ableiten.

**3.3** Die Vorinstanz hat damit zu Recht eine Verletzung der Unabhängigkeit bejaht. Zu prüfen bleibt nachfolgend, ob der durch die Vorinstanz verfügte Entzug der Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren der vorliegenden Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften angemessen resp. verhältnismässig ist.

#### **4.**

Der Beschwerdeführer machte im vorinstanzlichen Verfahren geltend, der Verhältnismässigkeitsgrundsatz spreche für eine Einstellung des Verfahrens. Als Massnahme käme angesichts seiner 25-jährigen unbeanstandeten Tätigkeit lediglich ein Verweis oder allenfalls die Weisung, die Mandate bei der M. \_\_\_\_\_ AG, eventuell der K. \_\_\_\_\_ oder subeventuell bei der L. \_\_\_\_\_ AG niederzulegen. Am 14. März 2014 liess er im Namen der F. \_\_\_\_\_ sein Mandat gegenüber der M. \_\_\_\_\_ AG sowie je am 29. April 2014 im Namen der B. \_\_\_\_\_ AG seine Mandate gegenüber der K. \_\_\_\_\_ und der L. \_\_\_\_\_ AG niederlegen. Im vorliegenden Beschwerdeverfahren macht er diesbezüglich geltend, die Niederlegung der fraglichen Revisionsmandate müsste sich gegenüber dem angefochtenen Entscheid als sanktionsmindernd auswirken. Durch diese Mandatsniederlegungen sei er schon genügend gestraft. Ein zweijähriger Zulassungsentzug würde ihn äusserst hart treffen. Ein kürzerer Entzug sei eher verhältnismässig.

**4.1** Als verwaltungsrechtliche Sanktion gegenüber einem Revisionsexperten, welcher die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4 und 6 RAG nicht mehr erfüllt, sieht das Gesetz den befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung vor (Art. 17 Abs. 1 RAG). Das Revisionsaufsichtsgesetz sieht zudem die Möglichkeit vor, Übertretungen strafrechtlich zu verfolgen (Art. 39 RAG).

**4.2** Das verfassungsrechtlich verankerte Verhältnismässigkeitsprinzip (Art. 5 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]) verlangt, dass zunächst die mildeste mögliche verwaltungsrechtliche Sanktion zu wählen und diese in ihrer Intensität auf das sachlich Notwendige zu beschränken ist. Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisi-

onspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient (vgl. Botschaft Änd. OR, 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 Situation eines Unternehmens zuverlässig zu beurteilen. Dieses Ziel kann nur erreicht werden, wenn die Revisionsdienstleistungen durch fachlich qualifizierte Personen erbracht werden. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von einem erheblichen öffentlichen Interesse. Der Entzug der Zulassung als ultima ratio ist nur dann angemessen, wenn es zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen erforderlich ist, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen (vgl. zum Ganzen die Urteile des Bundesgerichts 2C\_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3 und 2C\_972/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.3 m.H.).

**4.3** Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer bereits mit Schreiben vom 31. Oktober 2012 – noch vor der Eröffnung des Verfahrens um befristeten Entzug der Zulassung – die von ihr festgestellten, mit der erforderlichen Unabhängigkeit nicht zu vereinbarenden Sachverhaltselemente angezeigt und ihm so die Möglichkeit gegeben, den rechtswidrigen Zustand von sich aus zu bereinigen. Sie hat den Beschwerdeführer gleichzeitig darauf hingewiesen, dass die von ihr angezeigten Umstände zu einem befristeten Entzug der Zulassung führen könnten. Mit diesem Vorgehen hat die Vorinstanz dem Beschwerdeführer den Entzug seiner Zulassung vorerst lediglich angedroht und damit die mildeste der in Art. 17 RAG vorgesehenen Massnahmen ergriffen.

**4.4** Der Beschwerdeführer war sich nach eigenen Angaben – zumindest im Nachhinein – durchaus bewusst, dass der Verbleib von H. \_\_\_\_\_ im Verwaltungsrat der F. \_\_\_\_\_ nach deren Übernahme durch den Beschwerdeführer "ungünstig" war. Aus diesem Grund habe er umgehend nach der Verfahrenseröffnung durch die Vorinstanz das Ausscheiden von H. \_\_\_\_\_ aus der F. \_\_\_\_\_ veranlasst. Andererseits hat der Beschwerdeführer auch nach der Verfahrenseröffnung durch die Vorinstanz die Mandate für die M. \_\_\_\_\_ AG, die K. \_\_\_\_\_ und die L. \_\_\_\_\_ AG weiterhin betreut. Erst am 14. März 2014 resp. am 29. April 2014 hat er jene Mandate niedergelegt. Die Niederlegung der Mandate gegenüber der K. \_\_\_\_\_ sowie der L. \_\_\_\_\_ AG durch die B. \_\_\_\_\_ AG hat der Beschwerdeführer damit erst nach Erlass der angefochtenen Verfügung vom

28. März 2014 sowie fast eineinhalb Jahre nach der Androhung des Zulassungsentzugs durch die Vorinstanz veranlasst. Es kann deshalb keine Rede davon sein, dass der Beschwerdeführer die Mandatsniederlegungen aus eigenem Antrieb aufgrund seiner Pflicht zur Gewährleistung der Unabhängigkeit als Revisionsexperte vorgenommen habe. Wie der Beschwerdeschrift zu entnehmen ist, versprach sich der Beschwerdeführer von den Mandatsniederlegungen vielmehr eine Minderung der durch die Vorinstanz ausgesprochenen Sanktion. Die Vorinstanz hegt damit zu Recht Zweifel an der Einsicht des Beschwerdeführers.

**4.5** Die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustandes durch die Niederlegung des Revisionsmandats ist zwar eine notwendige, aber je nach den Umständen ungenügende Massnahme zur Wiederherstellung des unbescholtenen Leumunds (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-853/2011 vom 27. Juli 2012 E. 5). Das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers kehrt nicht auf einen Schlag mit der Beseitigung der Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen zurück. Vielmehr muss dieses im Laufe der Zeit und durch entsprechendes Verhalten wieder aufgebaut werden, damit letztlich die erforderlichen Zulassungsbedingungen allenfalls wieder erfüllt sind (Urteil B-1826/2013 des Bundesverwaltungsgerichts vom 7. Januar 2015 E. 3.3).

**4.6** Ein Zulassungsentzug ist zwangsläufig mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden. Derartige Folgen lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der Beschwerdeführer hat nicht glaubhaft gemacht, dass sich der befristete Entzug seiner Zulassung in besonderer Weise nachteilig auswirkte. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen vorliegend höher gewichtet hat als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung der Tätigkeit als Revisionsexperte. Gleichfalls erscheint der von der Vorinstanz verfügte zweijährige Entzug der Zulassung angesichts der vorangehend skizzierten Verstössen des Beschwerdeführers gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen als verhältnismässig (vgl. E. 3. Abs. 2 und E. 2.3 i.f.).

Auch wenn der Beschwerdeführer darüber hinaus geltend macht, die durch einen Entzug der Zulassungsbewilligung erforderlichen Umstrukturierungen der Firmen und die Anstellung eines zugelassenen Revisionsexperten resp. der temporäre Beizug eines Berufskollegen seien ohne eine Über-

gangs- oder Karenzfrist nicht durchführbar und deshalb für ihn nicht zumutbar, ist dem nicht Folge zu geben. Wie bereits in Erwägung 4.2 ausgeführt, bezweckt die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern und dient der Unternehmensüberwachung. Das Vertrauen der Öffentlichkeit in die gesetzliche Regelung der Revisionspflicht verlangt, dass lediglich Revisoren ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen, welche die Zulassungsvoraussetzungen (in Bezug auf die erforderliche Ausbildung und Fachpraxis sowie den unbescholtenen Leumund, vgl. E. 2.1) tatsächlich erfüllen. Dieses Vertrauen der Öffentlichkeit verlangt im Umkehrschluss ebenso, dass die Zulassung eines Revisors entzogen wird, falls die entsprechenden Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt sind. Ein zeitlicher Aufschub des gesetzlich geforderten Zulassungsentzugs ist deshalb mit dem Gesetzeszweck des RAB nicht vereinbar.

## 5.

Der Beschwerdeführer fordert das Bundesverwaltungsgericht schliesslich auf, H.\_\_\_\_\_ als Zeugen und ihn selber als Partei zu seiner inneren Unabhängigkeit zu befragen.

Nachdem der Beschwerdeführer bereits in seiner Beschwerdeschrift ausgeführt hat, seine innere Unabhängigkeit sei zu keinem Zeitpunkt eingeschränkt gewesen, sind von einer persönlichen Befragung des Beschwerdeführers diesbezüglich keine neuen Erkenntnisse zu erwarten. Der Vorinstanz ist ausserdem darin Recht zu geben, dass die tatsächliche resp. innere Unabhängigkeit als subjektiv-psychische Einstellung des Revisors von einem Dritten nicht direkt beobachtet und beurteilt werden kann, weshalb sie sich einer Normierung und Beweisführung entzieht. Nachdem gemäss Gesetz die Unabhängigkeit eines Revisors weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein darf (E. 2.3) und sich vorangehend bereits eine zumindest dem Anschein nach vorgelegene Verletzung der Unabhängigkeit ergeben hat (E. 3.1 Abs. 2), spielt vorliegend die Frage nach einer allfälligen zusätzlichen Verletzung der tatsächlichen resp. inneren Unabhängigkeit (sofern eine solche überhaupt nachzuweisen wäre), keine entscheidende Rolle mehr. Umgekehrt wird die tatsächliche resp. innere Unabhängigkeit gerade von einem Revisionsexperten erwartet, so dass der Beschwerdeführer aus der allfälligen Glaubhaftmachung dieser nichts zu seinen Gunsten ableiten könnte. Der vorliegend massgebende Sachverhalt erweist sich damit als ausreichend geklärt. Durch die beantragte Zeugen- und Parteibefragung sind keine für die Beurteilung der vor-

liegenden Streitsache relevanten zusätzlichen Gesichtspunkte zu erwarten, weshalb das Bundesverwaltungsgericht auf die Abnahme der vom Beschwerdeführer offerierten Beweisanträge in antizipierter Beweiswürdigung verzichtet (vgl. BGE 136 I 299 E. 5.3 m.H.).

## **6.**

Insgesamt erweist sich damit die Beschwerde als unbegründet und ist abzuweisen. Die angefochtene Verfügung ist entsprechend zu bestätigen.

## **7.**

**7.1** 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.– festgelegt und dem einbezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.

**7.2** Dem unterliegenden Beschwerdeführer ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt und nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils dem einbezahlten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.

**3.**

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)
- das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Ronald Flury

Marion Sutter

**Rechtsmittelbelehrung:**

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 17. Dezember 2015