

# **BVGer B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015**

Bundesverwaltungsgericht, 2015-12-15, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-2632\\_2014](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-2632_2014)

FR: TAF B-2632/2014 du 15 décembre 2015

IT: TAF B-2632/2014 del 15 dicembre 2015

## **Regeste**

Revisionsaufsicht

## **Erwägungen**

### **E. 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]).

### **E. 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).

### **E. 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.

## **E. 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.

### **E. 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.

### **E. 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).

### **E. 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.

### **E. 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 amtierte 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 Entscheidfunktionen 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).

### **E. 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 beständen nur in den gesetzlich ausdrücklich erwähnten Fällen der Mitwirkung bei der Buchführung bzw. der Erbringung anderer Dienstleistungen sowie bei der Rotation des leitenden Revisors.

### **E. 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], BBI 2004 3999 f.). Obwohl das Gesetz die Anforderungen an die Unabhängigkeit nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesellschaften differenzieren will (vgl. Botschaft Änd. OR, BBI 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 Entscheidungsfunktionen bei einem Prüfungskunden übernehmen. Dazu gehörten namentlich die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat sowie die Übernahme von Managementfunktionen (operative und/oder strategische Entscheidungsfunktionen). Gleichfalls sei insbesondere eine enge Beziehung des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion 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).

### **E. 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.

### **E. 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.

### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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 Revisionspflicht 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.).

#### **E. 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.

#### **E. 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.

#### **E. 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).

#### **E. 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 Übergangs- 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.

#### **E. 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 vorliegenden 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.).

## **E. 6**

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

## **E. 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.

## **E. 7.2**

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

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