

BVGer B-3409/2016 vom 26. März 2018

Bundesverwaltungsgericht, 2018-03-26, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-3409_2016

FR: TAF B-3409/2016 du 26 mars 2018

IT: TAF B-3409/2016 del 26 marzo 2018

Regeste

Revisionsaufsicht

Erwägungen

E. 1.1

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

E. 1.2

Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Diese ist frist- und formgerecht eingereicht worden, und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist demzufolge einzutreten.

E. 2.1

Der Beschwerdeführer macht in zweifacher Hinsicht Verletzungen des Legalitäts- und Verhältnismässigkeitsprinzips geltend: Die Vorinstanz sei einerseits unzuständig, zumal sie für Revisoren und Revisionsexperten i.S.v. Art. 4 f. RAG im Gegensatz zu staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen i.S.v. Art. 7 ff. RAG lediglich Zulassungsbehörde, nicht aber Aufsichtsbehörde sei; die Vorinstanz würde sich zivil- und strafgerichtliche Zuständigkeiten anmassen; es bestehe kein öffentliches Interesse, und die Überwachung sei im Vergleich zu Ärzten und Anwälten unverhältnismässig (s. E. 2.2 hiernach). Andererseits bestünden keine rechtlichen Grundlagen für eine "elektronische Denunziationsmöglichkeit" und die Verwertung der daraus erlangten Informationen; genügende öffentliche Interessen seien ebenso wenig auszumachen (s. E. 2.3 hiernach).

E. 2.2.1

Die Vorinstanz als Aufsichtsbehörde i.S.v. Art. 28 Abs. 1 RAG entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisoren (Art. 15 Abs. 1 lit. a RAG) und kann die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen, wenn ein zugelassener Revisor die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Sie erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 RAG; weiterführend zu den Zulassungsvoraussetzungen s. E. 3.2.1 hiernach; zur gegenständlichen Verhältnismässigkeit des befristeten Entzugs der Zulassung s. E. 4.3 hiernach). Der gesetzliche Auftrag der Vorinstanz beschränkt sich mithin keineswegs auf

die erstmalige Zulassung, sondern schliesst vielmehr den eventuellen revisionsaufsichtsrechtlichen Zulassungszug mit ein (vgl. Urteile des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.1 und 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.2; Urteile des BVer B-2626/2015 vom 19. Januar 2016 E. 1.5.4 und B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 2.3, mit Hinweisen). Das Vorbringen des Beschwerdeführers in der Beschwerde mit Bezug auf die gesetzliche Differenzierung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen und Revisoren respektive Revisionsexperten ist unbehilflich: Erstere unterstehen sowohl besonderen Zulassungsvoraussetzungen und Pflichten als auch periodischen eingehenden Überprüfungen (s. Art. 7 ff. und Art. 16 f. RAG), während die Aufsicht über Revisoren respektive Revisionsexperten nicht im selben Masse institutionalisiert ist. Dies vermag indes an der übereinstimmenden vorinstanzlichen Rechtsfolgekompetenz von Art. 17 Abs. 1 f. RAG bei Nichtmehrerfüllung der jeweiligen Vorgaben freilich nichts zu ändern. Entsprechendes gilt hinsichtlich der parlamentarischen Initiative 15.472 vom 19. Juni 2015, eingereicht von Nationalrätin Daniela Schneeberger: Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich eine sinngemässe Verletzung von Bundesrecht aufgrund überhöhter Unabhängigkeitserfordernisse geltend macht, ist auf die Ausführungen an anderer Stelle zu verweisen (s. E. 3.2.4 hiernach). Es ist entgegen dem Vorbringen des Beschwerdeführers ebenso wenig ersichtlich, inwiefern vorliegend die gescheiterte Änderung von Art. 2 lit. c RAG entsprechend dem Vorentwurf zur Änderung des Obligationenrechts (Handelsregisterrecht sowie Anpassungen im Aktien-, GmbH- und Genossenschaftsrecht) vom 19. Dezember 2012 bedeutsam wäre: Hiervon wären wiederum - gegenständlich nun in erster Linie an die zu revidierenden Unternehmen gerichtete - materiell-gesetzliche Vorgaben betroffen gewesen, nicht aber die vorinstanzliche Aufsichts- und Sanktionszuständigkeit.

E. 2.2.2

Diese revisionsaufsichtsrechtliche Zuständigkeit der Vorinstanz wird entgegen dem beschwerdeführerischen Vorbringen ebenso wenig durch allfällig parallele zivil- und strafgerichtliche Kompetenzen eingeschränkt (vgl. Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.4.2). Die rechtskräftige Feststellung einer zivil- oder strafrechtlichen Pflichtverletzung ist bereits nach dem klaren Gesetzeswortlaut keine Voraussetzung für die verwaltungsbehördliche Sanktionierung nach Art. 17 Abs. 1 RAG. Die Vorinstanz würde denn ihrem gesetzlichen Auftrag (s. E. 2.2.1 hiervor) auch nicht entsprechen, wenn sie lediglich einzelfallweise im Anschluss an bestandeskräftige gerichtliche Verpflichtungen oder Verurteilungen revisionsaufsichtsrechtliche Schritte einleiten könnte.

E. 2.2.3

Soweit der Beschwerdeführer das öffentliche Interesse an der vorinstanzlichen Aufsichtszuständigkeit verneint, erklärt er die bundesgesetzliche Kompetenzregelung als unmassgeblich und verkennt dabei die grundsätzliche Tragweite von Art. 190 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101): Behörden und Gerichte sind an Bundesgesetze gebunden und können ihnen demzufolge auch aus Interessenerwägungen nicht die Anwendung versagen. Ungeachtet dessen hätte im Übrigen das grundsätzliche Nichtvorliegen eines öffentlichen Interesses an einer ordentlichen Revision von KMU (s. Botschaft des Bundesrats zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969, 3991 f.) keineswegs zur Folge, dass es eines öffentlichen Interesses an der

Aufsicht über Revisoren ermangelt. Der revisionsaufsichtsrechtliche Auftrag der Vorinstanz ist vielmehr auch im vorliegenden Fall von einem öffentlichen Interesse gedeckt. Dieses besteht darin, die Neutralität und Objektivität der Revisoren und damit die Qualität und das Vertrauen in die erbrachten Revisionsdienstleistungen sicherzustellen (Art. 1 Abs. 1 f. RAG; vgl. Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.1, mit Verweisen; Botschaft, a.a.O., 3999 f.). Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung nach Art. 5 Abs. 2 BV würde denn grundsätzlich jedes öffentliche Interesse genügen (vgl. BGE 138 I 378 E. 8.2). Soweit die Rüge des Beschwerdeführers im Sinne einer angeblichen Unverhältnismässigkeit des befristeten Zulassungsentzugs aufgefasst werden kann, ist auf die Ausführungen an anderer Stelle zu verweisen (s. E. 4.3 hiernach; vgl. BGE 140 II 194 E. 5.8.2).

E. 2.2.4

Ebenso wenig wäre schliesslich dem Beschwerdeführer zu folgen, wenn er die vorinstanzliche Aufsichtskompetenz als "[u]nverhältnismässige Überwachung [...] im Vergleich zu [vergleichbaren Berufsständen wie] Anwälten oder Ärzten" bezeichnet. Denn ungeachtet der hier gleichfalls geltenden bundesgesetzlichen Massgeblichkeit (s. E. 2.2.3 hiervor) unterliegen die anwaltliche und selbständige ärztliche Tätigkeit einer Melde- respektive Bewilligungspflicht (Art. 6 Anwaltsgesetz vom 23. Juni 2000 [BGFA, SR 935.61]; Art. 34 Medizinalberufegesetz vom 23. Juni 2006 [MedBG, SR 811.11]) aufgrund von fachlichen und persönlichen Voraussetzungen (Art. 7 f. BGFA; Art. 37 MedBG) sowie Berufspflichten (Art. 12 BGFA; Art. 40 MedBG). Eine Verletzung der letzteren, zu welchen namentlich bei Anwälten ebenfalls die Unabhängigkeit zählt (Art. 12 lit. a BGFA), kann die zuständige Aufsichtsbehörde (Art. 14 BGFA; Art. 41 MedBG) mit bis zu einem dauernden Berufsausübungsverbot sowie zusätzlich einer Busse sanktionieren (Art. 17 Abs. 1 BGFA; Art. 43 Abs. 1 MedBG). Bei Zugrundelegung der in der Beschwerde geltend gemachten Vergleichbarkeitsprämisse bestünde insofern durchaus ein entsprechendes Aufsichts- und Sanktionsregime.

E. 2.3.1

Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung stellt die vorinstanzliche Aufsichtskompetenz (s. E. 2.2.1 hiervor) überdies eine ausreichende Grundlage für die Entgegennahme von Hinweisen durch Drittpersonen zu allfälligen Missständen oder Pflichtverletzungen von Revisoren, Revisionsexperten oder Revisionsunternehmen dar (vgl. Urteile des BGer 2C_167/2017 vom 17. März 2017 E. 2.1 und 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.2; Urteil des BVGer B-2626/2015 vom 19. Januar 2016 E. 1.5.4). Es sind keine gesetzlichen Bestimmungen ersichtlich, welche das Anzeigerecht mittels bzw. das Anbieten von elektronischen Anzeigeformularen durch die Vorinstanz beschränken würden (vgl. Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 2.3, mit Hinweisen).

E. 2.3.2

Nach dem Gesagten vermögen die Vorbringen des Beschwerdeführers zur Unverhältnismässigkeit des elektronischen Anzeigeformulars ebenso wenig zu verfangen: Es besteht ein genügendes öffentliches Interesse (vgl. E. 2.2.3 hiervor). Die Bedenken hinsichtlich der Anonymität der Anzeigeerstattung sind insofern stark zu relativieren, als der Übermittler gegebenenfalls wie bei jedem im Internet begangenen Delikt verfolgt werden kann. Es ist im Übrigen unzutreffend, dass die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht FINMA auf ihrer Website kein Anzeigeformular anbiete. Das von der Vorinstanz zur

Verfügung gestellte Anzeigeformular ist demzufolge zulässig.

E. 3.1

Sodann ist der befristete Entzug der beschwerdeführerischen Zulassung als Revisor wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit aufgrund von Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen strittig. Die Vorinstanz begründet diese Massnahme mit der Prüfung oder Unterzeichnung von insgesamt 33 Revisionsberichten durch den Beschwerdeführer als leitenden Revisor im Zeitraum von Anfang 2012 bis Anfang 2015, während Entscheidfunktionen ausübende Personen sowohl auf Seiten des geprüften Unternehmens als auch auf Seiten des Unternehmens A bzw. der X Holding tätig waren. Infolgedessen habe der Beschwerdeführer gegen Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 3 und Abs. 6 OR verstossen. Der Beschwerdeführer bringt hiergegen vor, Art. 728 OR sei gegenständlich überhaupt nicht anwendbar; auch habe er erstmals am 21. Mai 2013 Kenntnis von der X Holding sowie deren Beteiligung am Unternehmen A erhalten; er habe bei keiner einzigen Prüfung gegen die Unabhängigkeit verstossen. Nachfolgend sind mithin die für Revisoren geltenden materiellen Unabhängigkeitsbestimmungen festzustellen (s. E. 3.2 hiernach) sowie ist zu erwägen, inwieweit der Beschwerdeführer letztere verletzt hat (s. E. 3.3 hiernach).

E. 3.2.1

Eine natürliche Person wird als Revisor bzw. Revisorin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 5 Abs. 1 RAG). Nach Art. 4 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds ist nach ständiger bundesgerichtlicher Praxis namentlich die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften zu berücksichtigen: Das Unabhängigkeitserfordernis gilt - losgelöst davon, ob eine tatsächliche oder eine anscheinende Abhängigkeit besteht - als infrage gestellt, wenn revisionsrelevante Tatsachen und Umstände vorliegen, die so schwer wiegen, dass Dritte daraus schliessen müssen, die Integrität, die Objektivität bzw. die berufsubliche kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder des verantwortlichen Prüfers könnten gefährdet sein. Beurteilungsmassstab für den äusseren Anschein der fehlenden Unabhängigkeit ist die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl. Botschaft, a.a.O., 4018; Urteile des BGer 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2, 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.1 und 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.2, je mit Verweisen).

E. 3.2.2

Die Zulassung erfolgt unbefristet (Art. 3 Abs. 2 RAG), und die Zulassungsvoraussetzungen sind dauernd einzuhalten (vgl. Urteile des BGer 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2, 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.2 und 2C_163/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.3). Im Hinblick auf die gemäss Art. 727c OR von einem Revisor durchzuführende eingeschränkte Revision gilt dementsprechend, dass die Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden muss. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 729 Abs. 1 OR). Die zitierte

Regelung zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle entspricht insoweit wörtlich derjenigen von Art. 728 Abs. 1 OR betreffend die ordentliche, gemäss Art. 727b OR von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen respektive einem Revisionsexperten durchzuführende Revision. Hingegen enthält Art. 729 OR weder einen ausdrücklichen Katalog von beispielhaften Unvereinbarkeitstatbeständen i.S.v. Art. 728 Abs. 2 OR noch eine Normierung des persönlichen Geltungsbereichs entsprechend Art. 728 Abs. 3 und Abs. 5 f. OR. Einzig Art. 728 Abs. 4 OR wird durch die Regelung von Art. 729 Abs. 2 OR ausdrücklich modifiziert (vgl. Watter/Rampini, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 729 N 4 und N 7 ff.). Zudem untersteht der leitende Revisor bei der eingeschränkten Revision keiner Rotationspflicht i.S.v. Art. 730a Abs. 2 OR (vgl. Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.4.4).

E. 3.2.3

Mit Bezug auf Art. 728 Abs. 2 OR hat das Bundesgericht indes wiederholt festgehalten, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision nicht grundlegend anders als bei der ordentlichen Revision seien, und die entsprechenden Vorgaben auch bei der eingeschränkten Revision gültige Leitlinie bilden würden (vgl. Urteile des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.3, 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.1, 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2, 2C_709/2012 vom 20. Juni 2013 E. 4.3 und 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2 und E. 3.5.1). Das Bundesgericht hat insbesondere zu Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR erwogen, es sei der Ansicht nicht zu folgen, wonach bei einer eingeschränkten Revision generell Abstriche von den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle zu machen seien (vgl. Urteile des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.3 und 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.1). Dasselbe hat bei Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR zu gelten, welche u.a. die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft als mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle unvereinbar erklärt. Es handelt sich hierbei um einen der Sache nach absoluten Ausschlussgrund sowie eine Kodifizierung des breit anerkannten sowie in den gemeinsamen Bestimmungen zur ordentlichen und eingeschränkten Revision in Art. 731a Abs. 2 OR gleichfalls vorzufindenden Grundsatzes, wonach die Grenze zwischen Exekutiv- und Prüfungsorgan nicht verwischt werden darf (vgl. Eberle/Lengauer, in: Zürcher Kommentar, Revisionsstelle, 2016, Art. 728 N 104 und N 108 sowie Art. 729 N 50, je mit Hinweisen). Der Beschwerdeführer widersetzt sich der Verbindlichkeit von Art. 728 Abs. 2 OR in pauschaler Weise, bringt hingegen namentlich zu dessen vorliegend interessierenden Ziff. 1 argumentativ nichts vor, sondern gibt vielmehr die Botschaft (vgl. a.a.O., 4026) streckenweise ausdrücklich wieder. Ebendort wird nun aber die Einsitznahme im Verwaltungsrat gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR als im Rahmen der eingeschränkten Revision gleichfalls beispielhafter Unvereinbarkeitsgrund bezeichnet, zumal ein solches Verhalten den Anschein einer offensichtlichen Befangenheit entstehen lasse. Daran würde im Übrigen generell nichts ändern, wenn unbestimmte Rechtsbegriffe in Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR nach einem weniger strengen Massstab als bei der ordentlichen Revision auszulegen wären (in diesem Sinne Watter/Rampini, a.a.O., Art. 729 N 5): Die interessierende Begrifflichkeit "Mitgliedschaft im Verwaltungsrat" ist nämlich ohne Weiteres hinreichend bestimmt.

E. 3.2.4

Das Bundesverwaltungsgericht ist grundsätzlich an die in Kraft stehenden Bundesgesetze gebunden (s. E. 2.2.3 hiervor) und berücksichtigt die bundesgerichtliche Rechtsprechung.

Selbst wenn der parlamentarischen Initiative 15.472 vom 19. Juni 2015, eingereicht von Nationalrätin Daniela Schneeberger, für die Beurteilung hingegen normativer Charakter zukäme, könnte dies an der vorhergehenden Erwägung nichts ändern: Die Initiative bezweckt insbesondere eine Reform von Art. 729 OR dahingehend, dass ein - vom Beschwerdeführer teilweise zitierter - neuer Abs. 2 mit einem Katalog von "Vereinbarkeitsgründen" bei der eingeschränkten Revision eingefügt werden soll. Besagte Gründe würden zu einer Modifikation der Unabhängigkeitserfordernisse im Verhältnis zur ordentlichen Revision namentlich betreffend Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 bis Ziff. 5 OR führen, bezeichnenderweise hingegen nicht mit Bezug auf die Ziff. 1. Die Initiative hält denn auch im neu vorgeschlagenen Art. 729 Abs. 3 OR ausdrücklich fest: "Die übrigen Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der ordentlichen Revision bleiben vorbehalten." Damit liesse sich aus der Initiative nichts zugunsten des Beschwerdeführers ableiten. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, wonach der Initiativvorschlag wahrhaftig der heutigen Rechtslage bei der eingeschränkten Revision entspreche, ist insofern von vornherein unbehilflich - und des Weiteren ohnehin unzutreffend (s. E. 3.2.3 hiervor).

E. 3.2.5

Nach Art. 728 Abs. 3 OR gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit für alle an der Revision beteiligten Personen. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion. Nach Art. 728 Abs. 6 OR erfassen die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen. Es sind keine Gründe ersichtlich, weshalb der persönliche Geltungsbereich der Unvereinbarkeitstatbestände sich zumindest bei der vorliegenden Beurteilung der (eingeschränkten) Revisionstätigkeit nicht gleichfalls nach den zitierten gesetzlichen Regelungen richten sollte (vgl. Oertli/Hänni, in: Handkommentar zum Schweizer Privatrecht, 3. Aufl. 2016, Art. 729 N 2a, zu Art. 728 Abs. 3 bis Abs. 5 OR): Hinsichtlich Art. 728 Abs. 3 Satz 1 OR betrifft die vorliegend interessierende Konstellation jedenfalls keine "direct assistance" (Integration eines Mitarbeiters der internen Revision des Prüfkunden ins Revisionsteam der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle für Detailprüfungen), weshalb eine Anwendung dieser Unvereinbarkeitsregel "unter allen Umständen" bzw. auf "jegliche Mitarbeiter des Prüfkunden" (kritisch Urs Bertschinger, Einschränkungen bei der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, in: ST 2013, 317 ff., 318 sowie ders., Honorardruck und Unabhängigkeit der Revisionsstelle, in: AJP 2013, 16 ff., 29 Fn. 123) vorliegend nicht zur Diskussion steht. Vielmehr ist evident, dass die Unabhängigkeitserfordernisse zumindest auch und gerade den die eingeschränkte Revision leitenden Revisor als den für den Prüfungsauftrag verantwortlichen Mandatsleiter betreffen müssen (vgl. Art. 8 EXPERTsuisse-Richtlinie zur Unabhängigkeit 2007; Eberle/ Lengauer, a.a.O., Art. 728 N 216 und Art. 729 N 9, mit Hinweisen).

E. 3.2.6

Im Hinblick auf den Wertungsgehalt von Art. 728 Abs. 6 OR ist vorliegend nicht anders zu verfahren (vgl. Eberle/Lengauer, a.a.O., Art. 729 N 11). Die Unabhängigkeitserfordernisse sollen auch bei der eingeschränkten Revision nicht dadurch umgangen werden können, dass bei einer Verbindung von formell-rechtlich selbständigen Gesellschaften personelle Abhängigkeiten oder Anscheine der Abhängigkeit unbeachtlich würden. Dasselbe gilt für

die Regeln über die geeigneten organisatorischen und personellen Massnahmen in Art. 729 Abs. 2 OR (vgl. Bertschinger, in: ST 2013, 318; Eberle/Lengauer, a.a.O., Art. 729 N 78). Das Bundesverwaltungsgericht hat im Übrigen bereits festgehalten, dass die Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR über die Konzernklausel von Art. 728 Abs. 6 OR auch dann anwendbar sind, wenn die betreffenden Gesellschaften bloss eingeschränkt geprüft werden (vgl. Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.4.4).

E. 3.2.7

Der Beschwerdeführer vermag dagegen nichts vorzubringen, wenn er bloss geltend macht, die angebliche Nichtanwendbarkeit von Art. 728 Abs. 2 OR (s. die diesbezügliche Widerlegung in E. 3.2.3 hiervor) müsse bei der eingeschränkten Revision "umso mehr" für die Absätze 3 bis 6 gelten. Denn es ist grundsätzlich unerfindlich, wie eine Revisionsstelle unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden könnte sowie in ihrer Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt wäre, wenn dieselben Anforderungen nicht für ihren leitenden Prüfer gelten sollten respektive es zulässig wäre, die Grenzen zwischen Exekutivorgan und Revisionsstelle bei Gesellschaften unter einheitlicher Leitung bloss aufgrund von formellen Zuteilungen der fraglichen Personen zu verwischen. Nachfolgend ist zu prüfen, ob und inwieweit der Beschwerdeführer gegen die Unabhängigkeitserfordernisse nach Art. 729 Abs. 1 OR entsprechend den Wertungsmaßstäben von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 3 und Abs. 6 OR verstossen hat.

E. 3.3.1

Der vorinstanzliche Vorwurf an den Beschwerdeführer lautet nicht, dass er selbst Entscheidungsfunktionen sowohl auf Seite der geprüften Unternehmen als auch auf Seite des Unternehmens A als Revisionsstelle bzw. der X Holding innehatte. Der Vorwurf lautet vielmehr, dass der Beschwerdeführer in zahlreichen Fällen gegen die Unabhängigkeit verstossen habe, auch zumal er hätte wissen können und müssen, dass Verwaltungsratsmitglieder der X Holding Verwaltungsratsmandate, ein Stiftungsratsmandat oder die Funktion eines Liquidators bei den geprüften Unternehmen innehatten. Aus diesen Gründen hätte das Unternehmen A nicht als Revisionsstelle fungieren sowie insbesondere der Beschwerdeführer als leitender Revisor die fraglichen Unternehmen nicht prüfen dürfen. Der Beschwerdeführer bringt vor, er habe erst am 21. Mai 2013 von der X Holding erfahren; zuvor sei ihm die Holding-Struktur unbekannt gewesen, und trotz seiner sorgfältigen Abklärungen und Koordinierungen habe er sie auch nicht erkennen können. Eine Gesamtübersicht über allfällige Probleme mit Bezug auf die Unabhängigkeit habe er infolge der "busy season" nicht sogleich erlangen können, die Abklärungen hätten vielmehr eine gewisse Zeit in Anspruch genommen. So seien bereits 29 Revisionsberichte vor dem 21. Mai 2013 und folglich vor jeglicher Kenntnis der Holding-Struktur unterzeichnet worden, weshalb diesbezüglich von vornherein keine Verletzungen der Unabhängigkeit vorliegen könnten. Die Unterzeichnung des Revisionsberichts 2012 der C._____ AG am 7. Juni 2013 liege weiter vor dem Zeitpunkt von ungefähr Ende Juni 2013, zu welchem er sich erstmals den Überblick über die Konsequenzen der Information vom 21. Mai 2013 habe verschaffen können. Schliesslich lägen hinsichtlich der restlichen Revisionsberichte ebenso wenig Verletzungen der Unabhängigkeit vor, weil die Konfliktsituationen vor der Unterzeichnung bereinigt worden seien.

E. 3.3.2

Was der Beschwerdeführer hätte wissen müssen respektive abklären sollen, ist einerseits keine Feststellung von (inneren) Tatsachen, somit grundsätzlich nicht Tat-, sondern Rechtsfrage (vgl. BGE 137 IV 1 E. 4.2.3). Es betrifft andererseits nicht die gegenständliche Tatbestandserfüllung, sondern vielmehr die Ebene der Vorwerfbarkeit. Es wird mithin bedeutsam sein, wenn die Verhältnismässigkeit der von der Vorinstanz angeordneten Massnahme zu überprüfen ist (s. E. 4 hiernach). Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen: Die beschwerdeführerische Rüge der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts i.S.v. Art. 49 lit. b VwVG ist als sinngemässe Rüge der Verletzung von Bundesrecht nach Art. 49 lit. a VwVG entgegenzunehmen. Der exakte Zeitpunkt der tatsächlichen Kenntniserlangung wird weiter ohne Bedeutung für die nachfolgende bare Feststellung der aufsichtsrechtlichen Normverletzungen bleiben (s. E. 3.3.4 hiernach). Zuvor ist derweil noch der Einwand des Beschwerdeführers in der Replik zu prüfen, wonach die Vorinstanz den Begriff "Gruppe" in unzulässiger Weise mit dem Begriff "Holding-Struktur" gleichsetze, womit er auch sinngemäss eine einheitliche Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR bezogen auf das Unternehmen A und die X Holding bestreitet (s. E. 3.3.3 hiernach). Soweit der Beschwerdeführer im Übrigen geltend macht, aus dem Begriff "Gruppe" müsse nicht auf eine Holding-Struktur geschlossen werden, betrifft dies wiederum die Vorwerfbarkeit der Verletzungshandlungen.

E. 3.3.3

Eine einheitliche Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR liegt bei zwei formell getrennten Gesellschaften etwa vor, wenn die eine sämtliche Aktien der anderen hält (vgl. Urteil des BGer 2C_528/2016 vom 15. November 2016 E. 6.4.1 f.; Urteile des BVGer B-4117/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.2.1 und B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.4.1 f., mit Hinweisen). Die X Holding war seit [...] 2011 zu 100 Prozent am Unternehmen A beteiligt (s. Sachverhalt Bst. B hiervor), weshalb zumindest im Zeitraum von Anfang 2012 bis Anfang 2015 eine einheitliche Leitung bestand.

E. 3.3.4

Verletzungen von Unabhängigkeitserfordernissen bedürfen deren objektiven Erfüllung, im Grundsatz hingegen keines sorgfaltswidrigen Verhaltens (s. E. 3.3.2 hiervor). Dem Beschwerdeführer werden die unzulässige Prüfung von Revisionsunternehmen oder Unterzeichnung der Revisionsberichte als leitender Revisor in 33 Fällen zur Last gelegt. Es ist der Vorinstanz beizupflichten, dass der Beschwerdeführer in den nacherwähnten 24 Fällen Prüfungen oder Unterzeichnungen vorgenommen hat, obwohl Mitglieder des Verwaltungsrats der X Holding vor der Unterzeichnung des Revisionsberichts zumindest ein Verwaltungsrats- oder Stiftungsratsmandat bei der geprüften Gesellschaft innehatten. Davon betroffen waren bzw. sind die folgenden Gesellschaften: C. _____ AG: Jahresrechnungen 2011 und 2012; D. _____ AG: Jahresrechnungen 2011 und 2012; E. _____ AG: Jahresrechnung 2012; F. _____ AG: Jahresrechnungen 2012, 2013 und 2014; Stiftung G. _____: Jahresrechnung 2012; I. _____ AG: Jahresrechnung 2012; J. _____ AG: Jahresrechnungen 2011, 2012 und 2013; K. _____ AG: Jahresrechnungen 2011 und 2012; L. _____ AG: Jahresrechnungen 2011 und 2012; M. _____ AG: Jahresrechnung 2011; N. _____ AG: Jahresrechnung 2012; O. _____ AG: Jahresrechnung 2012; P. _____ AG: Jahresrechnungen 2011/2012, 2012/2013 und 2013/2014; Q. _____ AG: Jahresrechnung 2012. Hingegen wurde die Einsitznahme von

B. _____ (nachfolgend: Verwaltungsrat B) im Verwaltungsrat der X Holding erst am [...]. November 2012 dem Handelsregisteramt des Kantons Bern gemeldet und am [...]. November 2012 publiziert, weshalb in den nacherwähnten 9 Fällen die Prüfungen sowie Unterzeichnungen der Revisionsberichte zu einem Zeitpunkt stattfanden, als noch kein Mitglied des Verwaltungsrats der X Holding ein Verwaltungsratsmandat bei den geprüften Gesellschaften innehatte. Dies betraf die folgenden Gesellschaften: E. _____ AG: Jahresrechnung 2011; F. _____ AG: Jahresrechnung 2011; R. _____ AG: Jahresrechnungen 2010 und 2011; I. _____ AG: Jahresrechnung 2011; N. _____ AG: Jahresrechnung 2011; O. _____ AG: Jahresrechnung 2011; P. _____ AG: Jahresrechnung 2010/2011; Q. _____ AG: Jahresrechnung 2011. Die Vorinstanz hat sich hiermit nicht auseinandergesetzt. Der Beschwerdeführer bringt hierzu nichts vor. Es ist indes aus den Akten jedenfalls nicht ersichtlich, inwiefern der Verwaltungsrat B vor der Mandatsannahme bereits eine Entscheidungsfunktion in der X Holding oder in einer mit dem Unternehmen A unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaft ausgeübt hätte; es fehlen insbesondere weitere Anhaltspunkte dafür, dass die Unabhängigkeit im Zeitpunkt der Prüfungen und Unterzeichnungen dem Anschein nach hätte beeinträchtigt sein sollen. Notabene ist denn nicht die Holding-Struktur an sich bedenklich. Der anschliessende Verzicht auf die ohne Weiteres gebotene Einstellung der Revisionsstätigkeit für die fraglichen Gesellschaften vermag nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts in den 9 Fällen ebenso wenig eine "nachträgliche" Unzulässigkeit zu begründen. Mithin ist der Nachweis von Verletzungen der Unabhängigkeitserfordernisse in diesem Umfang misslungen. Soweit der Beschwerdeführer mit Bezug auf die Jahresrechnungen 2013 und 2014 der F. _____ AG, die Jahresrechnungen 2012/2013 und 2013/2014 des P. _____ AG sowie der Jahresrechnung 2012 der Q. _____ AG aber geltend macht, in ersteren Fällen sei der Verwaltungsrat B am 3. April 2014, in zweiteren Fällen am 6. Dezember 2013 aus dem Gremium ausgetreten - obwohl die Löschung erst am 11. Dezember 2014 publiziert wurde -, sowie in letzterem Falle habe sein Verwaltungsratsmandat spätestens am 18. Dezember 2012 geendet, zieht er daraus unbehilfliche Schlüsse: Denn es ist nebensächlich, dass die Unterzeichnungen der Revisionsberichte am 6. Juni 2014 und 8. Juni 2015, am 10. Februar 2014 und 30. Januar 2015 respektive am 26. April 2013 zu einem Zeitpunkt erfolgten, als der Verwaltungsrat B seine Mandate in den geprüften Gesellschaften tatsächlich nicht mehr innehatte. Massgeblich ist entsprechend den vorinstanzlichen Ausführungen vielmehr, dass die Unabhängigkeit als Zulassungsvoraussetzung dauernd einzuhalten ist sowie letztere in Frage gestellt wird, wenn ein Dritter erkennen kann, dass eine Person während des Revisionsjahres sowohl auf Seiten der geprüften Gesellschaft Entscheidungsfunktionen ausgeübt hat als auch (und darüber hinaus) beim Revisionsunternehmen respektive einer Gesellschaft, welche unter derselben einheitlichen Leitung steht (vgl. E. 3.2.1 f. hiervor). Daran ändert entgegen dem beschwerdeführerischen Vorbringen in der Replik auch der grammatikalische Wortlaut von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR nichts, schon zumal die Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR nicht abschliessend zu verstehen sind (s. E. 3.2.2 hiervor). Betreffend die Jahresrechnungen 2012 und 2013 der J. _____ AG, deren Revisionsberichte vom Beschwerdeführer als leitendem Revisor am 23. Dezember 2013 und 16. Dezember 2014 unterzeichnet wurden, gilt nichts Anderes: Die Rücktritte von V. _____ und W. _____ per 12. Dezember 2013 aus dem Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft erfolgten nämlich erst nach oder zum Ende des zweiten Revisionsjahres. Bei den übrigen 17 Fällen vermag der Beschwerdeführer ebenso wenig entgegenzuhalten, was die Verletzungen der

Unabhängigkeitserfordernisse entkräften möchte: Er beschränkt sich einzuwenden, dass die Revisionsberichte allesamt vor dem 21. Mai 2013 und mithin vor jeglicher Kenntnis der Holding-Struktur unterzeichnet worden seien respektive er anlässlich der Unterzeichnung des Revisionsberichts 2012 der C. _____ AG am 7. Juni 2013 noch keinen Überblick über die Konsequenzen erlangt haben könne, womit gänzlich die nachgerade zu erörternde Ebene der Vorwerfbarkeit betroffen ist (s. E. 4.2.3 f. hiernach). Demzufolge ist erstellt, dass der Beschwerdeführer in 24 Fällen gegen die Unabhängigkeitserfordernisse nach Art. 729 Abs. 1 OR entsprechend den Wertungsmassstäben von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 3 und Abs. 6 OR verstossen hat.

E. 4.1

Schliesslich ist zu erwägen, inwiefern der Beschwerdeführer bei den 24 Verstössen gegen die Unabhängigkeitserfordernisse Sorgfaltspflichten verletzt hat (s. E. 4.2 hiernach) und ob der vorinstanzliche Entzug der Zulassung für die Dauer von zwei Jahren infolgedessen eine verhältnismässige Massnahme darstellt (s. E. 4.3 hiernach).

E. 4.2.1

Insoweit der Beschwerdeführer anlässlich der jeweiligen Revisionsprüfungen hätte erkennen können und müssen, dass sein Arbeitgeber Unternehmen A mit der X Holding unter einheitlicher Leitung steht, hat er Sorgfaltspflichtverletzungen begangen. Zu Recht ist zwischen den Parteien nämlich im Grundsatz unbestritten, dass der Beschwerdeführer sich danach rechtzeitig der vorgängig erwogenen Unvereinbarkeiten (s. E. 3.3.4 hiervor) bewusst werden musste. Es ist nachfolgend ein objektivierter Sorgfaltsmassstab anzuwenden, demzufolge ein Abweichen des Beschwerdeführers vom Verhalten, wie es billigerweise von einer abstrakt vorgestellten, ordnungsgemäss handelnden Person in einer vergleichbaren Situation erwartet werden kann, als Sorgfaltspflichtverletzung zu qualifizieren ist (vgl. BGE 139 III 24 E. 3.2, betreffend die aktienrechtliche Organhaftung).

E. 4.2.2

Besagte Rechtzeitigkeit ist lediglich im Hinblick auf die Unterzeichnung des Revisionsberichts 2012 der C. _____ AG am 7. Juni 2013 umstritten. Das Bundesverwaltungsgericht legt den nachfolgenden Erwägungen das in der Beschwerde propagierte Stichdatum der tatsächlichen Kenntniserlangung vom 21. Mai 2013 zugrunde, gleichwohl insbesondere die eigenen Angaben des Beschwerdeführers in der E-Mail vom 11. Juni 2015 im vorinstanzlichen Verfahren darauf schliessen lassen könnten, dass er bereits im ersten Quartal 2013 von der X Holding sowie deren Beteiligung am Unternehmen A Kenntnis hatte. Dennoch kann dem Beschwerdeführer mit der Vorinstanz nicht gefolgt werden, wenn er die 18 Tage nach dem Stichdatum erfolgte Unterzeichnung des Revisionsberichts damit zu rechtfertigen sucht, er habe die Konsequenzen der Information zu diesem Zeitpunkt noch nicht überblicken können: Die Abgleichung von zwei Handelsregisterauszügen ist spätestens vor der Unterzeichnung definitiv zumutbar, und die Konsequenzen ergeben sich unmittelbar. In Bezug auf diesen Fall ist die Verletzung des Unabhängigkeitserfordernisses dem Beschwerdeführer mithin ohne Weiteres vorwerfbar, was er zumindest in der Replik auch nicht mehr kategorisch bestreitet. Entsprechendes gilt für die Jahresrechnungen 2013 und 2014 der F. _____ AG, die Jahresrechnungen 2012/2013 und 2013/2014 des P. _____ AG, die Jahresrechnung 2012 der Q. _____ AG sowie die Jahresrechnungen 2012 und 2013 der J. _____ AG: Der Beschwerdeführer wusste vor den jeweiligen Unterzeichnungen alsdann erwiesenermassen

um die Beziehungen seines Arbeitgebers zur X Holding und hätte daraus auch unbedingt die notwendigen Schlüsse ziehen müssen.

E. 4.2.3

Es verbleiben 16 Fälle, in welchen die Prüfungen sowie Unterzeichnungen der Revisionsberichte durch den Beschwerdeführer vor dem Stichdatum der tatsächlichen Kenntniserlangung am 21. Mai 2013 erfolgten. Der Beschwerdeführer bringt hierzu vor, im Vorgang zum Stellenantritt habe er sich zweimal mit seinem direkten Vorgänger beim Unternehmen A getroffen. Letzterer habe ihm mitgeteilt, dass er Mehrheitsaktionär des Unternehmens A sei; bestehende Zeichnungsberechtigungen anderer Personen seien per 31. Januar 2012 auf Grund von Unabhängigkeitsvorschriften gelöscht worden. Infolgedessen sowie aufgrund der nachfolgenden Tatsachen habe er vor Stellenantritt keinen Anlass zu irgendwelchen Zweifeln gehabt: Das Unternehmen A habe seinerzeit mit derselben Struktur die vorinstanzliche Zulassung erhalten, und sein Vorgänger als diplomierter Wirtschaftsprüfer habe das Mandat als Delegierter des Verwaltungsrats innegehabt. Zudem seien die fraglichen Gesellschaften ohne Veränderungen in deren Verwaltungsratsgremien bereits langjährig vom Unternehmen A revidiert worden. Im Übrigen sei ihm die Aktionärsstruktur des Unternehmens A unbekannt gewesen, und es habe auch nach seinem Stellenantritt keine Veranlassung oder rechtliche Verpflichtung bestanden, diese Strukturen weitergehend abzuklären. In seiner Stellungnahme per E-Mail vom 11. Juni 2015 im vorinstanzlichen Verfahren hatte der Beschwerdeführer weiter ausgeführt, dass ihm auf Nachfrage betreffend den am 31. Januar 2012 publizierten Austritt seines Vorgängers aus dem Verwaltungsrat des Unternehmens A mitgeteilt worden sei, in den vergangenen Monaten sei es zu dolosen Handlungen gekommen und aufgrund eines laufenden Verfahrens sowie einer Stillschweigevereinbarung könnten keine Auskünfte erteilt werden. Die Vorinstanz hingegen bringt vor, der Beschwerdeführer habe die Prüfung auf mögliche Unabhängigkeitsverletzungen nicht oder zu unsorgfältig und damit zu wenig aktiv vorgenommen. Es leuchte weiter nicht ein, dass dem Beschwerdeführer die Eigentümerverhältnisse aufgrund besagter Vereinbarung hätten verschwiegen werden müssen, wo jene doch explizit festhalte, dass die Umstände des Ausscheidens seines Vorgängers aus dem Unternehmen A unter den Mitarbeitenden thematisiert worden sei. Jedenfalls hätte er wissen müssen, dass die Unabhängigkeitserfordernisse auch auf Gesellschaften anwendbar seien, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen. Ausserdem dürfe nicht übersehen werden, dass die Zugehörigkeit des Unternehmens A zur X Holding und entsprechend die personellen Doppelfunktionen auch gestützt auf öffentlich verfügbare Informationen ersichtlich gewesen seien und dem Zulassungsträger hätten auffallen müssen. Das Unternehmen A und die X Holding hätten seit dem Jahr 2008 einen gemeinsamen Internetauftritt gehabt; die beiden Gesellschaften hätten im relevanten Zeitraum stets dieselben Sitze sowie Domiziladressen am Arbeitsort des Beschwerdeführers gehabt. Zum Nachweis des Ersteren legt die Vorinstanz Auszüge aus "The Internet Archive's Wayback Machine" der Webseiten [www.\[...\].net](#) sowie [www.\[...\].net](#) ins Recht, welche den jeweiligen Webseitenbestand am 31. Juni 2008, 2. März 2010, 24. Oktober 2011, 24. September 2013 sowie am 20. Oktober 2013 dokumentieren sollen.

E. 4.2.4

Es ist dem Beschwerdeführer im Ergebnis beizupflichten, dass die besagten Auszüge gegenständlich keinen genügenden Nachweis des tatsächlichen Webseitenbestands zu

erbringen vermögen, weshalb ihr grundsätzlicher Beweiswert auch offenbleiben kann. So fehlt es nämlich bereits an verlässlichen Hinweisen, dass die fraglichen Webseiten zwischen dem 24. Oktober 2011 und dem 24. September 2013 - und mithin im relevanten Zeitraum vom 3. Januar 2012 bis 21. Mai 2013 - inhaltlich unverändert geblieben sind. Der Beschwerdeführer wendet dies in der Replik zu Recht ein, wenn er auf die Lückenhaftigkeit des Archivs hinweist. Damit wird indes zugleich belanglos, ob er aufgrund der ebendortigen Hinweise auf eine "X Gruppe" eine einheitliche Leitung hätte erkennen sollen. Die fragliche Vereinbarung zwischen dem Vorgänger des Beschwerdeführers und der X Holding sowie dem Unternehmen A datiert weiter vom 21. Dezember 2011. Der Beschwerdeführer hat seine Stelle aber erst am 3. Januar 2012 angetreten. Die Vereinbarung besagt, dass der Vorgänger des Beschwerdeführers "Kenntnis davon [hat], dass die Umstände, welche zum Abschluss der vorliegenden Vereinbarung und zu seinem Ausscheiden aus de[m Unternehmen A] führten, unter den Mitarbeitenden de[s Unternehmens A] thematisiert wurden". Die Vereinbarung äussert sich hingegen nicht über die Kommunikation gegenüber neu eintretenden Mitarbeitern nach dem Datum ihrer Unterzeichnung. Im Übrigen hatten die Parteien für die Zukunft ausdrücklich absolutes Stillschweigen vereinbart, und es wäre ohnehin nicht angängig, dem Beschwerdeführer die Drittauslegung einer ihm unbekanntem Vereinbarung entgegenzuhalten. Gleichwohl befreit dies den Beschwerdeführer als den für die operative Tätigkeit zuständigen leitenden Revisor und Geschäftsführer des Unternehmens A nicht, die notwendigen Abklärungen im Hinblick auf die Gewährleistung der Unabhängigkeit vorzunehmen sowie bei Illiquidität der erforderlichen Informationen respektive begründeten Zweifeln auf die Prüfung zu verzichten und von der Unterzeichnung des Revisionsberichts Abstand zu nehmen. Zweifel auslösende Momente haben denn auch tatsächlich bestanden: So lautete die Firmenbezeichnung seines Arbeitgebers Unternehmen A bis Ende Februar 2014 X A AG. Jede Suche im Zentralen Firmenindex nach dem - notabene nicht-generischen - Firmenelement "X" hätte im fraglichen Zeitraum mithin unweigerlich die X Holding zu Tage gespült. Weiter bestehen identische Domiziladressen, und der Beschwerdeführer selbst legt in der Replik als Beweismittel eine Fotografie der Briefkastenbeschilderung ins Recht, auf welcher die X Holding verzeichnet ist. Es erscheint kaum glaubhaft, dass dies - wie auch der Konnex zur früheren Bezeichnung X A des Unternehmens A - dem Beschwerdeführer nicht aufgefallen sein soll. Jedenfalls wäre es von einer ordnungsgemäss handelnden Person in einer vergleichbaren Situation (s. E. 4.2.1 hiavor) entdeckt worden. Die Domiziladresse war regelmässiger Arbeitsort des Beschwerdeführers, und die Beschilderung hätte ihm in den ersten Wochen seiner Arbeitstätigkeit - zumindest aber rechtzeitig vor der Unterzeichnung der ersten Revisionsberichte - auffallen sollen. Daran ändert auch nichts, dass die X Holding auf der Hausfassadenbeschilderung wiederum nicht geführt war. Entgegen der beschwerdeführerischen Auffassung in der Replik ergeben sich aus der identifizierten konkreten Abklärungspflicht ebenso wenig generell unabsehbare Konsequenzen für die Revision. Des Weiteren kennt ein ordnungsgemäss handelnder leitender Revisor die gesetzlichen Unabhängigkeitserfordernisse. Demzufolge hat der Beschwerdeführer infolge der negativen Abweichung vom abstrakten Referenzmassstab sorgfaltswidrig gehandelt, weshalb ihm auch die verbleibenden 16 Fälle vorwerfbar sind.

E. 4.3.1

Der Beschwerdeführer rügt sinngemäss eine Verletzung von Art. 17 Abs. 1 RAG und verlangt die Aufhebung des von der Vorinstanz verhängten Entzugs der Zulassung für die Dauer von zwei Jahren; im Eventualstandpunkt beantragt der Beschwerdeführer die

Erteilung eines schriftlichen Verweises i.S.v. Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG.

E. 4.3.2

Art. 17 Abs. 1 RAG stellt eine spezialgesetzliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips dar. Der unbefristete Entzug der Zulassung bildet die ultima ratio; zu prüfen ist die Möglichkeit eines befristeten Entzugs, der Notwendigkeit einer vorgängigen Androhung respektive des Genügens eines schriftlichen Verweises (vgl. Urteile des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1 und 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1 f.; Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017, je mit Hinweisen; s. E. 2.2.1 hiervor). Die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften ist massgebliches Beurteilungskriterium hinsichtlich des unbescholtenen Leumunds, welcher wiederum eine dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung darstellt (s. E. 2.2.1 und E. 3.2.1 f. hiervor). Nach ständiger Rechtsprechung führt die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustandes insbesondere bei andauernden Widerhandlungen nicht zur unmittelbaren Wiederherstellung des unbescholtenen Leumunds; er muss vielmehr wieder aufgebaut werden (vgl. Urteile des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.2.4 und 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.3.2 f.). Ein Entzug der Zulassung erweist sich als im Grundsatz rechtmässig, sofern aufgrund der im Einzelfall festgestellten Verletzungen der Unabhängigkeitserfordernisse sowie Sorgfaltswidrigkeiten der Leumund dermassen bescholten ist, dass ein schriftlicher Verweis ungenügend erscheint. Diesfalls braucht ein Entzug ebenso wenig vorgängig angedroht zu werden (vgl. Urteile des BGer 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3 und 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.3) und stellt die geeignete Massnahme zur Erreichung des gesetzlichen Schutzzwecks (s. E. 2.2.3 hiervor) dar. Die Entzugsdauer muss alsdann konkret erforderlich und zumutbar sein (vgl. Urteile des BVGer B-7872/2015 vom 21. April 2016 E. 4 und B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6).

E. 4.3.3

Der Beschwerdeführer begründet seinen hilfsweisen Antrag auf Erteilung eines schriftlichen Verweises mit ihm eventualiter vorzuhaltenden "geringfügige[n] Verstösse[n] bei vereinzelt Revisionsberichten", welche als leicht einzustufen seien und keinen Entzug der Zulassung rechtfertigen vermöchten. Seinem Begehren ist nicht zu entsprechen: Wie die Vorinstanz in zutreffender Weise ausführt, hat der Beschwerdeführer in einem mehrjährigen Zeitraum mehrfach und wiederholt die Unabhängigkeitserfordernisse sowie insgesamt in qualifizierter Weise die Sorgfaltspflichten verletzt (s. E. 3.3 und E. 4.2 hiervor). Es genügt deshalb nicht, einen schriftlichen Verweis als von Gesetzes wegen mildestmögliche Massnahme zu erteilen (vgl. Urteile des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.1.4, B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5 und B-3736/2012 vom 7. Januar 2014 E. 8.6).

E. 4.3.4

Die Vorinstanz hat die von ihr festgestellten Verfehlungen des Beschwerdeführers in praxismässiger Anwendung des Bandbreitenmodells (vgl. Sanwald/Hubacher, Grundsätze zur Enforcement-Tätigkeit der Revisionsaufsichtsbehörde, Expert Focus 2017/6-7, 378 ff., 380 f.) als mittelschweren Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften eingestuft. Sie führt in zutreffender Weise aus, dass aufgrund der Schwere der Verfehlungen kein leichter Verstoss vorliegt sowie dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit derzeit gänzlich abgesprochen werden muss (s. E. 4.3.3 hiervor). Innerhalb der

Bandbreite der Entzugsdauer von einem bis zwei Jahren bei mittelschweren Verstössen sei negativ zu gewichten, dass die festgestellten Verfehlungen in zahlreicher Form den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen würden sowie sich von 2012 bis Anfang 2015 und damit bis in die jüngere Vergangenheit ereignet hätten. Ausserdem sei nachteilig zu gewichten, dass der Zulassungsträger auch dann weitergeprüft habe, als er bereits Kenntnis davon hatte, dass gewichtige Unabhängigkeitskonflikte vorliegen. Mithin sei der befristete Entzug für die Dauer von zwei Jahren erforderlich. Die vorinstanzliche Einstufung als mittelschwerer Verstoss sowie die herangezogenen Gewichtungskriterien erweisen sich als im Grundsatz zutreffend. Des Weiteren verfügt die Vorinstanz bei der Festlegung der Entzugsdauer innerhalb der im Einzelfall anzuwendenden Bandbreite über ein Ermessen (vgl. Urteile des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.1.4 und B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5). Das Bundesverwaltungsgericht achtet die praktische Erfahrung der Vorinstanz bei der vorliegenden Ermessensausübung auch insofern, als es nicht durch eine isolierte Rechtsprechung die Gleichbehandlung der Beaufsichtigten gefährden will. Hingegen ist zu bedenken, dass die Vorinstanz bei ihrer Beurteilung von Verletzungen der Unabhängigkeitserfordernisse in insgesamt 33 Fällen ausgegangen ist, während der Beschwerdeführer tatsächlich in 24 Fällen Verfehlungen begangen hat (s. E. 3.3.4 hiavor). Nun sind teilweise wiederholte Verfehlungen bei 14 Gesellschaften nicht substantiell anders zu bewerten als weitgehend wiederholte Verfehlungen bei 15 Gesellschaften, umso mehr als besonders nachteilig eben diejenigen Prüfungen und Unterzeichnungen der Revisionsberichte nach dem Stichdatum der tatsächlichen Kenntniserlangung vom 23. Mai 2013 zu bewerten sind, bei welchen der Beschwerdeführer um die Unabhängigkeitskonflikte wusste und sehenden Auges gegen die gesetzlichen Vorschriften versties. Der Vorinstanz ist weiter dahingehend zuzustimmen, dass der Beschwerdeführer sich im Beschwerdeverfahren über weite Strecken uneinsichtig zeigte, selbst klare Kompetenzen in Frage stellte (s. E. 2.2 hiavor) und damit den Eindruck erweckte, es könnte ihm an Unrechtbewusstsein fehlen. Mangelndes Unrechtbewusstsein kann eine Wiederholungsgefahr indizieren, mithin eine schwerere Massnahme erforderlich machen. Jedoch vermögen hierfür das gegenständliche Bestreiten der Zuständigkeit sowie der Tatbestandsmässigkeit erst im Beschwerdeverfahren allein nicht zu genügen. Das von der Vorinstanz in der Duplik zitierte Urteil des BVGer B-3736/2012 vom 7. Januar 2014 E. 8.4 hat denn auch festgehalten, dass der Anspruch auf rechtliches Gehör des Beschwerdeführers nicht zur Folge haben kann, dass im vorinstanzlichen Verfahren Anhaltspunkte ausser Acht gelassen werden müssen, welche auf eine ungenügende Motivation hindeuten, die in Frage stehenden beruflichen Sorgfaltspflichten inskünftig einzuhalten. Diesbezüglich ist festzuhalten, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer in ihrer Verfügung vom 28. April 2016 gerade zugutegehalten hat, er sowie das Unternehmen A und die X Holding hätten die unvereinbaren Strukturen zwar nicht umgehend, aber letztlich doch entflochten; der Beschwerdeführer habe insofern selber weitgehend zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands beigetragen. Auf eine Unbelehrbarkeit lässt sich hieraus ebenso wenig wie aus der Stellungnahme des Beschwerdeführers im vorinstanzlichen Verfahren per E-Mail vom 11. Juni 2015 schliessen. Soweit die Vorinstanz in der Vernehmlassung auf das Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5 verweist, ist darauf hinzuweisen, dass ebendortige Ausführungen den Fall betreffen, dass die dem Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren als erschwerendes Element angelastete fehlende Einsicht im Beschwerdeverfahren weiterhin bestanden hat (vgl. Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.1.4; Urteil des BGer 2C_1026/2015 vom 18.

Juli 2016 E. 2.3). Der Sachverhalt war insofern ein anderer, als er im hier interessierenden Zusammenhang ist. Im Ergebnis rechtfertigt es sich namentlich aufgrund der nunmehr 24 vorwerfbaren Fälle, die Dauer des Entzugs der Zulassung von zwei Jahren auf ein Jahr und sechs Monate zu reduzieren. Es stellt dies die unter den vorliegenden Umständen mildeste und absolut erforderliche Massnahme dar.

E. 4.3.5

Mit Bezug auf die Zumutbarkeit bzw. Verhältnismässigkeit im engeren Sinne des Entzugs der Zulassung für die Dauer von einem Jahr und sechs Monaten ist schliesslich zu erwägen, dass ein jeder Entzug gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden ist. Diese lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der befristete Entzug der Zulassung hat und soll auch eine individuelle Abschreckungswirkung entfalten. Zwar hat er Auswirkungen auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers als leitenden Revisor, aber es handelt sich mit Blick auf die Befristung um kein faktisches Berufsverbot, auch zumal er weiterhin andere Revisionsdienstleistungen anbieten darf (vgl. BGVE 2011/41 E. 3.3.3.2; Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.2.2). Das öffentliche Interesse an der Neutralität und Objektivität der Revisoren und damit der Qualität und dem Vertrauen in die erbrachten Revisionsdienstleistungen (s. E. 2.2.3 hiervor) ist vorliegend mithin höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung seiner Tätigkeit als Revisor. Der Entzug der Zulassung als Revisor für die Dauer von einem Jahr und sechs Monaten erweist sich demzufolge gleichfalls als zumutbar.

E. 5.1

Die Gerichtsgebühr richtet sich nach dem Umfang und der Schwierigkeit der Streitsache, der Art der Prozessführung und der finanziellen Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4bis VwVG; Art. 2 Abs. 1 des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Mit Blick auf den Verfahrensaufwand und Aktenumfang rechtfertigt es sich, die Gerichtsgebühr vorliegend auf Fr. 4'000.- festzulegen. Die Verfahrenskosten sind den Parteien nach Massgabe ihres Unterliegens aufzuerlegen (Art. 63 VwVG; Art. 1 ff. VGKE). Keine Verfahrenskosten werden Vorinstanzen auferlegt (Art. 63 Abs. 2 VwVG). Die Kürzung des Entzugs der Zulassung von zwei Jahren auf ein Jahr und sechs Monate hat namentlich nicht zur Folge, dass der Beschwerdeführer im Umfang eines Viertels obsiegt, zumal gegenständlich im Falle des Nichterfordernisses eines Entzugs jedenfalls ein schriftlicher Verweis entsprechend dem beschwerdeführerischen Eventualbegehren zu erteilen gewesen wäre. Es wäre dem Hauptbegehren um vollumfängliche Aufhebung der Verfügung vom 28. April 2016 mithin nicht vollständig entsprochen worden. Es rechtfertigt sich insofern, dem Beschwerdeführer vier Fünftel der Gerichtskosten aufzuerlegen. Sie sind dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 800.- ist dem Beschwerdeführer nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils auf ein von ihm zu bezeichnendes Konto zurückzuerstatten.

E. 5.2

Im vorinstanzlichen Verfahren wurde dem Beschwerdeführer für einen Zeitaufwand von insgesamt 11.5 Stunden bei einem Stundenansatz von Fr. 250.- eine Gebühr in der Höhe von Fr. 2'875.- auferlegt. Die Gebühr stützt sich auf eine ausreichende gesetzliche Grundlage (Art. 21 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 40 Abs. 1 RAV). Sie erscheint auch in

Anbetracht des Obsiegens des Beschwerdeführers zu einem Fünftel im vorliegenden Verfahren weiterhin als angemessen sowie im Einklang mit dem Kostendeckungs- und Äquivalenzprinzip, zumal erforderliche Abklärungen im Sinne der vorigen Erwägungen keinen tieferen Zeitaufwand bedeutet hätten.

E. 6

Für das Verfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht hat der Beschwerdeführer als teilweise obsiegende Partei Anspruch auf eine reduzierte Parteientschädigung (Art. 64 Abs. 1 VwVG i.V.m. Art. 7 Abs. 2 VGKE). Die Entschädigung wird der Körperschaft auferlegt, in deren Namen die Vorinstanz verfügt hat, soweit sie, wie vorliegend, nicht einer unterliegenden Gegenpartei auferlegt werden kann (Art. 64 Abs. 2 VwVG). Gemäss den vorstehenden Ausführungen unterliegt der Beschwerdeführer zu vier Fünfteln, weshalb die ihm zustehende Parteientschädigung im entsprechenden Umfang zu kürzen ist. Die Parteientschädigung umfasst die Kosten der Vertretung sowie allfällige weitere notwendige Auslagen der Partei (Art. 8 ff. VGKE). Das Anwaltshonorar wird nach dem notwendigen Zeitaufwand des Vertreters bemessen. Der Stundenansatz beträgt für Anwälte mindestens Fr. 200.- und höchstens Fr. 400.- (Art. 10 VGKE). Die Partei, die Anspruch auf Parteientschädigung erhebt, hat dem Gericht vor dem Entscheid eine detaillierte Kostennote einzureichen, wobei das Gericht die Parteientschädigung auf Basis der beigebrachten Kostennote festsetzt (Art. 14 VGKE). Der Beschwerdeführer hat vorliegend keine Kostennote eingereicht. Die ihm zuzuerkennende ungekürzte Entschädigung ist daher ermessensweise aufgrund der Akten und des gebotenen Aufwands auf Fr. 6'000.- festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 VGKE). Demnach ist dem Beschwerdeführer entsprechend seinem Obsiegen zu einem Fünftel eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 1 200.- zu Lasten der Eidgenossenschaft (Vorinstanz) zuzuerkennen. Die Vorinstanz hat ihm diesen Betrag nach Rechtskraft des vorliegenden Urteils auf ein von ihm zu bezeichnendes Konto zu überweisen. (Dispositiv folgt auf der nächsten Seite.)

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