

# **BVGer B-3972/2016 vom 5. Juni 2018**

Bundesverwaltungsgericht, 2018-06-05, DE

Quelle: [https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger\\_B-3972\\_2016](https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/bvger_B-3972_2016)

FR: TAF B-3972/2016 du 5 juin 2018

IT: TAF B-3972/2016 del 5 giugno 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 einerseits zur Beschwerde gegen den Entzug seiner persönlichen Zulassung als Revisionsexperte legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Das Einzelunternehmen besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit, ist somit nicht parteifähig (Art. 6 VwVG) und kann folglich nicht selbständig Beschwerde führen (vgl. Urteil des BVGer B-6714/2010 vom 13. März 2012 E. 1). Hingegen ist der Beschwerdeführer als Inhaber des Einzelunternehmens andererseits in eigenem Namen zur Beschwerde gegen dessen Zulassungsentzug legitimiert (vgl. Urteil des BVGer B-7872/2015 vom 21. April 2016 E. 1). Die Beschwerde 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 zweierlei Hinsicht Verletzungen des rechtlichen Gehörs geltend: Er rügt zum einen, dass gegen das Einzelunternehmen gar nie ein Verfahren eröffnet worden sei. Nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG dürfe ein befristeter Entzug der Zulassung indes zwingend nur dann verfügt werden, wenn er dem Zulassungsträger vorgängig angedroht werde und ihm das rechtliche Gehör gewährt werde (s. E. 2.2 hiernach). Er bringt zum anderen vor, dass seine Interessen, von der nicht-anonymisierten Version des eingegangenen Hinweisformulars Kenntnis nehmen zu können, höher zu gewichten seien "als die mit Sicherheit ,unedlen' Motive des Hinweisgebers" (s. E. 2.3 hiernach).

#### **E. 2.2.1**

Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG besagt, dass ein (befristeter oder unbefristeter) Zulassungsentzug vorher anzudrohen ist, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können. Es handelt sich hierbei um eine spezialgesetzliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips. Hingegen braucht ein

Zulassungsentzug nicht vorgängig angedroht zu werden, wenn der Leumund aufgrund der im Einzelfall festgestellten Verletzungen der Unabhängigkeitserfordernisse sowie Sorgfaltswidrigkeiten in einer Weise bescholten erscheint, dass eine Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands ihrerseits nicht zu seiner unmittelbaren Wiederherstellung führt, infolgedessen die Zulassungsvoraussetzungen also weiterhin nicht erfüllt sind (weiterf. zu den Zulassungsvoraussetzungen s. E. 3.2.1 f. hiernach). Sofern ein schriftlicher Verweis zur Ahndung des Fehlverhaltens ungenügend erscheint - wie es vorliegend der vorinstanzlichen Auffassung entspricht -, ist der Verzicht auf die vorgängige Androhung des Zulassungsentzugs mithin rechtmässig (vgl. Urteile des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.2.4, 2C\_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3, 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.3.2 f. und 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.3). Ob dies zutrifft, bleibt zu klären (s. E. 4.3 hiernach). Nach dem Gesagten ist derweil unzutreffend, dass die vorgängige Androhung diesfalls zwingend gewesen wäre.

#### **E. 2.2.2.1**

Insoweit der Beschwerdeführer weiter einwendet, das Schreiben der Vorinstanz vom 21. Oktober 2015 betreffend die Eröffnung eines Verfahrens sei lediglich an den Beschwerdeführer persönlich gerichtet gewesen, und es sei nur der Entzug der mit der Verfügung vom [...] 2009 erteilten Zulassung angedroht worden, sind seine diesbezüglichen formellen Bedenken durchaus plausibel. Tatsächlich wäre es wünschenswert gewesen, dass die Vorinstanz alle vom Verfahren betroffenen Zulassungen ausdrücklich benannt hätte. Immerhin waren bei der Referenzangabe unter "Unser Zeichen" zwei sechsstelligen Nummern angeführt, wobei die erstere der Registernummer des Beschwerdeführers entspricht, die zweite nicht hingegen derjenigen des Einzelunternehmens. Dieser "Hinweis" vermöchte für sich genommen freilich ungenügend zu indizieren, dass beide Zulassungen betroffen sind. Bei der Frage, ob der Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren seine Mitwirkungsrechte auch betreffend die Zulassung des Einzelunternehmens genügend wahrnehmen konnte bzw. hätte wahrnehmen können, sind aber noch weitere Überlegungen massgebend: Der verfassungsmässige Anspruch auf rechtliches Gehör sowie sein gegenständlich namentlich interessierender Kerngehalt des Anspruchs auf vorgängige Anhörung (Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 [BV, SR 101]; Art. 29 und Art. 30 Abs. 1 VwVG) sind wohl im Grundsatz formeller Natur. Ihre konkrete Tragweite kann derweil bloss einzelfallweise nach der vorliegenden Situation sowie anhand der berührten Interessen bestimmt werden (vgl. BGE 123 I 63 E. 2d; Urteil des BGer 2C\_111/2007 vom 8. Juni 2007 E. 2.2.1). Der Anspruch auf vorgängige Anhörung bezieht sich des Weiteren einerseits primär auf die Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts. Ein ausnahmsweises Anhörungsrecht zu Rechtsfragen besteht lediglich in Fällen von "überraschender Rechtsanwendung" (vgl. Waldmann/Bickel, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, Art. 30 Rz. 20 ff., mit Verweisen). Andererseits liegt sein Zweck darin, den Betroffenen die wirksame Geltendmachung ihres Standpunkts zu ermöglichen (vgl. Urteile des BVerfG A-7011/2016 vom 19. Januar 2017 E. 3.1 und A-3436/2015 vom 30. Dezember 2015 E. 4.1.1 f., je mit Hinweisen).

#### **E. 2.2.2.2**

Der Beschwerdeführer bringt in der Replik vor, der nach vorinstanzlicher Auffassung "gewissermassen automatisch" zu erfolgende Zulassungsentzug des Einzelunternehmens sei "keineswegs zwingend und wird bestritten[, d]enn das Einzelunternehmen könnte ja

natürliche Personen mit einer Zulassung als Revisor oder Revisionsexperte anstellen oder beiziehen [...] und damit auch die Einhaltung der Quoren [von Art. 6 Abs. 1 RAG] sicherstellen". Dies betrifft keine Tat- bzw. Sach(verhalts)-, sondern eine Rechtsfrage. Es braucht vorliegend jedoch nicht abschliessend geklärt zu werden, ob überhaupt ein diesbezüglicher Anspruch des Beschwerdeführers auf ausnahmsweise Anhörung bestanden hätte: Das Bundesverwaltungsgericht wird seine Einwendungen mit voller Kognition und ohne selbstaufgelegte Zurückhaltung überprüfen (s. E. 3.3 hiernach). Eine allfällige Gehörsverletzung könnte infolgedessen geheilt werden (vgl. BGE 137 I 195 E. 2.3.3, BGE 132 V 387 E. 5.1 und BGE 127 V 431 E. 3d/aa, je mit Hinweisen). Ebenso ist im Übrigen hinsichtlich seines Teilnahmeanspruchs an der eigentlichen Sachverhaltserstellung zu verfahren. Der im Beschwerdeverfahren anwaltlich vertretene Beschwerdeführer hätte weitere, gegebenenfalls zu berücksichtigende Elemente wie seine rechtlichen Einwendungen vor dem Bundesverwaltungsgericht nach Treu und Glauben noch vorbringen können und müssen. Soweit dies nicht geschehen ist, kann mit Fug angenommen werden, dass der Sachverhalt auch mit Bezug auf die zum Zulassungsentzug des Einzelunternehmens führenden Umstände rechtsgenügend erstellt ist. Überdies darf nicht unbeachtet bleiben, dass letztere Umstände von der Kommunikation zwischen dem Beschwerdeführer und der Vorinstanz zumindest in materieller Hinsicht durchwegs erfasst waren: Bereits das Schreiben vom 2. März 2015 ging an die Adresse des Einzelunternehmens und betraf die "Tätigkeit als Revisionsstelle". Die anschliessende Antwort des Beschwerdeführers lässt erkennen, dass er ebenso wenig klar zwischen seiner Person und dem Einzelunternehmen trennt (s. Sachverhaltsbst. C hiervor). Unterschiedlos verfuhr er im Nachgang zu der mit dem Schreiben vom 21. Oktober 2015 angezeigten Verfahrenseröffnung (s. Sachverhaltsbst. E hiervor). Spätestens mit der vorinstanzlichen E-Mail vom 26. Januar 2016 betreffend die vorbehaltliche Zulassungsverlängerung des Einzelunternehmens wurde offenbar, dass die Vorinstanz die beiden Zulassungen konnex zu behandeln gedenkte (s. Sachverhaltsbst. F hiervor). Der Beschwerdeführer hätte die Implikationen umso mehr erkennen müssen, als er selbst Inhaber eines Rechtsanwaltpatents ist. Es hätte genügend Zeit bestanden, um tatsächliche und rechtliche Einwendungen bis zum Verfügungsdatum des 24. Mai 2016 vorzubringen. Mithin hätte der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren die Möglichkeit gehabt, seinen Standpunkt wirksam geltend zu machen. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung dürften die Anforderungen an die Gehörsverletzung schliesslich geringer gehalten werden, wenn eine Partei anwaltlich vertreten ist (vgl. BGE 140 I 50 E. 4.4), was wohl ebenso für den Beschwerdeführer selbst gelten müsste. Es sprechen insofern gute Gründe dafür, dass seine diesbezüglichen Einwendungen im Beschwerdeverfahren überhaupt nicht unter dem Gesichtspunkt der Heilung einer Gehörsverletzung zu behandeln wären.

### **E. 2.3.1**

Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör folgt weiter das Recht der Parteien, Einsicht in die Akten eines hängigen Verfahrens zu nehmen (Art. 26 ff. VwVG). Gemäss Art. 26 Abs. 1 Bst. b VwVG darf der Beschwerdeführer alle als Beweismittel dienenden Aktenstücke einsehen. Das Akteneinsichtsrecht bezieht sich grundsätzlich auf sämtliche verfahrensbezogenen Akten. Nicht erforderlich ist, dass die Akten den Entscheid in der Sache tatsächlich beeinflussen können. Die Einsicht in die Akten, die für ein bestimmtes Verfahren erstellt oder beigezogen wurden, kann demnach nicht mit der Begründung verweigert werden, die betreffenden Dokumente seien für den Verfahrensausgang belanglos; vielmehr muss es dem Betroffenen selber überlassen sein, die Relevanz der

Akten zu beurteilen (vgl. Urteil des BGer 1C\_512/2015 vom 16. März 2016 E. 3.3, mit Verweis auf BGE 132 V 387 E. 3.2 und BGE 125 II 473 E. 4a; Waldmann/Oeschger, in: Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], a.a.O., Art. 26 Rz. 60). Vom allgemeinen Einsichtsrecht ausgenommen bleiben - nebst rein internen Akten, die ausschliesslich für die behördliche Meinungsbildung bestimmt sind und denen kein Beweischarakter zukommt - freilich jene Akten, bezüglich derer ein überwiegendes Geheimhaltungsinteresse vorliegt (Art. 27 VwVG; vgl. statt vieler BGE 129 I 249 E. 3; Zwischenentscheid des BVer B-2675/2012 vom 5. Dezember 2012 E. 3.1; Waldmann/Oeschger, a.a.O., Art. 27 Rz. 30, je mit Hinweisen).

### **E. 2.3.2**

Nach der zitierten Rechtsprechung ist demnach für die Einschränkung des Akteneinsichtsrechts nicht massgebend, ob die Identität des Hinweisgebers für die revisionsaufsichtsrechtliche Beurteilung des ans Licht beförderten Verhaltens des Beschwerdeführers in irgendeiner Form entscheidungswesentlich, -erheblich oder -relevant ist; die mögliche Entscheideignung genügt. Hingegen können namentlich das Persönlichkeitsschutzinteresse als privates Geheimhaltungsinteresse sowie ferner das öffentliche Interesse an der Geheimhaltung von Informationsquellen das Akteneinsichtsrecht beschränken (Art. 27 Abs. 1 Bst. a und b VwVG; vgl. Waldmann/Oeschger, a.a.O., Art. 27 Rz. 23 und 28 ff.). Die Behörde hat anlässlich einer Interessenabwägung in Anwendung ihres pflichtgemässen Ermessens die Einsichtsinteressen mit den gegenüberstehenden privaten und öffentlichen Geheimhaltungsinteressen abzuwägen; hierbei ist das Verhältnismässigkeitsprinzip massgebend (vgl. Urteil des BGer 1C\_493/2010 vom 28. Februar 2011 E. 2.1). Vorliegend hat die Vorinstanz im Anschluss an das Akteneinsichtsgesuch das Interesse des Hinweisgebers an der Geheimhaltung seiner Identität abgeklärt. Sie ist zum Schluss gekommen, dass das Geheimhaltungsinteresse im Hinblick auf dieses Personendatum das Einsichtsinteresse des Beschwerdeführers überwiegt. Tatsächlich erweist sich die Nichtbekanntgabe der Identität des Hinweisgebers im vorliegenden Fall als geeignetes und erforderliches Mittel, um das überwiegende Interesse des Hinweisgebers an der Geheimhaltung seiner Identität zu gewährleisten (zur Verhältnismässigkeit der über die Identität des Hinweisgebers hinausgehenden Schwärzungen s. sogleich Ziff. 2.3.3 hiernach). Mit der Vorinstanz ist denn auch dafürzuhalten, dass die persönlichen Motive des Hinweisgebers grundsätzlich unbeachtlich bleiben müssen, zumal die objektive Glaubhaftigkeit seiner Behauptung sich letztlich daran misst, ob und wie weit sie tatsächlich zutrifft. Aus der Identität des Hinweisgebers lassen sich vorliegend für den Beschwerdeführer keine belastbaren Argumente für die weitere Beurteilung und Rechtfertigung des ihm zur Last gelegten Verhaltens ableiten. Unter diesen Umständen kann offenbleiben, ob darüber hinaus öffentliche Interessen an der Geheimhaltung von Informationsquellen das Akteneinsichtsrecht des Beschwerdeführers weiter beschränkt hätten.

### **E. 2.3.3**

Der anwaltlich vertretene Beschwerdeführer beantragt Einsicht in eine nicht-anonymisierte Version des Hinweisformulars bzw. die Bekanntgabe der Identität des Hinweisgebers; er begehrt indes keine Offenlegung der übrigen geschwärzten Passagen des Beweisdokuments, welche sich gemäss der Vorinstanz auf "einen Sachverhalt bezieh[en], welcher den Beschwerdeführer nicht direkt betrifft und im vorliegenden Verfahren

entsprechend unberücksichtigt blieb". Es kann unter diesen Umständen offen bleiben, ob die über die Identität des Hinweisgebers hinausgehenden Schwärzungen - soweit sie keine überwiegenden Drittinteressen betreffen, was die Vorinstanz im Übrigen nicht geltend macht - aufgrund der zitierten Rechtsprechung statthaft waren.

### **E. 3.1**

Materiell strittig sind die befristeten Zulassungsentzüge aufgrund der Verstösse gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen sowie der teilweisen Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Eintragung des Einzelunternehmens im Handels- respektive Revisorenregister. Die Vorinstanz erkennt im dem Beschwerdeführer zur Last gelegten Verhalten (vgl. Sachverhaltsbst. G hiervor) wiederholte Verstösse gegen Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR sowie Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. a RAG und Art. 8 Abs. 1 der Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisorinnen und Revisoren (RAV; SR 221.302.3). Der Beschwerdeführer macht hingegen geltend, die Vorinstanz verfüge über keine Befugnis, den Leumund eines Zulassungsträgers zu überprüfen. Er habe des Weiteren davon ausgehen dürfen, dass sein Verhalten sowohl in Bezug auf die Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen als auch auf die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung korrekt war. Der "automatische" Zulassungsentzug des Einzelunternehmens sei im Übrigen alleweil unzulässig. Nachfolgend sind mithin die anwendbaren rechtlichen Vorgaben zu bestimmen sowie ist zu erwägen, inwieweit die Einwendungen des Beschwerdeführers verfangen bzw. er Pflichtverletzungen begangen hat (s. E. 3.2 hiernach); alsdann ist zu erwägen, ob der Zulassungsentzug des Einzelunternehmens (unter Vorbehalt seiner Verhältnismässigkeit) in rechtmässiger Weise erfolgt ist (s. E. 3.3 hiernach).

#### **E. 3.2.1**

Eine natürliche Person wird als Revisionsexperte bzw. Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG). Nach Art. 4 Abs. 1 RAV 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 der Anschein einer 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 berufübliche 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 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, 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 einer natürlichen Person als Revisionsexperte bzw. Revisionsexpertin erfolgt unbefristet, Revisionsunternehmen werden für eine Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG), und die Zulassungsvoraussetzungen sind jeweils 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). Für die gemäss Art. 727b OR von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bzw. einem Revisionsexperten durchzuführende ordentliche 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. 728 Abs. 1 OR). Art. 728 Abs. 2 OR enthält einen ausdrücklichen Katalog von beispielhaften Unvereinbarkeitstatbeständen. Nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR ist mit der Unabhängigkeit insbesondere eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär nicht vereinbar. Weiter ist hinsichtlich der geltenden Anforderungen ohne Belang (mit Ausnahme der ausdrücklichen Modifikation von Art. 728 Abs. 4 OR durch Art. 729 Abs. 2 OR, vgl. Watter/Rampini, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 729 N 4 und N 7 ff.), wenn der Revisionsexperte ein Unternehmen - wie vorliegend - bloss eingeschränkt prüft: Das Bundesgericht hat wiederholt festgehalten, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision nicht grundlegend anders als bei der ordentlichen Revision sind, und die entsprechenden Vorgaben auch bei der eingeschränkten Revision gültige Leitlinie bilden (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, dass der Ansicht nicht zu folgen sei, wonach bei einer eingeschränkten Revision generell Abstriche von den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle zulässig wären (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 und 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.1).

### **E. 3.2.3**

Der Beschwerdeführer bestreitet die vorinstanzliche Überprüfungsbefugnis hinsichtlich der Leumundsunbescholtenheit nach Erteilung einer Zulassung. Dies ist unbehilflich. Die Vorinstanz als Aufsichtsbehörde i.S.v. Art. 28 Abs. 1 RAG entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexperten (Art. 15 Abs. 1 lit. b RAG) und kann die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen, wenn ein zugelassener Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG). Der gesetzliche Auftrag der Vorinstanz beschränkt sich mithin keineswegs auf die (erstmalige) Zulassung, sondern schliesst vielmehr den eventuellen revisionsaufsichtsrechtlichen Zulassungsentzug 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 BVGer B-2626/2015 vom 19. Januar 2016 E. 1.5.4 und B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 2.3, je mit Hinweisen).

### **E. 3.2.4.1**

Gemäss den vom Beschwerdeführer mit Schreiben vom 28. April 2015 und 4. Juni 2015 eingereichten Revisionsberichten der S. \_\_\_\_\_ Stiftung war derselbe leitender Revisor der Jahresrechnungen 2008 bis 2013, und sein Einzelunternehmen hat entsprechend der Angabe im Handelsregister (jedenfalls ab dem Tagesregistereintrag vom [...] 2010) als

Revisionsstelle fungiert (s. Sachverhaltsbst. B und C hiervor). Nach vorinstanzlicher Auffassung ergibt sich die (für einen durchschnittlichen Betrachter anscheinmässige) enge Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer als leitendem Prüfer und B. \_\_\_\_\_ als Präsident des Stiftungsrates der S. \_\_\_\_\_ Stiftung mit Einzelunterschrift aus deren langjährigen geschäftlichen Zusammenarbeit; ausserdem nehme die T. \_\_\_\_\_ AG für die S. \_\_\_\_\_ Stiftung zahlreiche administrative Aufgaben wahr, sowie das Einzelunternehmen und die T. \_\_\_\_\_ AG verfügten über dieselbe Domiziladresse (vgl. Sachverhaltsbst. B hiervor). Infolgedessen habe der Beschwerdeführer gegen Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR verstossen.

#### **E. 3.2.4.2**

Der Beschwerdeführer macht eine effektive Unabhängigkeit geltend und unterstellt der Vorinstanz in seiner Beschwerde eine unverständliche, "überspitzt formalistische Auslegung des ‚Anscheinskonzept[ts]‘". Eine innere Unabhängigkeit ("independence in fact") ist nach dem Gesagten indes ungenügend; vielmehr muss ein Abschlussprüfer gleichfalls über eine "independence in appearance" verfügen (s. E. 3.2.1 hiervor; vgl. BVGE 2011/41 E. 2.5.3; Watter/Rampini, a.a.O., Art. 728 N 12). Weiter ist die vorinstanzliche Auslegung der gesetzlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit vorliegend zutreffend: Wohl stellt die "enge Beziehung" im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR einen auslegungsbedürftigen Begriff dar, welcher indes durch vorzitierte Judikatur und Lehre hinlänglich geklärt ist. Tatsächlich zwingt sich denn bei einem durchschnittlichen Betrachter der Eindruck einer engen Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und B. \_\_\_\_\_ notwendigerweise auf: Der Beschwerdeführer bemerkt wohl zu Recht, dass besagter Eindruck sich nicht aus seinen Angaben im persönlichen Zulassungsverfahren vom [...] 2009 herleiten liesse, wonach er seit dem [...] 1977 - notabene ausdrücklich bis mindestens am [...] 2009 - von B. \_\_\_\_\_ beaufsichtigt worden sei, weil das Gesuch einem unbeteiligten Dritten nicht zur Verfügung stehen konnte. Den argumentativen Widerspruch vermag er indes nicht aufzulösen, wenn er zu seiner Entlastung den Zusammenarbeitsvertrag zwischen ihm und der T. \_\_\_\_\_ AG vom [...] 2012 ins Recht legt. Die (intertemporalen) Bindungswirkungen der vereinbarten rückwirkenden Geltung ab dem [...] 2008 können insofern ebenso offenbleiben wie die Verbindlichkeit der beabsichtigten Aufhebung des bisherigen "Aktienkauf- und Zusammenarbeitsvertrag zwischen der [T. \_\_\_\_\_ AG] und ihren damaligen Aktionären ([B. \_\_\_\_\_] und [C. \_\_\_\_\_]) einerseits und [dem Beschwerdeführer] andererseits vom [...] 1991", zumal der eingereichte Vertrag von C. \_\_\_\_\_ nicht unterzeichnet wurde: Weder der Vertrag vom [...] 1991 noch der Vertrag vom [...] 2012 standen einem unbeteiligten Dritten zur Verfügung. Sie sind anscheinirrelevant. Mit der Vorinstanz ergibt sich der Eindruck einer engen Beziehung aber bereits hinlänglich aus der Tatsache, dass B. \_\_\_\_\_ als Präsident des Stiftungsrates der S. \_\_\_\_\_ Stiftung amtierte und zugleich Mitglied des Verwaltungsrates der T. \_\_\_\_\_ AG war, der Beschwerdeführer eine Direktorenstellung der letzteren innehatte, sowie sein Einzelunternehmen an selbiger Adresse domiziliert war. Sämtliche Informationen ergeben sich aus dem Handelsregister und sind demzufolge für jeden interessierten Dritten einsehbar.

#### **E. 3.2.4.3**

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Replik vor, er habe eventualiter lediglich fahrlässig und in entschuldbarer Weise gehandelt; seine Verstösse wären "keinesfalls [...] vorsätzlich begangene Pflichtverletzung[en], sondern [...] in irrtümlicher, aber auf[grund] der

angeführten Umstände entschuldbarer Weise erfolgt". Nun ist aber eine Vorwerfbarkeit kein tatbestandsmässiges Erfordernis für die gegenständliche bare Feststellung von Zuwiderhandlungen gegen aufsichtsrechtliche Pflichten. Das Revisionsaufsichtsrecht bedient sich zur Gewährleistung der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen eines objektiven Konzepts: Es verpflichtet die Zulassungsträger, den äusseren Anschein der fehlenden Unabhängigkeit zu gewährleisten (s. E. 3.2.1 hiervor, mit Hinweisen). Inwieweit der Beschwerdeführer sein Verhalten subjektiv als zulässig einschätzt, vermag den erzeugten Anschein ebenso wenig zu beeinflussen wie seine Berufung auf einen Verbotsirrtum hilflos bleiben muss. Hingegen wird die Gradualität der Sorgfaltswidrigkeit, wie sie dem Beschwerdeführer vorliegend anzulasten ist, bedeutsam werden, wenn die Verhältnismässigkeit der vorinstanzlich angeordneten Massnahme zu überprüfen ist (s. E. 4 hiernach).

#### **E. 3.2.5.1**

Der Beschwerdeführer räumt ein, bezüglich der Jahresrechnung 2008 der S. \_\_\_\_\_ Stiftung Revisionsdienstleistungen erbracht zu haben, ohne dass sein Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen war. Die Eintragung erfolgte am [...] 2009 (s. Sachverhaltsbst. A), insofern mit Bezug auf die übrigen Revisionsberichte ein Handelsregistereintrag vorlag. Der Beschwerdeführer bringt weiter vor, bei der separaten Eintragungspflicht des Einzelunternehmens im Revisorenregister habe es sich bis zur Revision von Art. 8 Abs. 1 RAV, welche am 1. Dezember 2012 in Kraft getreten war, um eine bloss vorinstanzliche Praxis gehandelt. Diese sei ihm bis Januar 2011 unbekannt gewesen. Soweit es sich angeblich bereits davor um geltendes Recht gehandelt habe, sei die Klarstellung in der Verordnung dringend geboten gewesen. Der Grund für die Anpassung habe nur sein können, dass offenbar auch andere Betroffene als der Beschwerdeführer die unklaren gesetzlichen Bestimmungen nicht richtig interpretiert hätten. Dies zeige auch die damalige Reaktion der Vorinstanz selbst, welche zur nachträglichen Eintragung Ende Januar 2011 umstandslos Hand geboten habe. Im Übrigen äussert der anwaltliche Vertreter des Beschwerdeführers die persönliche Auffassung, dass die Eintragung seines Mandanten im Anwaltsregister des Kantons Zürich eine fehlende Eintragung im Revisorenregister kompensieren würde.

#### **E. 3.2.5.2**

Vorab zum Einwand der "Kompensation" durch einen Eintrag im Anwaltsregister: Tatsächlich erfordern beide (Kern-)Tätigkeiten jeweils Registereinträge (Art. 3 Abs. 1 RAG; Art. 6 Abs. 1 des Anwaltsgesetzes vom 23. Juni 2000 [BGFA, SR. 935.61]). Hingegen unterstehen sie - entsprechend ihrer Andersartigkeit - sowohl unterschiedlichen Eintragungsvoraussetzungen (Art. 4 und 6 RAG; Art. 7 f. BGFA) als auch Aufsichtsbehörden (Art. 15 Abs. 1 RAG; Art. 6 Abs. 2 BGFA i.V.m. § 21 des Zürcher Anwaltsgesetzes vom 17. November 2003 [LS ZH 215.1]). Es ist unerfindlich, weshalb die Anwaltszulassung bzw. die Beaufsichtigung im zugehörigen Monopolbereich zur Tätigkeit als Revisionsunternehmen berechtigen sollten, zumal damit weder den formellen noch den materiellen Anforderungen des Revisionsaufsichtsrechts Genüge getan würde.

#### **E. 3.2.5.3**

Art. 3 Abs. 1 RAG lautet: "Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne von Artikel 2 Buchstabe a erbringen, bedürfen einer Zulassung." Art. 2 Bst. b RAG definiert Revisionsunternehmen als: "im Handelsregister

eingetragene Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen[.]" Art. 8 Abs. 1 RAV in seiner bis am 30. November 2012 geltenden Fassung lautete: "Natürliche Personen dürfen nur dann selbstständig Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sind." Gemäss ihrer Marginalie regelt(e) die Verordnungsbestimmung die Notwendigkeit der handelsregisterrechtlichen Zulassung eines Einzelunternehmens, damit sein Inhaber selbständig Revisionsdienstleistungen erbringen darf. Soweit Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAV in der revidierten Fassung unter derselben Marginalie nun eine ausdrückliche Zulassungspflicht sowohl der natürlichen Person als auch des Einzelunternehmens durch die Revisionsaufsichtsbehörde statuiert, verdeutlicht er nach vorinstanzlicher Auffassung - und inhaltlich über die Marginalie hinausgehend - bloss die bereits zuvor bestehende gesetzliche Regelung von Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. b RAG. Deshalb sei darin keine Änderung der Rechtslage zu erkennen. Die Vorinstanz verweist denn auch auf den Erläuternden Bericht zum Inkrafttreten des Rechnungslegungsrechts und Erlass der neuen Verordnung über die anerkannten Standards zur Rechnungslegung (VASR) und zur Teilrevision der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV) vom 16. August 2012 (Erläuternder Bericht), 2. Teil, Ziff. 2.4, wonach die Änderung lediglich redaktioneller Natur gewesen sei. Es findet sich gleichfalls ein bereits Ende 2007 publizierter Fachartikel des ehemaligen Verwaltungsratspräsidenten der Vorinstanz sowie des die gegenständliche Verfügung mitunterzeichneten Leiters Recht und Internationales, wonach "[d]er Einzelunternehmer, der allein, d.h. ohne angestellte Revisoren oder Revisionsexperten Dienstleistungen erbringt, [...] sich sowohl als Unternehmen wie als individueller Prüfer einzutragen [hat]" (Walter/Sanwald, Die Aufsicht über die Revisionsstellen - Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?, SZW 2007, 450 ff., 455). Daraus ergibt sich ohne Weiteres, dass die materielle Rechtslage nach Auffassung der Vorinstanz sowie vorgeblich des Verordnungsgebers unverändert geblieben ist. Hingegen ist infolgedessen noch ungeklärt, ob die separate Eintragungspflicht - wie der Beschwerdeführer sinngemäss in Abrede stellt - hinlänglich normiert war. Das Bestimmtheitsgebot rechtlicher Normen bildet einen Teilgehalt des Legalitätsprinzips im Sinne von Art. 5 Abs. 1 BV. Es ist nicht in absoluter Weise zu verstehen, zumal der Gesetzgeber generell nicht darauf verzichten kann, allgemeine und mehr oder minder vage Begriffe zu verwenden, deren Auslegung und Anwendung der Praxis überlassen werden müssen. Der Grad der erforderlichen Bestimmtheit lässt sich also nicht abstrakt festlegen, sondern hängt unter anderem von der Vielfalt der zu ordnenden Sachverhalte, von der Komplexität und der Vorhersehbarkeit der im Einzelfall erforderlichen Entscheidungen, von den Normadressaten, von der Schwere des Eingriffs in die Verfassungsrechte sowie von der erst bei der Konkretisierung im Einzelfall möglichen sachgerechten Entscheidung ab (vgl. BGE 139 II 243 E. 10 und 136 I 87 E. 3.1, mit Hinweisen). Dessenungeachtet dürfen die wesentlichen Wertungen nicht von der rechtsanwendenden Behörde selber ausgehen (vgl. BGE 143 II 162 E. 3.2.1, mit Hinweisen). Vorliegend hatte die formell-gesetzliche Regelung von Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. b RAG durch den damaligen Art. 8 Abs. 1 RAV weder aufgrund des letzteren Inhalts noch seiner Marginalie eine Konkretisierung erfahren. Demnach müsste die Gesetzesnorm selbst hinlänglich bestimmt bzw. bestimmbar gewesen sein. Soweit ersichtlich erfolgte bislang auch keine Normkonkretisierung durch die Judikatur, wobei insbesondere das Bundesgericht in Urteil 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 2.2, notabene keine Pflicht zur separaten Eintragung feststellt, wenn es anlässlich der Eintretensprüfung bemerkt, dass "[d]as Einzelunternehmen des Beschwerdeführers [...]"

demnach nur als Revisionsexperte zugelassen werden [kann], wenn er als dessen Inhaber selber über die entsprechende Zulassung verfügt". Die vereinzelte, der Vorinstanz nahestehende Lehrmeinung von Walter/Sanwald lässt keinen diesbezüglichen akademischen Konsens erkennen (zur grundsätzlichen Möglichkeit der klärenden Normdeutung durch Judikatur und Lehre s. E. 3.2.4.2 hiervor). Auch Urs Bertschinger gibt in: Watter/Bertschinger (Hrsg.), Basler Kommentar, Revisionsrecht, 2011, Art. 3 N 16, augenscheinlich lediglich die vorinstanzliche Praxis wieder; diese Publikation erfolgte ausserdem zeitlich nach der Zulassung des Einzelunternehmens. Der vorzitierte Erläuternde Bericht vermöchte jedenfalls keine rückwirkende Pflicht zu begründen. Die Vorinstanz hat im Übrigen ebenso wenig schlüssig dargelegt, dass sie ihre Praxis den natürlichen Zulassungsträgern und -bewerbern ausdrücklich kommuniziert hätte. Schliesslich ist unersichtlich - und die diesbezüglichen Ausführungen der Vorinstanz sind wohl auch nicht dahingehend zu verstehen -, dass durch die sonderrechtliche Anwendbarkeit des Handelsrechts für kaufmännisch-unternehmerische Tätigkeiten auch auf Einzelunternehmer eine revisionsaufsichtsrechtliche Pflicht begründet würde. Im Lichte der vorangehenden Ausführungen vermögen nun aber Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 2 Bst. b RAG den anwendbaren Erfordernissen an die Normbestimmtheit insoweit nicht zu genügen, als die vorliegende verspätete Veranlassung der separaten Eintragung seines Einzelunternehmens dem Beschwerdeführer als ein sanktionswürdiger Verstoss gegen revisionsaufsichtsrechtliche Pflichten auszulegen wäre: Aus dem blossen Gesetzeswortlaut ergibt sich der Regelungsgehalt von Art. 8 Abs. 1 lit. b RAV in der revidierten Fassung, nämlich die unbedingte Notwendigkeit einer separaten Eintragung trotz der lediglich ansatzweisen Verselbständigung des Einzelunternehmens im schweizerischen Recht, in einer zumindest für eine Sanktionierung ohne vorgängige nachweisliche Aufforderung zur Praxisentsprechung unzureichenden Weise. Entgegen der handelsregisterrechtlichen Eintragung als Einzelunternehmen, deren Wesen und Funktionen bekannt sind (vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, Schweizerisches Gesellschaftsrecht, 11. Auflage 2012, § 6 Rz. 8 ff.), wird nämlich die Ratio einer "doppelten" Zulassung bzw. der Registrierung im Revisorenregister - im Gegensatz etwa zu den Erfordernissen bei der selbständigen Anwaltstätigkeit - leichthin kaum ersichtlich. Die alleinige formell-gesetzliche Normierung war vorliegend in Verbindung mit Art. 17 Abs. 1 RAG als unmittelbare Sanktionsgrundlage denn auch insofern unzulänglich, als der zu regelnde Sachverhalt eindeutig gewesen wäre, keine komplexen oder unvorhersehbaren Entscheidungen ersichtlich waren, welche zur Gewährleistung einer einzelfallweisen Sachgerechtigkeit eine offene Normierung erforderlich gemacht hätten, sowie eine separate Eintragungspflicht ferner die Wirtschaftsfreiheit tangiert. Dass eine hinreichend bestimmte Normierung möglich gewesen wäre, belegt im Übrigen bereits die Legiferierung von Art. 8 Abs. 1 lit. b RAV. Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als begründet.

#### **E. 3.2.6.1**

Der Beschwerdeführer macht weiter geltend, er habe nach Treu und Glauben davon ausgehen können, dass mit der "nachträglichen" Erteilung der Zulassung an das Einzelunternehmen vom [...] 2011 seine vorherigen "Versehen" (betreffend die unterbliebenen Eintragungen im Handels- und Revisorenregister) von der Vorinstanz als reine Ordnungswidrigkeit eingestuft und nicht sanktioniert würden. Darüber hinaus hätte er auf das Rezertifizierungsverfahren für sein Einzelunternehmen verzichtet, anlässlich welchem dessen Zulassung als Revisionsexperte am [...] 2016 für weitere fünf Jahre verlängert wurde, zumal die Vorinstanz zu diesem Zeitpunkt die Sachverhaltsabklärungen

sicherlich bereits abgeschlossen und die am 27. Oktober 2015 angedrohten Sanktionen beschlossen hätte. Es sei ihm erst am Tag vor der Zulassungsverlängerung mitgeteilt worden, dass deren Erteilung unter Vorbehalt des Ausgangs des laufenden Verfahrens bezüglich seiner Zulassung als natürliche Person stehe (s. Sachverhaltsbst. F hiervor). Der Beschwerdeführer rügt damit einerseits sinngemäss den mit den Grundsätzen von Treu und Glauben sowie insbesondere des Vertrauensschutzes (Art. 5 Abs. 3 und Art. 9 BV) unvereinbaren Widerruf seiner Zulassung, welche trotz im Zulassungszeitpunkt bereits bestehender Mängel erteilt wurde (ursprüngliche Fehlerhaftigkeit; s. E. 3.2.6.2 hiernach). Er stützt sich andererseits auf das Verbot widersprüchlichen Verhaltens als gleicherweisem Ausfluss der ebenzitierten Verfassungsnormen (s. E. 3.2.6.3 hiernach).

#### **E. 3.2.6.2**

Mit Bezug auf die unterbliebenen Eintragungen interessiert nur mehr der fehlende Handelsregistereintrag anlässlich der Jahresrechnungsrevision 2008 der S. \_\_\_\_\_ Stiftung. Der Grundsatz des Vertrauensschutzes bei ursprünglicher Fehlerhaftigkeit einer Verfügung über dauernde Rechtsverhältnisse kann deren Unwiderrufbarkeit insbesondere begründen, wenn der Verfügung eingehende Ermittlungs- und Einspracheverfahren vorangegangen sind (vgl. Haefelin/Müller/Uhlmann, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1250 f., mit Hinweisen). Hingegen werden diese Voraussetzungen durch den gesetzlichen Zulassungskatalog von Art. 6 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 9 RAV nicht erfüllt. Soweit der Beschwerdeführer ein begründendes Vertrauen aus der Tatsache herzuleiten sucht, dass der Vorinstanz das Unterbleiben der fraglichen Handelsregistereintragung bei der Zulassungserteilung am [...] 2011 bekannt gewesen sein musste, ist im Übrigen das Nachfolgende festzuhalten: Der angefochtene Zulassungsentzug stützt sich vielmehr massgeblich auf die Verstösse gegen die Unabhängigkeitserfordernisse, welche der Vorinstanz im Erteilungszeitpunkt unbekannt waren oder sich gar erst später ereignet haben.

#### **E. 3.2.6.3**

Das Verbot widersprüchlichen Verhaltens untersagt Behörden insbesondere, sich zu früherem Verhalten, welches schutzwürdiges Vertrauen begründet hat, in Widerspruch zu setzen, indem sie ohne sachlichen Grund den einmal eingenommenen Standpunkt wechseln (vgl. BGE 143 V 66 E. 4.3; Urteil des BGer 1C\_153/2015 vom 24. April 2015 E. 4; Urteile des BVGer A-226/2016 vom 9. Dezember 2016 E. 6.2 und B-1264/2010 vom 18. November 2010 E. 4.1, je mit Hinweisen). Nun vermögen aber die Zulassungserteilung nach Art. 6 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 9 RAV bzw. die hier interessierende Zulassungsverlängerung - wie soeben dargelegt (s. E. 3.2.6.2 hiervor) - insofern kein schutzwürdiges Vertrauen in einen fortwährenden Bestand zu begründen, als ihnen kein eingehendes Ermittlungsverfahren vorhergeht sowie namentlich nach den gesetzlichen Vorgaben keine akzessorische Prüfung der persönlichen Gewähr des Einzelunternehmers zu erfolgen hat. Es sind auch keine tatsächlichen Gesichtspunkte erkennbar, wonach die Vorinstanz anlässlich des Verfahrens ihre Auffassung in irgendeiner Form geändert hätte. In der antragsgemässen Rezertifizierung des Einzelunternehmens ist mithin kein widersprüchliches Verhalten zu ersehen, und dies selbst wenn die Vorinstanz auf einen Vorbehaltshinweis gänzlich verzichtet hätte oder ihn - wie vorliegend - erst am Tag vor der Verlängerung anbringt. Soweit der Beschwerdeführer mit seiner Rüge geltend macht, der "automatische" Zulassungsentzug seines Einzelunternehmens infolge des Entzugs seiner persönlichen Zulassung sei unzulässig, betrifft dies die nachfolgenden Erwägungen (s. E.

3.3 hiernach).

### **E. 3.2.7**

Als Zwischenergebnis ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer durch die Erbringung von Revisionsdienstleistungen anlässlich der Jahresrechnungen 2008 bis 2013 der S. \_\_\_\_\_ Stiftung sechsmalig gegen die Unabhängigkeitserfordernisse von Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR verstossen hat. Darüber hinaus hat der Beschwerdeführer mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen anlässlich der Jahresrechnung 2008 der S. \_\_\_\_\_ Stiftung ohne die erforderliche Handelsregistereintragung seines Einzelunternehmens einmalig gegen die zeitlich anwendbaren Fassungen von Art. 8 Abs. 1 RAV verstossen.

### **E. 3.3.1**

Die Vorinstanz kann eine Zulassung entziehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen von Art. 4 bis Art. 6 oder Art. 9a RAG nicht mehr erfüllt werden (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG). Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG besagt, dass ein Revisionsunternehmen als Revisionsexperte zugelassen wird, wenn die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügt. Nach bundesgerichtlich bestätigter Rechtsprechung kann ein Einzelunternehmen deshalb nur als Revisionsexperte zugelassen werden, wenn dessen Inhaber selber über die entsprechende Zulassung verfügt (vgl. Urteil des BGer 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 2.2; Urteil des BVer B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 2.1; s.a. Botschaft, a.a.O., 4064 f.).

### **E. 3.3.2**

Die Vorinstanz macht geltend, sie verfüge über kein Ermessen, wenn es darum gehe, dem Einzelunternehmen die Zulassung infolge des Zulassungsentzugs seines Inhabers zu entziehen; der Zulassungsentzug habe gewissermassen automatisch zu erfolgen, zumal dem Erfordernis von Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG nicht mehr entsprochen werde. Der Beschwerdeführer hält entgegen, dass das Einzelunternehmen "natürliche Personen mit einer Zulassung als Revisor oder Revisionsexperten anstellen oder beiziehen [...] und damit auch die Einhaltung der Quoren sicherstellen [könnte]" (s. schon E. 2.2.2.2 hiervor). Er macht mithin sinngemäss eine Verletzung von Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG geltend, wonach der Entzug der Zulassung vorher anzudrohen ist, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (s. E. 2.2.1 hiervor).

### **E. 3.3.3**

Es ist zutreffend, dass sich ein Einzelunternehmer der Hilfe von Stellvertretern bedienen und insbesondere von den gesetzlich normierten Handlungsvollmachten Gebrauch machen kann (vgl. Meier-Hayoz/Forstmoser, a.a.O., § 26 Rz. 15). Hingegen ist das Einzelunternehmen kein von seinem Inhaber getrenntes Rechtssubjekt, sondern ein Vermögensbestandteil desselben; dementsprechend muss seine Firma namentlich den Inhabernamen führen und darf kein Gesellschaftsverhältnis andeuten (Art. 945 OR; vgl. Martina Altenpohl, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl. 2016, Art. 945 N 1 ff.). Würde einem Einzelunternehmen ermöglicht, trotz fehlender Zulassung seines Inhabers mittels Beizug von Zulassungsträgern die Quoren von Art. 6 Abs. 1 RAG zu erfüllen sowie unter derselben, im Revisorenregister eingetragen belassenen Firma zulassungspflichtige Revisionsdienstleistungen anzubieten, entstünde bei unbeteiligten Dritten der unzutreffende Eindruck, dass der im Firmennamen fingierende

Inhaber weiterhin Zulassungsträger ist. Aus Gründen des Publikumsschutzes erweist es sich mithin als zweckmässig, Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG dahingehend auszulegen, dass bei Einzelunternehmen der (in ihrer Firma zu führende) Inhaber zwingend fortwährend über eine persönliche Zulassung verfügen muss, andernfalls das Einzelunternehmen ebenso auszutragen ist. Im Sinne der unter E. 3.3.1 hiervoor zitierten Rechtsprechung, wonach die Einzelunternehmenszulassung eine Inhaberezulassung bedingt, muss also spiegelbildlich bei Entzug der letzteren gleichsam die erstere dahinfallen. Der Entzug der einzelunternehmerischen Zulassung durch die Vorinstanz ohne vorgängige Androhung erweist sich demnach als rechtmässig.

#### **E. 4.1**

Schliesslich ist zu erwägen, ob die Zulassungsentzüge für die Dauer von jeweils zwei Jahren aufgrund der Verstösse des Beschwerdeführers gegen die Unabhängigkeitserfordernisse und das Eintragungserfordernis im Handelsregister verhältnismässige Massnahmen darstellen. Der Beschwerdeführer begehrt die Aufhebung; im Eventualstandpunkt beantragt er, es sei ihm persönlich ein schriftlicher Verweis i.S.v. Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG zu erteilen.

#### **E. 4.2**

Nach Art. 17 Abs. 1 RAG bildet der unbefristete Zulassungsentzug ultima ratio; zu prüfen sind die Möglichkeit eines befristeten Entzugs, die Notwendigkeit einer vorgängigen Androhung respektive das Genügen 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. sowie Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017, je mit Hinweisen). Die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften ist massgebliches Beurteilungskriterium hinsichtlich des unbescholtenen Leumunds, welcher wiederum dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung darstellt (s. E. 2.2.1 und E. 3.2.1 f. hiervoor). Ein Entzug der Zulassung erweist sich als im Grundsatz rechtmässig, sofern aufgrund der im Einzelfall festgestellten Widerhandlungen der Leumund dermassen bescholten ist, dass ein schriftlicher Verweis ungenügend erscheint. 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**

Der Beschwerdeführer begründet seinen hilfsweisen Antrag auf Erteilung eines schriftlichen Verweises mit als "sehr leicht zu qualifizieren[den Verstössen], was unter Einbezug der [ihn] massgebend entlastenden persönlichen Umstände und Massnahmen [...] höchstens einen Verweis als verhältnismässige Sanktion erscheinen lässt". Seinem Begehren kann nicht entsprochen werden. Der Beschwerdeführer hat über einen mehrjährigen Zeitraum sechsmalig gegen die Unabhängigkeitserfordernisse und einmalig gegen die Pflicht zur Eintragung im Handelsregister verstossen (s. E. 3.2 hiervoor). Es ist unerfindlich, weshalb seine Verstösse in subjektiver Hinsicht entschuldbar noch in objektiver Hinsicht nicht vorwerfbar sein sollten: Der Beschwerdeführer als Träger des Rechtsanwaltpatents hätte sich der gesetzlichen Unabhängigkeits- und Eintragungsvorschriften bewusst sein sollen sowie sie befolgen können und müssen. Die Handelsregisterlöschung seines Revisionsmandats bei der S. \_\_\_\_\_ Stiftung erfolgte erst mit Publikationsdatum vom [...] 2015 und damit nach der vorinstanzlichen Einladung zur Stellungnahme vom 2. März 2015 (s. Sachverhaltsbst. C hiervoor). Für den äusseren

Anschein ist - wie die Vorinstanz zu Recht bemerkt - irrelevant, dass die interne Demission vorgeblich bereits zu einem früheren Zeitpunkt erfolgte. Ausserordentliche Umstände sind keine ersichtlich. Dergestalt vermag die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands den unbescholtenen Leumund nicht unmittelbar wiederherzustellen, und ein schriftlicher Verweis als von Gesetzes wegen mildest mögliche Massnahme erweist sich als ungenügend (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). Der Verzicht der Vorinstanz auf eine vorgängige Androhung der Zulassungsentzüge war damit gleichsam rechtmässig (vgl. E. 2.2.1 hiervor).

#### **E. 4.4.1**

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 ihrer Verfügung vom 24. Mai 2016 in zutreffender Weise aus, dass aufgrund der Schwere der Verfehlungen kein leichter Verstoss vorliegt und dem Beschwerdeführer die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit derzeit gänzlich abgesprochen werden muss (s. E. 4.3 hiervor). Innerhalb der Bandbreite der Entzugsdauer von einem bis zwei Jahren bei mittelschweren Verstössen sei negativ zu gewichten, dass die festgestellten Verfehlungen des Zulassungsträgers den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen würden und sich von 2008 bis 2014 bis in die jüngere Vergangenheit ereignet hätten. Der Zulassungsträger widerspreche Angaben, welche er 2009 für seine Zulassung gemacht habe, so dass die neueren Angaben als Schutzbehauptungen erscheinen würden. Es sei auch zu berücksichtigen, dass sich der Zulassungsträger in Bezug auf seine persönliche Unabhängigkeit zum Stiftungsrat der geprüften S. \_\_\_\_\_ Stiftung weiterhin keines Fehlverhaltens bewusst sei. Vielmehr müsse ernsthaft bezweifelt werden, dass er Sinn und Zweck der Unabhängigkeitsbestimmungen und des Anscheinskonzepts genügend verstanden habe. Es komme vorliegend hinzu, dass die Jahresrechnungen 2008 und 2009 der S. \_\_\_\_\_ Stiftung durch den Zulassungsträger auf selbständiger Basis ohne Zulassung eines im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmens revidiert worden seien. In der Vernehmlassung vom 29. September 2016 führte die Vorinstanz des Weiteren aus, der Beschwerdeführer sei sich seines Fehlverhaltens bis heute nicht bewusst. Es werde ihm daher zu Recht ein fehlendes Unrechtsbewusstsein attestiert, welches eine erhöhte Wiederholungsgefahr indiziere. Es bestehe eine ernstzunehmende Gefahr, dass der Beschwerdeführer die Unabhängigkeit weiterhin verletze. Die auf zwei Jahre befristeten Zulassungsentzüge würden mithin angemessen beziehungsweise als verhältnismässig milde Massnahmen erscheinen.

#### **E. 4.4.2**

Die Vorinstanz verfügt 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 Ermessensausübung auch insofern, als es nicht durch eine isolierte Rechtsprechung die Gleichbehandlung der Beaufsichtigten gefährden will. Es gilt hingegen zu berücksichtigen, dass die Vorinstanz ihrer Bewertung zweimalige Verstösse gegen die separate Eintragungspflicht des Einzelunternehmens im Revisorenregister zugrunde gelegt hat,

obwohl hierfür im fraglichen Zeitraum keine hinreichende Sanktionsgrundlage bestand (s. E. 3.2.5.3 hiervor). Mangelndes Unrechtsbewusstsein kann eine Wiederholungsgefahr indizieren, mithin eine Massnahme erforderlich machen. Jedoch vermögen hierfür das gegenständliche Bestreiten von Zuständigkeit und Tatbestandsmässigkeit im Beschwerdeverfahren keinesfalls zu genügen. Der Beschwerdeführer hat sich darüber hinaus in seiner vorinstanzlichen Stellungnahme vom 28. April 2015 der Anwendbarkeit von Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR nicht rundweg verschlossen, indem er eine Unabhängigkeit dem Anschein nach überhaupt als unmassgeblich bezeichnet hätte. Der Beschwerdeführer hat den ordnungsgemässen Zustand betreffend die Unabhängigkeit wohl nicht bereits vor der Einladung zur Stellungnahme vom 2. März 2015 wiederhergestellt; jedoch hat er darauf innert angemessener Frist seine Löschung als Revisionsstelle der S. \_\_\_\_\_ Stiftung vornehmen lassen. Es sind auch sonst aus den Akten keine Anhaltspunkte ersichtlich, wonach der Beschwerdeführer im vorinstanzlichen Verfahren eine ungenügende Motivation zur künftigen Einhaltung der beruflichen Sorgfaltspflichten offenbart oder sich unbelehrbar gezeigt hätte. 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 die ebendortigen Ausführungen den Fall betreffen, wenn die im vorinstanzlichen Verfahren als erschwerendes Element angelastete fehlende Einsicht im Beschwerdeverfahren fortbesteht (vgl. Urteil des BGer 2C\_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3; Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.1.4). Der Sachverhalt war insofern ein anderer als er im hier interessierenden Zusammenhang ist. Generell ist eine Wiederholungsgefahr als sanktionserhöhender Faktor anlässlich einer erstmaligen, erst noch in Rechtskraft zu erwachsenden Widerhandlungsfeststellung mit der gebotenen Vorsicht zu attestieren. Selbstredend darf ein Beschwerdeführer im Rechtsmittelverfahren auch pointierte Rügen vorbringen. Im Ergebnis rechtfertigt es sich insbesondere aufgrund der nur mehr sechs gleich gelagerten Verstösse gegen die Unabhängigkeitserfordernisse von Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR und des bereits im Jahr 2009 beendeten Verstosses gegen die zeitlich anwendbaren Fassungen von Art. 8 Abs. 1 RAV, alsdann unter Berücksichtigung der nicht ausserordentlichen Wiederholungsgefahr, die Dauer der Zulassungsentzüge von jeweils zwei Jahren auf jeweils ein Jahr zu reduzieren.

#### **E. 4.5**

Mit Bezug auf die Zumutbarkeit bzw. die Verhältnismässigkeit im engeren Sinne der Zulassungsentzüge für die Dauer von jeweils einem Jahr 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 Revisionsexperten, aber es handelt sich mit Blick auf die Befristung - entgegen den beschwerdeführerischen Einwendungen - um kein eigentliches 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 Revisionsexperten und damit an der Qualität und am Vertrauen in die erbrachten Revisionsdienstleistungen (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.) ist vorliegend mithin höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung seiner Revisionstätigkeit. Die

Zulassungsentzüge für die Dauer von jeweils einem Jahr erweisen 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 der Zulassungsentzüge von zwei Jahren auf ein Jahr hat namentlich nicht zur Folge, dass der Beschwerdeführer im hälftigen Umfang obsiegen würde, zumal vorliegend im Falle des Nichterfordernisses der Entzüge jedenfalls ein schriftlicher Verweis entsprechend dem Eventualbegehren zu erteilen gewesen wäre. Es wäre dem sinngemässen Hauptbegehren um vollumfängliche Aufhebung der Verfügung vom 24. Mai 2016 mithin nicht vollständig entsprochen worden. Es rechtfertigt sich insofern, dem Beschwerdeführer drei Fünftel der Gerichtskosten aufzuerlegen. Sie sind dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 4'000.- zu entnehmen. Der Restbetrag von Fr. 1'600.- 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 Stunden bei einem Stundenansatz von Fr. 250.- eine Gebühr in der Höhe von Fr. 2'750.- 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 zwei Fünfteln 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 drei 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. 7'500.- festzusetzen (Art. 14 Abs. 2 Satz 2 VGKE). Demnach ist dem Beschwerdeführer entsprechend seinem Obsiegen zu zwei Fünfteln eine Parteientschädigung in der Höhe von Fr. 3 000.- 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.

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