Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-1355/2011

Urteil vom 5. Oktober 2011

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Richterin Eva Schneeberger, Richter Ronald Flury,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A._____,
vertreten durch Dr. iur. Bruno Derrer, Rechtsanwalt,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.
A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde mit Verfügung vom 17. Dezember 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

B.
Am 25. Juni 2009 erlangte die Vorinstanz von einem Dritten Kenntnis über eine gegen den Beschwerdeführer vorliegende Anzeige vom 23. Juni 2009 an die Standeskommission der Treuhand-Kammer. Darin wird, unter Darlegung des entsprechenden Sachverhalts, geltend gemacht, der Beschwerdeführer habe gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle verstossen. Die Vorinstanz forderte den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 13. Juli 2009 auf, Stellung zu nehmen, insbesondere über seine Beziehung zur W._____AG (nachfolgend: W._____). Der Beschwerdeführer nahm mit Schreiben vom 4. September 2009 Stellung.

C.
Mit Verfügung vom 2. Oktober 2009 stellte die Vorinstanz gegenüber dem Anzeiger fest, dass diesem in einem allfälligen Verfahren um Entzug der Zulassung bzw. um Erteilung eines Verweises gegen den Beschwerdeführer keine Parteistellung zukomme. Mit Schreiben vom 20. Oktober 2009 hielt der Beschwerdeführer fest, er verfüge über einen unbescholtenen Leumund und biete Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

D.
Mit Schreiben vom 3. August 2010 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Eröffnung des Verfahrens um Entzug der Zulassung mit. Er habe durch seine direkte Beteiligung an der W._____, welche er gleichzeitig seit 2001 als leitender Revisor der X._____AG (nachfolgend: X._____) geprüft habe, gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Zudem bestehe zumindest dem Anschein nach eine enge (geschäftliche) Beziehung zu B._____, Mitglied des Verwaltungsrates und Mehrheitsaktionär der W._____, was ebenfalls nicht mit der erforderlichen Unabhängigkeit zu vereinbaren sei. B._____ und der Beschwerdeführer würden zusammen den Verwaltungsrat der V._____ AG (nachfolgend: V._____) bilden und hielten zusammen 86 %. B._____ würde im Rahmen seines

Zulassungsgesuchs beaufsichtigte Fachpraxis unter dem Beschwerdeführer seit 1999 bei der V._____ geltend machen. Die X._____ habe dieselbe Sitzadresse wie die B._____ Treuhand AG. Verschiedenen der V._____ gehörende Gesellschaften, in denen der Beschwerdeführer eine (bzw. die alleinige) Entscheidfunktion wahrnehme, würden seit 2009 von der Y._____AG (nachfolgend: Y._____) geprüft. Die Y._____ werde seit 2007 durch die U._____AG (nachfolgend: U._____) geprüft, deren einziger Verwaltungsrat und Revisionsmitarbeiter der Beschwerdeführer sei. Es finde im Resultat eine (indirekte) gegenseitige Revision statt.

E.

Der Beschwerdeführer nahm mit Schreiben vom 11. Oktober 2010 Stellung. B._____ sei nicht Mehrheitsaktionär der W._____; er halte derzeit 13,7 % des Aktienkapitals. Die W._____ verfüge über drei Verwaltungsräte. Die X._____ und die B._____ Treuhand AG würden zwar dieselbe Sitzadresse aufweisen; ihre Geschäftstätigkeit sei jedoch an unterschiedlichen Standorten. Weitere Geschäftsbeziehungen unterhalte er nicht zu B._____. Das gemeinsame Verwaltungsratsmandat bei der V._____ könne nicht den Anschein einer engen Beziehung erwecken. Er wisse zwischen einem gemeinsamen Verwaltungsratsmandat und seiner Aufgabe als Revisionsstelle zu unterscheiden. Zudem werde die W._____ noch dieses Jahr das Opting-Out beschliessen und die X._____ ihren Sitz verlegen. Somit werde der Anschein der Unabhängigkeit wieder hergestellt, soweit dieser je beeinträchtigt gewesen sei. Der Beschwerdeführer bestritt eine Verletzung der Unabhängigkeit durch gegenseitige Revisionen der Y._____ und anderen Gesellschaften. Es handle sich bei der Revision der Y._____ um ein untergeordnetes Mandat. Der Beschwerdeführer sei als Verwaltungsrat der von der Y._____ revidierten Gesellschaften Auftraggeber. Die Vorinstanz sei nicht berechtigt, die Tätigkeit als Verwaltungsrat auf die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften hin zu überprüfen. Der Entzug sei vorher anzudrohen. Der Beschwerdeführer beantragte, auf den Entzug der Zulassung zu verzichten, eventualiter sei er anzuweisen, den Anschein der Unabhängigkeit bis spätestens Ende 2010 wiederherzustellen.

F.

Mit Verfügung vom 24. Januar 2011 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am 17. Dezember 2007 erteilte Zulassung als

Revisionsexperte unbefristet; die entsprechende Eintragung im Revisorenregister werde gelöscht.

Die Vorinstanz sei berechtigt, Verstösse gegen die Unabhängigkeit in die Beurteilung der dauernd einzuhaltenden Zulassungsvoraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit einzubeziehen. Es bestehe eine genügende gesetzliche Grundlage für den Entzug einer Zulassung bei schwerwiegenden Unabhängigkeitsverstössen. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle sei eine zentrale Voraussetzung für die Revisionstätigkeit. Die Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften sei bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision dieselbe. Die Unabhängigkeit sei auch dann beeinträchtigt, wenn sie gegen aussen hin nicht mehr als gegeben erscheine. Mit der Unabhängigkeit unvereinbar seien nebst formellen vertraglichen Bindungen auch Geschäftsbeziehungen, die zwar keine rechtliche, wohl aber eine wirtschaftliche Verflechtung mit dem zu prüfenden Unternehmen erzeugten, so dass bei der Revisionsstelle die Prüfungsaufgabe in Konflikt mit eigenen Interessen geraten könne. Für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit sei auf die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen. Es komme nicht darauf an, ob tatsächlich eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit vorliege und eine entsprechende Gefahr der Schädigung Dritter bestehe, da ein Dritter ohne Kenntnis der tatsächlichen inneren Einstellung des Prüfers nicht auf eine unabhängige Revision vertrauen könne. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers sei zumindest die direkte Beteiligung an dem zu prüfenden Unternehmen bereits unter altem Recht, spätestens jedoch ab Inkrafttreten der überarbeiteten Richtlinien der Treuhand-Kammer zur Unabhängigkeit im Jahr 2001, ungeachtet ihrer Höhe, unzulässig. Eine enge Beziehung zwischen dem Revisor und dem Verwaltungsrat der zu prüfenden Gesellschaft sei nicht mit der erforderlichen Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar.

Der Beschwerdeführer sei mit Blick auf sein Verhältnis zu B._____, Verwaltungsrat und bedeutender (fiduziarischer Mehrheits-) Aktionär der W._____, nicht unabhängig in Bezug auf das Mandat als Revisionsstelle der W._____. B._____ und der Beschwerdeführer bildeten den Verwaltungsrat der V._____, zusammen hielten sie 86 % der Aktien. Es sei anzunehmen, dass der Beschwerdeführer über diese AG bzw. über deren 100 %-ige Tochtergesellschaften einen wesentlichen Teil seiner Geschäftstätigkeit abwickle. Der Beschwerdeführer sei bei den

meisten Tochtergesellschaften der V._____ (einziger) Verwaltungsrat. Die X._____, über welche die Revision der W._____ durchgeführt werde, sei eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der V._____ und habe dieselbe Sitzadresse wie die B._____ Treuhand AG. B._____ habe zudem in seinem Gesuch um Zulassung beaufsichtigte Fachpraxis unter dem Beschwerdeführer im Rahmen einer teilzeitlichen Tätigkeit für die V._____ geltend gemacht.

Indem der Beschwerdeführer über die U._____ seit dem 5. Juli 2007 die Revision der Y._____ vornehme und diese gleichzeitig bei verschiedenen Gesellschaften, in denen er (einziger) Verwaltungsrat sei, ebenfalls Prüfungen der Jahresrechnungen durchführe, verstosse er weiter gegen die Grundsätze der Unabhängigkeit.

Die W._____ habe inzwischen ein Opting-Out beschlossen. Die X._____ werde nach Angaben des Beschwerdeführers in diesem Jahr ihren Sitz verlegen, um den Anschein der nahen Beziehung zu B._____ bzw. der B._____ Treuhand AG zu beseitigen. Dies wirke sich im Rahmen der Gesamtbeurteilung der Verstösse und der mit Blick auf die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit anzustellenden Prognose zwar günstig aus, die Verstösse würden aber nicht zwingend geheilt. Es sei vielmehr massgebend, ob die damals geltenden Vorschriften eingehalten worden seien, was vorliegend klarerweise nicht der Fall sei. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit könne nicht durch Beseitigung des verpönten Zustands in jedem Fall automatisch wiederhergestellt werden. Es gehe vielmehr darum, ob ein Dritter Vertrauen in die Prüftätigkeit haben könne oder nicht.

Durch die mehrfachen, qualifizierten und langjährigen Verstösse gegen die massgebenden Vorschriften über die Unabhängigkeit werde das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers aus Sicht eines objektiven Dritten beeinträchtigt. Als leitender Revisor habe er die Verantwortung für die jeweiligen Revisionsmandate getragen und hätte dafür besorgt sein müssen, dass die Unabhängigkeit eingehalten werde.

Der Entzug der Zulassung sei verhältnismässig. Es sei vorliegend keine mildere Massnahme denkbar. Ein schriftlicher Verweis dränge sich nicht auf. Ein befristeter Entzug als mildere Massnahme könne den Zulassungsträger unter Umständen härter treffen als ein unbefristeter, bei dem in absehbarer Zeit ein erneutes Zulassungsgesuch gestellt werden könne. Vorliegend sei die mangelnde Einsicht des Beschwerdeführers in

das eigene Fehlverhalten negativ zu gewichten. Insgesamt erwecke der Beschwerdeführer den Eindruck, mit den geltenden Grundsätzen zur Unabhängigkeit ungenügend vertraut zu sein.

Der unbefristete Entzug sei zwar mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer verbunden. Die dadurch erforderliche interne Neuorganisation bzw. Umstrukturierung der V._____-Gruppe erscheine jedoch als zumutbar. Der Beschwerdeführer könne zudem weiterhin an Revisionsdienstleistungen mitwirken.

G.
Mit Eingabe vom 25. Februar 2011 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung. In verfahrensmässiger Hinsicht sei der Beschwerde die aufschiebende Wirkung zu erteilen. Die Vorinstanz sei zu verpflichten, dem Beschwerdeführer eine angemessene Entschädigung zu bezahlen.

Bei der W._____ handle es sich nicht um eine börsenkotierte Gesellschaft; die Revision erfolge freiwillig. Es sei nicht nachgewiesen, dass der Beschwerdeführer die erforderliche Unabhängigkeit zur W._____ als Revisor nicht gehabt habe. Der Beschwerdeführer sei mittlerweile nicht mehr Revisor der W._____. In Bezug auf seine Position als stiller Gesellschafter der einfachen Gesellschaft Z._____ und dem Darlehen in der Höhe von Fr. 800'000.− sei anzufügen, dass die Kapitalerhöhung 2008 durch eine Kapitalherabsetzung wieder aufgehoben worden sei und damit die Z._____ nicht mehr Teilhaberin der W._____ sei. Diese Beteiligung sei für Aussenstehende nicht ersichtlich gewesen. Die Unabhängigkeit sei sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach nie beeinträchtigt gewesen. Die X._____ sei seit dem 26. Oktober 2010 nicht mehr Revisionsstelle der W._____. Die Konstellation U._____/Y._____ sei bereits Geschichte, da die Y._____ auf Wunsch des Beschwerdeführers bereits eine neue Revisionsstelle gewählt habe. Es sei der Vorinstanz beizupflichten, dass juristisch gesehen der Anschein der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gegeben sei. Jedoch habe die Vorinstanz nicht belegen können, dass es sich faktisch um gegenseitige Revisionen handle. Es wäre der Vorinstanz möglich gewesen, dem Beschwerdeführer eine Frist zur Wiederherstellung des Anscheins der Unabhängigkeit anzusetzen. Die W._____ habe sich zwischenzeitlich für ein Opting-Out entschieden. Der unbefristete Entzug der Zulassung sei nicht verhältnismässig. Die

Vorinstanz habe Bundesrecht verletzt und ihr Ermessen überschritten bzw. missbraucht. Der Beschwerdeführer habe den rechtmässigen Zustand von sich aus wieder hergestellt. Zudem hätte die Vorinstanz den Entzug vorgängig androhen müssen. Die Vorinstanz habe willkürlich gehandelt. Der Beschwerdeführer habe lediglich den juristischen Anschein der Unabhängigkeit nicht eingehalten. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei durch die Beseitigung des verpönten Zustands automatisch wiederhergestellt, wenn lediglich der Anschein der Unabhängigkeit beeinträchtigt gewesen sei. Es sei widersprüchlich, wenn die Vorinstanz behaupte, das Vertrauen in eine einwandfreie Prüftätigkeit müsse im Laufe der Zeit durch entsprechendes Wohlverhalten zurückgewonnen werden. Eine mildere Massnahme falle sehr wohl in Betracht.

H.

Mit Vernehmlassung vom 31. März 2011 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer verkenne, dass nicht nur tatsächliche Verstösse gegen die Unabhängigkeit von den gesetzlichen sowie berufsrechtlichen Vorschriften erfasst seien, sondern auch Verstösse gegen die Unabhängigkeit dem Anschein nach. Diese sei beeinträchtigt, wenn Tatsachen und Umstände vorliegen würden, die so schwer ins Gewicht fielen, dass ein Dritter daraus schliessen müsste, die Integrität, die Objektivität oder die berufsübliche kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder eines Mitglieds des Prüfungsteams sei gefährdet. Beurteilungsmassstab bilde die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung. Eine direkte Beteiligung am geprüften Unternehmen sei per se unvereinbar mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Untersagt sei damit bereits eine unbedeutende direkte Beteiligung am geprüften Unternehmen. Dies gelte auch im Rahmen der eingeschränkten Revision. Vorliegend sei unbestritten, dass der Beschwerdeführer als Revisor der W._____ sowohl direkt als auch indirekt an der geprüften Gesellschaft beteiligt sei. Nicht erheblich sei, ob eine tatsächliche Beeinträchtigung vorgelegen habe. Dasselbe gelte mit Blick auf die enge Geschäftsbeziehung zu B._____ als Entscheidträger der W._____. Der nachträgliche Wegfall eines früheren Unvereinbarkeitstatbestandes heile einen Verstoss jedoch nicht automatisch. Der Beschwerdeführer bestreite nicht, dass eine unzulässige bedeutende bzw. wesentliche indirekte Beteiligung an der W._____ vorgelegen habe. Würde man der Ansicht des Beschwerdeführers folgen, wäre grundsätzlich jede Unabhängigkeitsverletzung zulässig, solange sie dem durchschnittlichen

Betrachter nicht bekannt sei bzw. bekannt sein könne und die Vorinstanz dürfte nicht einschreiten. Dies wäre offensichtlich nicht mit dem Ziel des Revisionsaufsichtsgesetzes vereinbar.

Die Revision der Y._____ durch die U._____ mit Blick auf die gleichzeitige Tätigkeit der Y._____ als Revisionsstelle verschiedener zur V._____-Gruppe gehörender Gesellschaften sei als faktische gegenseitige Revision einzuordnen. Dass der rechtmässige Zustand mittlerweile durch den Rücktritt der U._____ als Revisionsstelle der Y._____ wiederhergestellt worden sei, ändere an der festgestellten Unabhängigkeitsverletzung nichts. Entsprechend sei die Vorinstanz nicht verpflichtet gewesen, dem Beschwerdeführer eine Frist zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands einzuräumen; dies werde ohnehin auch ohne konkrete Aufforderung durch die Aufsichtsbehörde erwartet und ergebe sich aus den Sorgfaltspflichten eines Revisors.

Der unbefristete Entzug der Zulassung sei verhältnismässig. Angesichts der Schwere der Verfehlungen komme keine mildere Massnahme in Betracht. Der Beschwerdeführer verfüge über die bestmögliche Ausbildung im Revisionsbereich und sei zudem Mitglied der Treuhand-Kammer. Es dürfe erwartet werden, dass eine solche Person besonders sensibilisiert sei für eine derart zentrale Voraussetzung der Tätigkeit als Abschlussprüfer wie jene der Unabhängigkeit. Vorliegend bestehe weder Einsicht des Beschwerdeführers, noch sei die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands innert zumutbarer Frist erfolgt: Die X._____ sei erst 16 Monate nach der ersten Aufforderung zur Stellungnahme als Revisionsstelle der W._____ aus dem Handelsregister gelöscht worden. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, der aufgrund der Schwere der Verfehlungen zur Zeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr biete, müsse die Vorinstanz vorliegend den Entzug der Zulassung nicht vorgängig androhen.

I.

Mit ergänzender Eingabe vom 20. Juni 2011 hält die Vorinstanz an ihren Rechtsbegehren fest. Sie präzisiert, unter Verweis auf die neueste Rechtsprechung im Zusammenhang mit erhöhten Anforderungen an die Prüfungs- und Begründungsdichte im Bereich der Leumunds- und Gewährsprüfung, dass vorliegend im Rahmen der Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit auch entlastende bzw. positive

Tatsachen berücksichtigt worden seien (Opting-out der W._____, beabsichtigte Sitzverlegung der X._____, Rücktritt der U._____ als Revisionsstelle der Y._____). Nicht explizit gewürdigt habe sie den Umstand, dass der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer seit 1984 mit Ausnahme der festgestellten Unabhängigkeitsverstösse sich nichts Aktenkundiges habe zu Schulden kommen lassen. Die Vorinstanz könne jedoch die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht im Sinne einer positiven Zusicherung an denjenigen Personenkreis, der auf den Revisionsbericht einer zugelassenen Person vertraue, feststellen und damit abschliessend positiv beurteilen; die gesamten bisherigen beruflichen und ausserberuflichen Tätigkeiten könnten nicht lückenlos in fachlicher oder persönlicher Hinsicht überprüft werden. Vielmehr werde die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nur verneint, wenn konkrete Umstände vorliegen würden, die berechtigte Zweifel an der Gewähr aufkommen liessen, und die Vorinstanz nach einer vertieften Prüfung zum Schluss gelange, die Gewähr sei tatsächlich nicht mehr gegeben. Tatsachen, die der Vorinstanz nicht bekannt seien, könne sie weder positiv noch negativ in ihre Abwägung einbeziehen. Aus dem Umstand, dass ausser den bereits bekannten keine weiteren leumundsrelevanten Tatsachen aktenkundig seien, ergebe sich nicht zwingend die Schlussfolgerung, dass sich die betreffende Person in jeder Hinsicht gewährskonform verhalten habe. Weiter sei zu bedenken, dass Sorgfaltsverstösse von Revisoren und Revisionsexperten naturgemäss nicht sofort, sondern – wenn überhaupt – erst einige Zeit nach deren Begehung festgestellt würden (etwa im Rahmen einer Verantwortlichkeitsklage gegen die Revisionsstelle, eines Unternehmenskonkurses oder aufgrund einer nachträglichen Intervention einer Aufsichtsbehörde).

Es entspreche der Natur des unbefristeten Zulassungsentzugs, dass sich die Vorinstanz nicht zum Zeithorizont geäussert habe, in dem der Beschwerdeführer die Wiederherstellung seiner Zulassung beantragen könne. Voraussetzung dafür wäre die mittlerweile erfolgte Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands gewesen. Die Vorinstanz stelle dem Beschwerdeführer mit Blick auf seine zukünftige Revisionstätigkeit und gestützt auf die begangenen schweren, mehrfachen und langjährigen Verfehlungen gepaart mit der mangelnden Einsicht in dieselben eine ungünstige Prognose aus. Die konkrete Festlegung eines Zeitpunktes, in dem der Beschwerdeführer gegebenenfalls wieder zugelassen werden könnte, sei hypothetischer Natur. Sofern der Beschwerdeführer jedoch nachweise, dass er die

Konzeption der Unabhängigkeitsanforderungen an die Revisionsstelle in ihrer Gesamtheit verstehe und glaubwürdig die Absicht äussere, sich inskünftig daran zu halten – was zunächst die Einsicht in die begangenen Fehlleistungen voraussetze – sei eine erneute Zulassung voraussichtlich in drei Jahren seit Beendigung der Unabhängigkeitsverstösse bzw. Einsicht in dieselben möglich, sofern sich in der Zwischenzeit keine anderen Elemente ergeben würden, die gegen eine erneute Zulassung sprächen.

J.
Mit Stellungnahme vom 11. Juli 2011 beantragt der Beschwerdeführer, die ergänzende Eingabe der Vorinstanz vom 20. Juni 2011 sei aus dem Recht zu weisen; es handle sich um eine unzulässige Eingabe, da diese keine ausschlaggebenden Vorbringen oder entscheidrelevante Tatsachen beinhalte. Im Übrigen hält er an seinen Rechtsbegehren fest.

Die Argumentation der Vorinstanz, dass sich aus der Tatsache, dass keine weiteren leumundsrelevanten Tatsachen bekannt seien, nicht die Schlussfolgerung ergebe, dass sich die betreffende Person in jeder Hinsicht gewährskonform verhalten habe, verstosse in krasser Weise gegen die Unschuldsvermutung. Die Vorinstanz habe in der angefochtenen Verfügung keine einzige tatsächliche Verletzung der Unabhängigkeit festgestellt. Dass der Beschwerdeführer von sich aus diese Verletzung des Anscheins der Unabhängigkeit korrigiert habe, zeige, dass er einsichtig sei. Der Beschwerdeführer sei in gutem Glauben gewesen, sein Verhalten sei rechtens. Es sei von der Vorinstanz nicht gewürdigt worden, dass der Beschwerdeführer aus eigenem Antrieb den rechtmässigen Zustand wiederhergestellt habe. Warum dem Beschwerdeführer eine ungünstige Prognose ausgestellt werde, sei angesichts des seit 1984 makellosen beruflichen Vorlebens schleierhaft. Unklar sei, wie der Beschwerdeführer künftig nachweisen solle, dass er die Konzeption der Unabhängigkeitsvorschriften in ihrer Gesamtheit verstanden und die Absicht habe, sich daran zu halten.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Streitsache zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [VGG, SR 173.32] i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

Der Beschwerdeführer hat am vorinstanzlichen Verfahren teilgenommen (Art. 48 Abs. 1 Bst. a des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]), ist durch die angefochtene Verfügung besonders berührt (Art. 48 Abs. 1 Bst. b VwVG) und hat ein schutzwürdiges Interesse an deren Aufhebung oder Änderung (Art. 48 Abs. 1 Bst. c VwVG).

Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht und die übrigen Sachurteilsvoraussetzungen liegen vor (Art. 50 Abs. 1, Art. 52 Abs. 1 und Art. 44 ff. VwVG). Auf die Beschwerde ist daher einzutreten.

2.

2.1. Der Verfahrensantrag des Beschwerdeführers auf Erteilung der aufschiebenden Wirkung erweist sich als gegenstandslos, da der Beschwerde von Gesetzes wegen aufschiebende Wirkung zukommt (Art. 55 Abs. 1 VwVG) und die Vorinstanz der angefochtenen Verfügung die aufschiebende Wirkung nicht entzogen hat (Art. 55 Abs. 2 VwVG).

2.2. Zum Verfahrensantrag des Beschwerdeführers, die ergänzende Eingabe der Vorinstanz vom 20. Juni 2011 aus dem Recht zu weisen, ist dem Beschwerdeführer zwar zuzustimmen, wenn er darlegt, dass der Vorinstanz als verfügende Behörde streng genommen keine Parteistellung nach Art. 6 VwVG zukommt. Jedoch hat sie eine parteiähnliche Stellung inne, in der ihr gesetzliche Rechte und Pflichten zufallen; insbesondere ist die Vorinstanz im Rahmen von Art. 57 Abs. 1 VwVG ermächtigt, innerhalb des Streitgegenstands Prozessanträge zu stellen, zu begründen und allenfalls auf ihre Verfügung zurückzukommen (vgl. Art. 58 Abs. 1 VwVG; VERA MARANTELLI-SONANINI/SAID HUBER, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 6 N. 56). Somit kommen der Vorinstanz grundsätzlich dieselben Parteirechte zu wie der beschwerdeführenden Partei (ISABELLE HÄNER, in: Auer/
Müller/Schindler [Hrsg.], Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich 2008, Rz. 9 zu Art. 6, mit Hinweisen).

Im Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht dürfen im Rahmen des Streitgegenstands neue Tatsachen, neue Beweismittel sowie eine neue rechtliche Begründung vorgebracht werden. Solche Vorbringen sind zu berücksichtigen, selbst wenn sie verspätet sind

(Art. 32 Abs. 2 VwVG; BVGE 2009/9 E. 3.3.1). Unter den Begriff der Verspätung fallen auch unaufgeforderte Eingaben (BERNHARD WALDMANN/JÜRG BICKEL, in: Praxiskommentar VwVG, Waldmann/Weissenberger [Hrsg.], Zürich 2009, Art. 32 N. 14). Vorliegend hat die Vorinstanz mit ihrer ergänzenden Eingabe die Begründung ihrer Vernehmlassung lediglich im Lichte der neuesten Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts in zwei Punkten ergänzt (Berücksichtigung positiver Gesichtspunkte im Rahmen der Leumundsbeurteilung sowie zeitliche Prognose in Bezug auf eine erneute Gesuchseinreichung), jedoch an ihren Anträgen festgehalten. Der Beschwerdeführer hatte Gelegenheit, sich dazu zu äussern. Es besteht somit keine Veranlassung, auch nicht aus prozessökonomischen Gründen, die ergänzende Eingabe der Vorinstanz aus dem Recht zu weisen; der Verfahrensantrag des Beschwerdeführers ist daher abzuweisen.

3.

Das Revisionsaufsichtsgesetz ist seit dem 1. September 2007 in Kraft (Verordnung über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 22. August 2007 [AS 2007 3969]). Dieses regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 und Art. 28 RAG i.V.m. Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Diese entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Eine natürliche Person wird (unbefristet) als Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 RAG).

Erfüllt ein Revisor oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen (Art. 4-6 RAG) nicht mehr, kann die Vorinstanz nach Art. 17 Abs. 1 RAG die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug ist vorgängig anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (Art. 17

Abs. 1 Satz 2 RAG). Im Revisorenregister wird der entsprechende Eintrag sodann von der Vorinstanz gelöscht (Art. 22 Bst. c RAV).

Vorliegend spricht die Vorinstanz dem Beschwerdeführer den unbescholtenen Leumund ab; die Erfüllung der übrigen Voraussetzungen ist nicht bestritten, weshalb im Folgenden zu prüfen ist, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht die Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds zur Zeit abspricht und der unbefristete Entzug der Zulassung als Revisionsexperte rechtmässig ist.

4.
Nach Art. 4 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; zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine.

4.1. Die Vorinstanz weist sinngemäss darauf hin, dass die Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts betreffend Leumund nicht immer übereinstimmend bzw. konsistent sei und bringt damit einen gewissen Klärungsbedarf zum Ausdruck, weshalb die wesentlichen Fragen in den folgenden Erwägungen, mit Blick auf den konkreten Fall, präzisiert und zusammengefasst werden.

4.1.1. Beim Begriff des unbescholtenen Leumunds handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, welcher in Art. 4 RAV konkretisiert wird, jedoch im Weiteren auslegungsbedürftig ist. Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist dessen Auslegung und Anwendung eine Rechtsfrage, die grundsätzlich ohne Beschränkung der richterlichen Kognition zu überprüfen ist. Nach konstanter Praxis ist dabei jedoch Zurückhaltung zu üben und den Verwaltungsbehörden ein gewisser Beurteilungsspielraum zuzuerkennen, wenn der Entscheid besondere Kenntnisse oder Vertrautheit mit den tatsächlichen Verhältnissen voraussetzt und die Behörde die für den Entscheid wesentlichen Gesichtspunkte geprüft und die erforderlichen Abklärungen sorgfältig und umfassend durchgeführt hat (BGE 131 II 680 E. 2.3.2, BGE 127 II 184 E. 5a; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/ FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 446c f.).

4.1.2. Bei der Frage, ob die von der Vorinstanz genannten Verfehlungen des Beschwerdeführers seinen beruflichen Leumund und guten Ruf beeinträchtigen und er keine Gewähr für die vertrauenswürdige Ausübung seiner Revisionstätigkeit sowie die getreue Einhaltung der entsprechenden Pflichten zu bieten vermag, verfügt die Vorinstanz somit über einen grossen Beurteilungsspielraum; sie hat indessen stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten (vgl. unten E. 7), d.h. für die Verneinung eines guten Leumunds muss eine gewisse Schwere der Verfehlung vorliegen, und diese muss mit der Verweigerung bzw. dem Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis stehen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3 mit Hinweisen).

4.1.3. Der Begriff des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle und in Anlehnung an die entsprechenden Bestimmungen des Finanzmarktrechts sowie unter Berücksichtigung der dazu entwickelten Rechtsprechung des Bundesgerichts auszulegen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.2 sowie 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2440/2008 vom 16. Juli 2008 E. 4.2.3; vgl. auch die Antwort des Bundesrates vom 20. September 2010 auf die Frage [10.5350] Revisionsaufsichtsbehörde, Was ist ein Leumundszeugnis?, von Nationalrat Jean Henri Dunant). Bei einer Gewährsprüfung müssen grundsätzlich verschiedene Elemente wie Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale oder allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit berücksichtigt werden (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; URS BERTSCHINGER, in: Rolf Watter/Urs Bertschinger [Hrsg.], Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basel 2011, nachfolgend: BSK-Revisionsrecht, Rz. 44 zu Art. 4 RAG). Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BGE 129 II 438 E. 3.3, BGE 99 Ib 104 E. 2b). Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.4). Nach dem Zweckartikel des

Revisionsaufsichtsgesetzes dient dieses der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG). Die Umschreibung des Zwecks ist für die Auslegung des Revisionsaufsichtsgesetzes heranzuziehen (Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 4059., nachfolgend: Botschaft RAG; RETO SANWALD/LORIS PELLEGRINI, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder [ST] 2010, S. 640 ff., 644).

4.1.4. Der gute bzw. einwandfreie Leumund gilt dabei als Standard; insofern sind entlastende bzw. positive leumundsrelevante Tatsachen zwar zu bezeichnen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 5.2.1 sowie E. 5.3), soweit die Vorinstanz davon Kenntnis hat, jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten, sondern grundsätzlich neutral zu behandeln; diesbezüglich verhält es sich ähnlich wie im Strafrecht betreffend fehlende Vorstrafen (BGE 136 IV 1 E. 2.6.4). Der Leumund bestimmt sich aufgrund aktenkundiger früherer Vorfälle (zur zeitlichen Dimension vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2) oder aktuell zu beurteilender Sachverhalte. Ob etwas aktenkundig ist, hat letztlich eine zufällige Komponente, ist aber auf jeden Fall erschwerend zu berücksichtigen. Ebenso sind persönliche Umstände entlastend zu berücksichtigen, wie beispielsweise die Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens (analog der Wiedergutmachung im Strafrecht, Art. 53 des Schweizerischen Strafgesetzbuchs vom 21. Dezember 1937 [StGB, SR 311.0]), die Wiederherstellung des rechtmässigend Zustands oder die Einmaligkeit einer Verfehlung.

4.2. Die Einhaltung der Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei Aktiengesellschaften nach Art. 728 (ordentliche Revision) und 729 (eingeschränkte Revision) des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) ist für die Erfüllung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds offenkundig bestimmend. Dasselbe gilt für die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit, zuletzt geändert am 6. Dezember 2010, hrsg. von der Treuhand-Kammer), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied der Treuhand-Kammer verpflichtet ist (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 9). Die Unabhängigkeit ist als zentrales Anliegen der Revisionsaufsicht sowie

des Berufs- und Standesrechts zu werten (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 4.3 mit Hinweisen).

4.2.1. Art. 728 OR regelt die Unabhängigkeit der Revisionsstelle für Gesellschaften, die der ordentlichen Revision (Art. 727 OR) unterstehen. Nach Abs. 1 hat die Revisionsstelle unabhängig zu sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv zu bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Abs. 2 listet einen nicht abschliessenden Negativkatalog von Tatbeständen auf, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind. Diese Bestimmungen gelten für alle an der Revision beteiligten Personen (Abs. 3). Abs. 5 regelt, inwieweit nahestehende Personen die Unabhängigkeitsvorschriften zu erfüllen haben. Nach Abs. 6 erfassen die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzernbetrachtung).

4.2.2. Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle einer Gesellschaft untersteht im Grundsatz denselben Anforderungen (Art. 729 OR; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.4 mit Hinweisen). Die Unvereinbarkeitstatbestände, deren Aufzählung in Art. 729 OR fehlt, sind nach der Lehre auch bei der eingeschränkten Revision anwendbar (ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/
Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530-1186 OR, 3. Aufl., Basel 2008, nachfolgend: BSK-OR, Rz. 4 zu Art. 729; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.4), oder dienen zumindest als Leitlinie (Botschaft RAG, BBl 2004 4026). Ausnahme bildet Art. 729 Abs. 2 OR, der das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft grundsätzlich erlaubt; sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden (Art. 729 Abs. 2 zweiter Satz OR).

4.3. Die dem Beschwerdeführer vorgeworfenen Unabhängigkeitsverletzungen fallen in den Zeitraum zwischen 2001 bis 2011. Bereits unter dem ab 1992 bis 2007 geltenden Recht mussten Revisoren von den revidierten Gesellschaften und ihren beherrschenden

Aktionären und Organen unabhängig sein (Art. 727c Abs. 1 aOR in der Fassung vom 4. Oktober 1991, AS 1992 774; in Kraft vom 1. Juli 1992 bis zum 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]); darunter wurde die Fähigkeit verstanden, frei, unkontrolliert und unbeeinflusst vom geprüften Unternehmen bzw. dessen verantwortlichen Organen zu handeln und gegen Aussen entsprechend zu erscheinen. Die Revisoren durften weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar gewesen wären. Wurde eine Handelsgesellschaft als Revisionsstelle bestellt, so galt das Erfordernis der Unabhängigkeit sowohl für diese als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführten (Art. 727d Abs. 3 aOR in der Fassung vom 4. Oktober 1991; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 4.1). Art. 727c aOR regelte die Unabhängigkeit lediglich rudimentär, wurde jedoch durch die Rechtsprechung und Selbstregulierung der Branche konkretisiert (WATTER/RAMPINI, BSK-OR, Rz. 14 zu Art. 728).

4.4. Der dem Beschwerdeführer vorgehaltene Sachverhalt ist gestützt auf das Obenstehende wie folgt zu würdigen:

4.4.1. Die X._____ war zwischen dem 11. Januar 2001 und dem 26. Oktober 2010 als Revisionsstelle der W._____ im Handelsregister eingetragen. Wie aus den Akten hervorgeht, zeichnete der Beschwerdeführer in dieser Zeitspanne als verantwortlicher leitender Revisor bei der X._____ für die Revisionen der W._____. Der Beschwerdeführer war zu 10 % am Aktienkapital der W._____ beteiligt. Am 30. November 2000 wurde eine Kapitalerhöhung um 8 Mio. auf 8,1 Mio. Franken durchgeführt (beim Handelsregisteramt am 11. Januar 2001 angemeldet). Der Beschwerdeführer hat dabei den Kapitalerhöhungsbericht des Verwaltungsrates geprüft und die Prüfungsbestätigung vom 30. November 2000 ausgestellt. In welcher Höhe der Beschwerdeführer weiterhin direkt am Aktienkapital der W._____ beteiligt gewesen ist, ist unklar; in einem Schreiben vom 18. Mai 2009 an die Anwaltskanzlei C._____ hielt er fest, dass er Aktionär sei; zum Verfügungszeitpunkt hielt er gemäss eigenen Angaben 4,9 %.

In einem Schreiben an das Steueramt des Kantons D._____ vom 31. Juli 2005 führt der Beschwerdeführer aus, er sei stiller Gesellschafter der Z._____. Die Z._____ wiederum hat anlässlich der Kapitalerhöhung der W._____ 5,6 Mio. Franken gezeichnet. Der

Beschwerdeführer war gemäss dem beurkundeten Kapitalerhöhungsbeschluss nicht als Aktionär an dieser beteiligt. Im bereits zitierten Schreiben an das Steueramt des Kantons D._____ erwähnt er jedoch, im Rahmen eines Darlehens Fr. 800'000.− des neuen Kapitals zur Verfügung gestellt zu haben (entspricht dem bisherigen Anteil von 10 %). Am 6. Dezember 2007 fand sodann eine Kapitalherabsetzung der W._____ auf Fr. 100'000.− statt. Die Rückzahlung eines Darlehens an den Beschwerdeführer ist in der entsprechenden Urkunde erwähnt (ohne Angabe zur Höhe). Die erforderliche Prüfungsbestätigung vom 6. Dezember 2007 stammt ebenfalls vom Beschwerdeführer als leitendem Revisor.

Es ist somit festzuhalten, dass der Beschwerdeführer über Jahre sowohl direkt als auch indirekt an der W._____ beteiligt gewesen und bis zum heutigen Zeitpunkt direkt beteiligt ist, obwohl er bis zum 1. November 2010 (Löschung der X._____ als Revisionsstelle der W._____, vgl. hierzu unten E. 5) als leitender Revisor bei der X._____ für die Durchführung der Revisionen der W._____ zuständig war und die entsprechenden Revisionsberichte verfasst hat. Eine direkte und bedeutende indirekte Beteiligung am zu prüfenden Unternehmen ist, wie die Vorinstanz zu Recht ausführt, unzulässig und nicht mit der erforderlichen Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar; dies galt spätestens ab Geltung der Richtlinien zur Unabhängigkeit 2001 der Treuhand-Kammer (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2001, Ziff. 1.3.1), ergibt sich jedoch bereits aus Art. 727c aOR, da sich sowohl durch eine direkte Beteiligung am geprüften Unternehmen als auch durch eine indirekte wesentliche Beteiligung Interessenskonflikte ergeben können. Art. 728 Abs. 2 OR, der auch bei eingeschränkten Revisionen Geltung beansprucht, untersagt nun explizit in Ziff. 2 eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital. Der Umstand, dass inzwischen eine Kapitalherabsetzung stattgefunden hat und damit der Beschwerdeführer seit diesem Zeitpunkt nicht mehr indirekt an der W._____ beteiligt gewesen sei, macht die festgestellte Unabhängigkeitsverletzung nicht rückgängig. Zudem hält der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben immer noch Aktien an der W._____.

Zum Argument des Beschwerdeführers, es handle sich bei der Revision der W._____ um eine "freiwillige" eingeschränkte, da die Voraussetzungen für ein Opting-Out (Verzicht auf eine eingeschränkte Revision, Art. 727a Abs. 2 OR) erfüllt seien, ist der Vorinstanz

zuzustimmen, wenn sie ausführt, dass es sich dabei ebenfalls um eine gesetzliche Revision handelt, selbst wenn die betreffende Gesellschaft die Voraussetzungen für ein Opting-Out tatsächlich erfüllt. Wie bereits ausgeführt, sind die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich dieselben wie bei der ordentlichen Revision und die Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 OR ebenfalls anwendbar (vgl. oben E. 4.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.6.3).

4.4.2. Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer eine enge (geschäftliche) Beziehung zu B._____, Verwaltungsratsmitglied der W._____ (seit 1999) sowie bedeutendem (bzw. [fiduziarischem] Mehrheits-) Aktionär derselben, nachvollziehbar und schlüssig nachgewiesen (vgl. Sachverhalt F.). Dieser Umstand ist mit der Funktion des Beschwerdeführers als leitender Revisor für die W._____ (bis zum 26. Oktober 2010, vgl. unten E. 5) nicht vereinbar; die in diesem Zeitraum geltenden Unabhängigkeitsbestimmungen sind verletzt (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2001, Ziff. 1.2; Art. 727c aOR; Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR), da für einen Aussenstehenden diese wirtschaftlichen und persönlichen Verflechtungen objektiv als Abhängigkeiten interpretiert werden können und das Vertrauen in die Prüftätigkeit des Beschwerdeführers somit beeinträchtigt ist.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers genügt bereits eine Beeinträchtigung des Anscheins der Unabhängigkeit, sowohl altrechtlich als auch nach dem seit 2008 geltenden Recht, um eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften zu bejahen, unabhängig davon, ob ordentlich oder eingeschränkt revidiert wird, weshalb der entsprechende Einwand des Beschwerdeführers fehl geht (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-6373/2010 vom 20. April 2011 E. 2.5.1 mit Hinweisen sowie E. 2.5.6.; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: BSK-Revisionsrecht, Rz. 12 zu Art. 728 OR).

4.4.3. Seit dem 5. Juli 2007 ist die U._____ als Revisionsstelle der Y._____ eingetragen und der Beschwerdeführer führt über die U._____, bei welcher er seit 1999 als Verwaltungsratsmitglied amtet (seit 2009 als einziges Verwaltungsratsmitglied) und deren einziger Revisionsmitarbeiter ist, die Revisionen der Y._____ durch. Die Y._____ führt gleichzeitig bei verschiedenen Gesellschaften der V._____-Gruppe, in denen der Beschwerdeführer (einziger) Verwaltungsrat ist, ebenfalls Prüfungen der Jahresrechnungen durch. Die

Revisionsunternehmen prüfen demnach gegenseitig Gesellschaften, deren Verwaltung jeweils mit ihrer eigenen Revisionsstelle identisch ist (faktische bzw. indirekte gegenseitige Revision). Der vorliegende Sachverhalt ist mit dem Fall, dass zwei Gesellschaften sich gegenseitig revidieren, zumindest vergleichbar. Dies führt zu einem Interessenskonflikt und ist geeignet, Beeinflussungen der Revisionstätigkeit durch unsachliche, gegenseitige Rücksichtnahmen zu veranlassen. Es besteht der äussere Anschein der Gefahr, dass die Aufgaben der jeweiligen Revisionsstelle nicht mit der nötigen Unvoreingenommenheit wahrgenommen werden (vgl. oben E. 4.4.2), wie die Vorinstanz zu Recht darlegt. Der Beschwerdeführer räumt denn auch selber ein, dass hier juristisch gesehen der Anschein der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit gegeben sei.

4.5. Damit ist erstellt, dass der Beschwerdeführer mehrfach und fortgesetzt in schwerwiegender Weise gegen die Bestimmungen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle verstossen hat. Der Beschwerdeführer weist aufgrund seiner direkten und indirekten Beteiligung an der W._____ sowie aufgrund einer zumindest dem Anschein nach gegebenen engen Beziehung zu deren Verwaltungsrat und bedeutendem Aktionär B._____ als langjähriger Revisor dieser Gesellschaft nicht die erforderliche Unabhängigkeit auf. Dasselbe gilt hinsichtlich der Situation U._____/Y._____.

5.
Am 13. Oktober 2010 hat die W._____ ein Opting-Out beschlossen; dies ist entsprechend im Handelsregister eingetragen. Der Sitz der X._____ weist immer noch dieselbe Sitzadresse wie die B._____ Treuhand AG auf, doch hat der Beschwerdeführer angekündigt, dies im Verlaufe des Jahres zu korrigieren. Die U._____ amtet seit dem 18. Februar 2011 nicht mehr als Revisionsstelle der Y._____.

5.1. Der Beschwerdeführer argumentiert, die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei durch die Beseitigung des beanstandeten Zustands automatisch wiederhergestellt, weil lediglich der Anschein der Unabhängigkeit beeinträchtigt gewesen sei. Die Vorinstanz habe diesen Umstand nicht gewürdigt.

5.2. Die Vorinstanz macht geltend, sie habe die obengenannten Tatsachen gewürdigt; diese wirkten sich zwar im Rahmen der Gesamtbeurteilung der Verstösse günstig aus, die Verstösse würden

jedoch nicht "geheilt". Die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands werde ohnehin auch ohne konkrete Aufforderung durch die Vorinstanz erwartet und ergebe sich aus den Sorgfaltspflichten eines Revisors bzw. Revisionsexperten.

5.3. Aus der angefochtenen Verfügung ergibt sich, dass die Vorinstanz das Opting-Out der W._____ sowie die angekündigte Sitzverlegung der X._____ ausführlich in ihre Abwägungen miteinbezogen hat. Die Tatsache, dass die U._____ seit dem 18. Februar dieses Jahres nicht mehr als Revisionsstelle der Y._____ amtete, konnte die Vorinstanz selbstredend nicht berücksichtigen, da die angefochtene Verfügung am 24. Januar 2011 erging. Die vom Beschwerdeführer im Rahmen der Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands durchgeführten Massnahmen vermögen nach der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts die seit 2001 begangenen Unabhängigkeitsverletzungen jedoch nicht auszugleichen bzw. ungeschehen zu machen (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom 18. April 2011 E. 4.4.1 sowie B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 9.5); Entsprechendes gilt für die sich daraus ergebende Trübung des Leumunds bzw. der Beeinträchtigung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit (vgl. unten E. 7.2).

6.
Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe Art. 17 RAG willkürlich ausgelegt, da sie den Entzug der Zulassung vorgängig hätte androhen müssen.

Die Vorinstanz hält dagegen, dass die eine Androhung des Entzugs der Zulassung nicht erforderlich gewesen sei, da die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit aufgrund der festgestellten Verstösse gegen die Unabhängigkeit nicht gegeben gewesen sei und auch nicht sofort wiederhergestellt habe werden können.

6.1. Nach Art. 17 Abs. 1 RAG ist der Entzug der Zulassung vorher anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können.

6.2. Das System der vorgängigen Androhung dürfte bei schwerwiegenden leumundsrelevanten Verstössen, wie vorliegend, kaum Anwendung finden können, weil der Leumund dann als derart beeinträchtigt anzusehen ist, dass selbst eine umgehende

Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands – zumindest in (näherer) Zukunft – keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit zu bieten vermag. Bei schwerwiegenden Verstössen gegen das Gesetz (vorliegend die Unabhängigkeitsvorschriften) würde eine vorangehende Mahnung den gefährdeten Interessen Dritter nicht gerecht: Ein Revisionsexperte ist berechtigt, ordentliche Revisionen durchzuführen; dies umfasst Revisionen von Publikumsgesellschaften über ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen sowie Revisionen von wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen und Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind (Art. 727b OR). Deshalb hat der Beschwerdeführer den Entzug der Zulassung ohne vorgängige Androhung zu gewärtigen.

7.
Schliesslich rügt der Beschwerdeführer, die Vorinstanz habe den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Als angemessene mildere Massnahme hätte eine Fristansetzung zur Wiederherstellung des Anscheins der Unabhängigkeit bzw. zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands in analoger Anwendung von Art. 16 Abs. 4 RAG genügt.

Die Vorinstanz macht geltend, es sei vorliegend keine mildere Massnahme denkbar. Die mangelnde Einsicht des Beschwerdeführers in das eigene Fehlverhalten sei negativ zu gewichten. Insgesamt erwecke der Beschwerdeführer den Eindruck, mit den geltenden Grundsätzen zur Unabhängigkeit ungenügend vertraut zu sein. Ein befristeter Entzug als mildere Massnahme könne den Zulassungsträger unter Umständen härter treffen als ein unbefristeter, bei dem in absehbarer ein erneutes Zulassungsgesuch gestellt werden könne. Die Vorinstanz sei nicht verpflichtet gewesen dem Beschwerdeführer eine Frist zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands einzuräumen; dies werde ohnehin auch ohne konkrete Aufforderung durch die Aufsichtsbehörde erwartet und ergebe sich aus den Sorgfaltspflichten eines Revisors. Nach Ansicht der Vorinstanz ist eine analoge Anwendung von Art. 16 Abs. 4 RAG im vorliegenden Fall nicht angezeigt. Diese Norm beziehe sich im Übrigen auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen.

7.1. Bei der Verhältnismässigkeitsprüfung ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern bezweckt und der

Unternehmensüberwachung dient (zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung; Botschaft RAG, BBl 2004 3969 ff., 3989). Der Revisionsstelle kommt dabei eine zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit alle geschützten Personengruppen in die Lage versetzen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen. Dieses Ziel der gesetzlichen Regelung von Revisionsdienstleistungen kann nur erreicht werden, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erbracht werden, deren Qualifikation im Rahmen der Zulassung anhand der strengen Zulassungsvoraussetzungen zu prüfen ist. Die Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen ist daher von erheblichem öffentlichen Interesse (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_438/2008 vom 16. Oktober 2008 E. 3). Im Zusammenhang mit dem Entzug der Zulassung hat das Bundesgericht immerhin festgestellt, diese solle die ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen einzig die Möglichkeit bleibe, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung auszuschliessen (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3 sowie 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 6.2.3; DANIEL C. PFIFFNER, in: BSK-Revisionsrecht, Rz. 5 zu Art. 17 RAG).

7.2. Der Beschwerdeführer hat über einen langen Zeitraum von fast zehn Jahren regelmässig und mehrfach gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Revisionstätigkeit setzt voraus, dass den einschlägigen Normen vollumfänglich Beachtung geschenkt wird (Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2010 E. 4.4). Als Mitglied der Treuhand-Kammer muss dem Beschwerdeführer zudem das geltende Standesrecht geläufig sein (vgl. oben E. 4.2). Der Beschwerdeführer hat diesen Zustand, nachdem er von der Vorinstanz darauf hingewiesen worden war, erst nach 15 bzw. 19 Monaten bereinigt; hinsichtlich der identischen Sitzadresse der X._____ und der B._____ Treuhand AG besteht die beanstandete Situation weiterhin (vgl. oben E. 5). Der Umstand, dass dem Beschwerdeführer ansonsten beruflich nichts vorzuwerfen ist, spricht nicht näher zu seinen Gunsten (vgl. oben E. 4.1.4). Bei derart schweren Verstössen gegen die Unabhängigkeitsvorschriften kommt ein allfällig zulässiger schriftlicher Verweis (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3988/2010 vom 31. Mai 2011 E. 3) als mildere Massnahme nicht in Betracht. Gleich verhält es sich mit einem befristeten Entzug. Dieser müsste ohnehin auf mehrere Jahre ausgesprochen werden. Der von der Vorinstanz gefällte Entscheid,

mit dem ein unbefristeter Entzug ausgesprochen, dem Beschwerdeführer jedoch eine erneute Prüfung der Zulassung nach drei Jahren in Aussicht gestellt wird (vgl. die ergänzende Stellungnahme der Vorinstanz), nähert sich in der Sache einem auf drei Jahre befristeten Entzug an. Mit dem angefochtenen Entscheid wird jedoch zweifelsfrei klargemacht, dass der Beschwerdeführer ein neues Gesuch wird einreichen und die Gewähr für einen einwandfreie Prüftätigkeit wird nachweisen müssen, bevor er erneut als Revisionsexperte zugelassen werden kann. Abgesehen davon macht nur ein unbefristeter Entzug hinreichend deutlich, dass es sich hier um schwerwiegende Verfehlungen handelt und der Beschwerdeführer grundlegende Änderungen vornehmen und die Einsicht in die Bedeutung der Unabhängigkeitsbestimmungen dokumentieren muss, um erneut als Revisionsexperte zugelassen zu werden. Ein befristeter Entzug kommt mit anderen Worten grundsätzlich nur bei mittelschweren Verfehlungen in Betracht, bei denen eine verhältnismässig zuverlässige Prognose über das künftige Verhalten und die Wiederherstellung des guten Leumunds erfolgen kann.

Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft) gründet, ist vorliegend höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung der Tätigkeit als Revisionsexperte. Zudem ist das Verfahren vor der Standeskommission der Treuhand-Kammer, soweit dem Bundesverwaltungsgericht bekannt, noch hängig; auch aus diesem Grund rechtfertigt sich ein unbefristeter Zulassungsentzug. Dass es sich bei der Verletzung von Unabhängigkeitsbestimmungen strafrechtlich gesehen um eine Übertretung handelt (Art. 39 Abs. 1 Bst. a RAG), die mit einer Busse bis zu Fr. 100'000.– bestraft wird, ist entgegen der Ansicht des Beschwerdeführer für die Zumessung der Verwaltungsmassnahme nicht von Bedeutung. Ob die Einräumung einer Frist zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands in analoger Anwendung von Art. 16 Abs. 4 RAG bei natürlichen Personen möglich ist, kann vorliegend offenbleiben.

Der Zulassungsentzug ist mutmasslich mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer verbunden, wobei er dies weder geltend macht noch darlegt. Der Beschwerdeführer ist bei zahlreichen zur V._____ gehörenden Gesellschaften als einziger Verwaltungsrat und Revisionsmitarbeiter tätig; insofern sind auch diese Gesellschaften vom

Zulassungsentzug betroffen. Jedoch sind in der V._____ verschiedene Personen mit der entsprechenden Zulassung tätig, sodass die Möglichkeiten von Reorganisation und Umstrukturierungen vorhanden sind. Die Massnahme ist somit zumutbar.

Der unbefristete Entzug erweist sich daher als verhältnismässig. Es bleibt darauf hinzuweisen, dass vorliegend eine Selbstanzeige durch den Beschwerdeführer möglich gewesen wäre. Damit hätte der Beschwerdeführer seine Einsicht und Reue auszudrücken vermocht, was es der Vorinstanz ermöglicht hätte, allenfalls eine mildere Massnahme als den unbefristeten Entzug auszusprechen.

8.
Zusammenfassend ergibt sich, dass die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte wegen derzeitiger Nichterfüllung der Anforderungen an den unbescholtenen Leumund bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit zu Recht unbefristet entzogen und den entsprechenden Eintrag im Revisorenregister gelöscht hat. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist (vgl. E. 2).

9.
Entsprechend dem Ausgang des Verfahrens hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden auf Fr. 3'000.– festgesetzt und mit dem am 24. März 2011 geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet. Der den Kostenvorschuss übersteigenden Betrag von Fr. 1'000.– ist nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Sie werden mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'000.– verrechnet. Der Restbetrag von Fr. 1'000.– ist innert 30 Tagen

nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zu Gunsten der Gerichtskasse zu überweisen. Die Zustellung des Einzahlungsscheins erfolgt mit separater Post.

3.
Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter: Die Gerichtsschreiberin:

Philippe Weissenberger Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 des Bundesgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 [BGG, SR 173.110]). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie der Beschwerdeführer in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 11. Oktober 2011