Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Entscheid bestätigt durch BGer mit Urteil vom 18.07.2016 (2C_2016/2015)

Abteilung II
B-4868/2014

Urteil vom 8. Oktober 2015

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Richter Ronald Flury, Richter Stephan Breitenmoser,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

B._____,
vertreten durch Rechtsanwalt Dr. iur. Louis Bochud,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.
B._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde am 27. September 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

B.
Der Beschwerdeführer und A._____ besitzen je 25 % der Aktien bzw. Stimmrechte an der als Revisionsexpertin zugelassenen W._____AG (nachfolgend: […]). Die W._____AG hält 80 % der Aktien bzw. Stimmrechte der ebenfalls als Revisionsexpertin zugelassenen X._____AG (nachfolgend: […]). Der Beschwerdeführer und A._____ sind Verwaltungsräte und Mitglieder der Geschäftsleitung der W._____AG sowie der X._____AG und haben sich im Revisorenregister als Revisionsmitarbeiter beider Gesellschaften verlinkt. Deren Organisationsreglemente sind durch den Beschwerdeführer und A._____ unterzeichnet. Beide Unternehmen sind auf ihrer Webseite als Partnerunternehmen bezeichnet. Der Beschwerdeführer und A._____ sind auf den Webseiten beider Gesellschaften als Mitglieder des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung geführt. Die X._____AG war die Revisionsstelle der Y._____AG (nachfolgend: […]; seit dem 12. Juni 2015 […]) und der Z._____AG (nachfolgend: […]). A._____ war seit dem 20. Dezember 2007 bis zum 28. April 2015 Verwaltungsratsmitglied der Y._____AG und seit dem 18. September 2009 bis zum 30. April 2015 der Z._____AG. Die Y._____AG unterlag bis zum 23. Januar 2014 (Opting-out) der Pflicht zur eingeschränkten Revision; die Z._____AG unterliegt dieser weiterhin. Der Beschwerdeführer amtete bei der Z._____AG als leitender Revisor für die Geschäftsjahre 2009/2010 bis 2012 und bei der Y._____AG für die Geschäftsjahre 2006/2007 bis 2012.

C.
Aufgrund eines Hinweises einer Drittperson leitete die Vorinstanz am 13. August 2013 Vorabklärungen zur Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen durch die X._____AG ein und verlangte von deren Verwaltungsratspräsidenten, A._____, verschiedene Auskünfte und Unterlagen.

C.a Mit Schreiben vom 27. August 2013 reichten der Beschwerdeführer und A._____ die verlangten Unterlagen im Namen der X._____AG ein

und legten dar, dass sie bei der Anpassung bzw. Überarbeitung des internen Qualitätssicherungssystems festgestellt hätten, dass sie noch einzelne Mandate führten, bei denen die Unabhängigkeitsrichtlinien nicht vorbehaltlos eingehalten bzw. teilweise verletzt seien. Die entsprechenden Schritte zur Gewährleistung der Unabhängigkeit würden jedoch umgehend eingeleitet, sei dies durch Rücktritt von A._____ aus dem Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaften oder der X._____AG, oder durch ein Opting-Out des Revisionskunden. Die Mängel würden rasch möglichst, jedoch spätestens bis Ende Oktober 2013 behoben.

C.b Mit Schreiben vom 11. September 2013 eröffnete die Vorinstanz gegen den Beschwerdeführer ein eingreifendes Verwaltungsverfahren um einen voraussichtlich befristeten Zulassungsentzug. Die Vorinstanz legte dem Beschwerdeführer dar, es bestehe der Verdacht, dass er gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen habe, indem er als Mitinhaber, Mitglied des Verwaltungsrats und der Geschäftsleitung sowie als Revisionsmitarbeiter der (bis Januar 2014 als Revisionsstelle eingetragenen) X._____AG gleichzeitig eine enge Beziehung zu A._____, Verwaltungsratsmitglied der geprüften Unternehmen Y._____AG und Z._____AG unterhalte. Der Beschwerdeführer wurde ersucht, weitere Auskünfte zu erteilen und es wurde ihm das rechtliche Gehör gewährt.

C.c Mit Stellungnahme vom 21. Oktober 2013 erklärte der Beschwerdeführer, seine Tätigkeiten als leitender Revisor bei der Z._____AG und der Y._____AG hätten sich auf ein Jahr und elf Monate bzw. vier Jahre und elf Monate beschränkt. Diese neun Revisionsberichte für die Geschäftsjahre 2006/2007 bis 2012 seien ins Verhältnis zu setzen zu den 400 Revisionsberichten, die er bei durchschnittlich 70 Revisionsmandaten in diesem Zeitraum erstattet habe. Es sei daher unverhältnismässig, davon auszugehen, er habe grob, wiederholt und mehrjährig gegen die gesetzlichen und berufsrechtlichen Bestimmungen zur Unabhängigkeit verstossen. Die Vorschriften zur Unabhängigkeit der verschiedenen Berufsorganisationen würden sich zudem stark von den gesetzlichen Vorschriften unterscheiden und keine Gesetzeskraft aufweisen. Ferner gehe die Vorinstanz von einer Gleichsetzung der Unvereinbarkeitstatbestände der ordentlichen und der eingeschränkten Revision aus, obwohl der Katalog von Art. 728 Abs. 2 OR (zit. in E. 5.2) bei der eingeschränkten Revision nicht anwendbar sei. Ein Zulassungsentzug würde ihm die Tätigkeit als leitender Revisor verunmöglichen, und es sei unverhältnismässig, ihm die Zulassung länger als drei Monate zu entziehen. Die X._____AG habe inzwischen der Y._____AG und der Z._____AG ihre Demission als Revisionsstelle

mitgeteilt. Die Mutationen im Handelsregister würden von den Kunden in die Wege geleitet, sobald neue Revisionsstellen gefunden worden seien, und diese seien ohne Anerkennung einer Schuld erfolgt. Schliesslich ersuchte der Beschwerdeführer um Verzicht auf einen Zulassungsentzug.

C.d In der Folge gelangte die Vorinstanz mit weiteren Fragen an den Beschwerdeführer, der diese unter Beilage der geforderten Unterlagen beantwortete (insbesondere die Steuererklärung 2012, allerdings unter Abdeckung der aus seiner Sicht nicht benötigten Informationen).

D.
Mit Verfügung vom 27. Juni 2014 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am 27. September 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung der entsprechenden Eintragung im Revisorenregister. Der Beschwerdeführer wurde während der Dauer des Zulassungsentzugs den Melde- und Mitteilungspflichten nach der Revisionsaufsichtsgesetzgebung unterstellt, die entfielen, wenn der Beschwerdeführer auf die Wiedererteilung der Zulassung verzichte. Schliesslich auferlegte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten von Fr. 4'250.–.

E.
Mit Eingabe vom 29. August 2014 hat der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht erhoben. Er beantragt, die angefochtene Verfügung sei vollumfänglich aufzuheben und die Beschwerde gutzuheissen. Weiter stellt der Beschwerdeführer fünf Eventualanträge wie folgt: (1) Es sei ihm ein Verweis zu erteilen; (2) er sei mit einer Busse von maximal Fr. 1'000.– zu belegen; (3) es sei ihm die Zulassung für maximal einen Monat zu entziehen; (4) es sei ihm die Zulassung für zwei bis maximal neun Monate zu entziehen; (5) es sei ihm die Zulassung für ein Jahr unter Gewährung von Teilbezügen innerhalb eines Zeitfensters von drei Jahren zu entziehen.

Zur Begründung bringt der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor, dass der Zulassungsentzug unverhältnismässig sei und einem Berufsverbot gleichkomme. Er habe stets Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit geboten und daher seien die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung seiner Zulassung eingehalten. Der angefochtenen Verfügung fehle die erforderliche rechtsgenügliche Sachverhaltsfeststellung. Weiter sieht der Be-

schwerdeführer die Begründungspflicht verletzt. Ferner rügt er die Verletzung von Bundesrecht durch die Vorinstanz, indem die Bestimmungen über die Unabhängigkeit bei der ordentlichen Revision nicht auf die eingeschränkte Revision anwendbar seien. Zudem hätten die standesrechtlichen Vorschriften keine Gesetzeskraft. Der Entzug der Zulassung bedeute einen unverhältnismässigen jährlichen Schaden von ca. Fr. 219'000.– bzw. 350'000.–.

F.
Mit Vernehmlassung vom 3. November 2014 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

G.
Mit Verfügung vom 4. November 2014 hat das Bundesverwaltungsgericht die Vernehmlassung einschliesslich einer Kopie des Aktenverzeichnisses dem Beschwerdeführer zur Kenntnis zugestellt und mitgeteilt, dass kein weiterer Schriftenwechsel vorgesehen sei.

H.
Mit Eingabe vom 14. November 2014 hat der Beschwerdeführer die Ansetzung einer Frist zur Stellungnahme beantragt und um Akteneinsicht in act. 8a (E-Mail der hinweisgebenden Person unanonymisiert) und act. 8b (E-Mail der hinweisgebenden Person anonymisiert) der vorinstanzlichen Akten ersucht, da ihm diese noch nicht bekannt seien. Im Übrigen halte er an den in der Beschwerde gestellten Anträgen fest.

I.
Mit Zwischenverfügung vom 18. November 2014 wurde das Akteneinsichtsgesuch des Beschwerdeführers hinsichtlich act. 8b gutgeheissen, soweit weitergehend jedoch abgewiesen. Zudem wurde dem Beschwerdeführer antragsgemäss eine Frist zur Einreichung einer Replik angesetzt.

J.
Mit Replik vom 12. Januar 2015 beantragt der Beschwerdeführer einen Vorabentscheid über die Frage, ob die Vorinstanz zulässigerweise einem Denunzierungshinweis, der über ihre Webseite eingegangen sei und zur Disziplinierung des Beschwerdeführers geführt habe, nachgegangen sei. Im Übrigen hält er an seinen Anträgen fest.

K.
Mit Duplik vom 13. Februar 2015 hält die Vorinstanz an ihrem Antrag fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

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]).

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

2.
Aus prozessökonomischen Gründen wurde auf einen Vorabentscheid über die Zulässigkeit der Berücksichtigung anonymer Hinweise durch die RAB verzichtet; der entsprechende Antrag des Beschwerdeführers wird daher abgewiesen.

Statt dessen ist im Rahmen des vorliegenden Entscheids in der Sache auf die Rüge des Beschwerdeführers einzugehen, wonach die Vorinstanz unzulässigerweise einem Hinweis, der über ihre Webseite eingegangen ist und zur Disziplinierung des Beschwerdeführers geführt habe, nachgegangen sei.

2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, das Vorgehen der Vorinstanz verletze das Legalitätsprinzip. Auch die Offizialmaxime berechtige die Vorinstanz nicht, ohne jegliche Handlungsanweisung aus dem materiellen Recht vorzugehen. Die Revisionsaufsichtsgesetzgebung enthalte keine Bestimmungen, die eine Überprüfung von zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten vorsehe, im Unterschied zu staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 16 RAG), weshalb der Vorinstanz mit Bezug auf Revisoren und Revisionsexperten gerade nicht das Recht und die Pflicht eingeräumt worden sei, bei Hinweisen Dritter bzw. Verdacht auf Verletzung der Zulassungsvoraussetzungen nach ihrem Ermessen eine Untersuchung einzuleiten. Die Vorinstanz könne dagegen gestützt auf Hinweise einer anderen Behörde eine Untersuchung einleiten (Art. 22 ff. RAG). Da es sich vorliegend jedoch nicht um Revisionstätigkeiten im Zu-

sammenhang mit Publikumsgesellschaften handle, sei das öffentliche Interesse an deren Überprüfung ohnehin geringer, weshalb der Gesetzgeber einen qualifizierten Hinweis durch eine Behörde als Voraussetzung für die Einleitung einer Untersuchung vorgesehen habe. Im Gegensatz zur Vorinstanz verfüge die FINMA über eine gesetzliche Grundlage für ihre Aufsichtsinstrumente; andererseits habe die FINMA auf einen vergleichbaren Hinweis auf ihrer Webseite verzichtet. Vergleichbar sei das Vorgehen mit dem Anzeigeverfahren nach Art. 301 der Strafprozessordnung (StPO, SR 312.0). Jedoch gelte für die Vorinstanz im Gegensatz zu den Strafverfolgungsbehörden weder der Untersuchungsgrundsatz noch der Verfolgungszwang. Mit dem vorliegenden Hinweis sei offensichtlich A._____ und nicht der Beschwerdeführer denunziert worden. Erst aufgrund der Vorabklärungen sei auch ein Verdacht gegen den Beschwerdeführer geschaffen worden. Daher verstosse die Vorinstanz gegen das Verbot von "fishing expeditions" und damit gegen den Verhältnismässigkeitsgrundsatz. Solche unzulässigen Beweisausforschungen führten zu einem Verwertungsverbot. Ferner sei offensichtlich, dass es sich bei der hinweisgebenden Person um einen Konkurrenten der X._____AG handle. Es sei daher von einer Verletzung der Lauterkeitsregelung (Art. 2 f. des Bundesgesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb vom 19. Dezember 1986 [UWG, SR 241]) auszugehen. Indem die Vorinstanz gewisse Revisoren willkürlich aufgrund anonymer Hinweise überprüfe und Massnahmen verfüge, greife sie in das Marktsystem ein und werde u.U. von Marktteilnehmern instrumentalisiert. Das Anschwärzen von Konkurrenten könne sich demnach als Marktvorteil erweisen, indem die angezeigten Marktteilnehmer überprüft und kurzfristig aus dem Wettbewerb entfernt würden.

2.2 Die Vorinstanz legt dar, für Anzeigen durch Private und deren Verwertbarkeit durch eine staatliche Aufsichtsbehörde sei keine gesetzliche Grundlage erforderlich. Die enge geschäftliche Beziehung zwischen dem Beschwerdeführer und A._____ sei aufgrund öffentlicher Informationsquellen (Handelsregistereinträge, Einträge im Revisorenregister, Webseiten der X._____AG und der W._____AG) erkennbar, die verwertet werden dürften. Im Übrigen wäre es ein sinnwidriges Verständnis staatlicher Aufsicht, wenn die Aufsichtsbehörde konkrete und glaubwürdige Hinweise auf Verletzung relevanter rechtlicher Pflichten der ihr unterstehenden Personen und Unternehmen ignorieren müsse, nur weil sie von Privaten und nicht von behördlichen Stellen stammten. Die Befugnis, anonyme Hinweise entgegenzunehmen und zu verwerten, ergebe sich implizit aus der Kompetenz, die Zulassung zu entziehen oder einen Verweis zu ertei-

len. Ferner könne jedermann jederzeit Tatsachen, die im öffentlichen Interesse ein Einschreiten gegen eine Behörde von Amtes wegen erfordern, der Aufsichtsbehörde anzeigen (Art. 71 VwVG); diese Bestimmung sei gemäss Lehre und Praxis auch auf Anzeigen über Private an Aufsichtsbehörden anwendbar. Der Beschwerdeführer verkenne, dass es daneben durchaus weitere gesetzliche Rahmenbedingungen für die Entgegennahme und Verwertung von Hinweisen durch Dritte gebe. So habe der Anzeiger keine Parteirechte und die Aufsichtsbehörde könne die Einsichtnahme in die Akten verweigern, wenn wesentliche öffentliche oder private Interessen den Schutz der Identität des Anzeigers erforderten. Das Verbot von "fishing expeditions" verbiete es einer Aufsichtsbehörde nicht, Abklärungen zu einem konkreten und glaubwürdigen Hinweis zu treffen, sondern nur, ohne jeden Hinweis nach Beweisen zu forschen, in der Hoffnung, einen Zufallsfund zu machen. Vorliegend sei das Verfahren gegen den Beschwerdeführer auf konkrete und glaubwürdige Anhaltspunkte hin eröffnet und auf die zur Anzeige gebrachten Sachverhalte beschränkt worden. Der Vorwurf, die Vorinstanz sei von einem Konkurrenten des Beschwerdeführers instrumentalisiert worden, sei absurd. Sie habe vielmehr ihren gesetzlichen Auftrag erfüllt. Der Beschwerdeführer substantiiere überdies nicht, inwiefern der lautere und unverfälschte Wettbewerb verletzt worden sei. Solches komme etwa in Frage, wenn unrichtige oder irreführende Angaben gemacht würden. Vorliegend sei das Gegenteil richtig: Die hinweisgebende Drittperson sei mit ihrem Verdacht richtig gelegen. Im Übrigen sei es sowohl bei der FINMA als auch bei der RAB möglich, Hinweise schriftlich einzureichen. Ob dies zusätzlich auf elektronischen Weg möglich sei, sei im Zeitalter von E-Government unerheblich.

2.3 Dass die Vorinstanz Hinweise von Drittpersonen betreffend allfällige Missstände oder Pflichtverletzungen von Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen entgegennehmen und diesen nachgehen kann, liegt in der Kompetenz der Aufsichtsbehörde begründet, über die Zulassung von Personen zu entscheiden (Art. 15 Abs. 1 RAG), die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen (Art. 2 Bst. a RAG) erbringen, und diese zu entziehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr eingehalten sind (Art. 17 RAG). Dies gilt auch dann, wenn die Vorinstanz, im Unterschied zu staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 16 RAG), Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen (die keine Publikumsgesellschaften revidieren) keiner regelmässigen Überprüfung unterzieht, somit der Gesetzgeber keine eigentliche dauernde Beaufsichtigung vorgesehen hat. Die Zulassungsvoraussetzungen sind gleichwohl dauernd einzuhalten, zumal die Zulassung bei natürlichen Personen

unbefristet ausgesprochen wird (Art. 3 Abs. 2 RAG), unabhängig davon, ob deren Einhaltung permanent überwacht bzw. periodisch überprüft wird, ansonsten die Revisionsaufsichtsgesetzgebung ihres Zwecks (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG) entleert würde. Die RAB hat im Rahmen ihrer Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit die Qualität von Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten und deren ordnungsgemässe Erbringung sicherzustellen. Das Vorgehen der Vorinstanz ist damit von ihrem gesetzlichen Auftrag (Art. 15 und Art. 28 Abs. 1 RAG) gedeckt. Eine Verletzung des Legalitätsprinzips ist demnach nicht ersichtlich. Anzeigen gegenüber Privaten, die einer staatlichen Aufsicht unterliegen, sind zudem zulässig (OLIVER ZIBUNG, in: Bernhard Waldmann/Philippe Weissenberger [Hrsg.], Praxiskommentar VwVG, Zürich/Basel/Genf 2009, Art. 71 Rz. 38; STEFAN VOGEL, in: Christoph Auer/Markus Müller/Benjamin Schindler, Kommentar zum Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren [VwVG], Zürich/St. Gallen 2008, Art. 71 Rz. 15; GIOVANNI BIAGGINI, Aufsichtsrecht, in: Giovanni Biaggini/Isabelle Häner/Urs Saxer/Markus Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2015, Rz. 19.118). Es sind keine gesetzlichen Bestimmungen ersichtlich, welche das Anzeigerecht bzw. das Anbieten von elektronischen Anzeigenformularen durch die Vorinstanz beschränken würden. Der Anzeigesteller selber untersteht rechtlichen Beschränkungen, namentlich durch das Strafrecht (insbesondere Ehrverletzungsdelikte) oder das Zivilrecht (Persönlichkeitsschutz). Der Umstand, dass ein entsprechendes Formular auf der Webseite der Vorinstanz zur Verfügung gestellt wird, ist nicht zu beanstanden, andernfalls auch sämtliche übrigen Kontakthinweise auf der Webseite entfernt werden müssten. Im Übrigen hat die FINMA zwischenzeitlich ebenfalls ein entsprechendes Formular auf ihrer Webseite aufgeschaltet. Die Vorinstanz durfte somit dem Hinweis der Drittperson auf Unregelmässigkeiten im Zusammenhang mit den Unabhängigkeitsvorschriften bei der X._____AG nachgehen und entsprechende Vorabklärungen vornehmen. Dabei handelt es sich, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, nicht um eine "fishing expedition" bzw. unzulässige Beweisausforschung, die zu einem allfälligen Verwertungsverbot führen würde, da die Vorinstanz auf den konkreten Hinweis hin tätig werden durfte und das Verfahren auf die zur Anzeige gebrachten Sachverhalte beschränkt hat. Der Umstand, dass die hinweisgebende Person ein Konkurrent des Beschwerdeführers sei, wie dieser anführt, ist dabei unerheblich, denn wie die Vorinstanz zutreffend ausgeführt hat, kommen dem Anzeiger im nachmaligen Verfahren keine Parteirechte zu (BGE 139 II 279 E. 2.3). Von einer Verletzung der Lauterkeitsregeln kann vorliegend ebenfalls nicht ausgegangen werden. Zudem greift die Vorinstanz nicht in unzulässiger Weise in den Markt ein, sondern nimmt vielmehr ihre Aufsichtsfunktion im

Rahmen der Regulierung der Berufsausübung durch die Zugelassenen wahr.

3.
Der Beschwerdeführer macht vorab mehrfach geltend, der angefochtenen Verfügung fehle es in Verletzung von Art. 12 VwVG an der erforderlichen rechtsgenüglichen Sachverhaltsfeststellung, da die Vorinstanz den Sachverhalt mit Bezug auf das Vorliegen einer "engen Beziehung zu einem Verwaltungsrat von Prüfkunden" falsch festgestellt habe und der Sachverhalt generell nicht gründlich abgeklärt sei. Dabei handelt es sich jedoch um materielle Rügen, da sich die diesbezüglichen Ausführungen des Beschwerdeführers darauf beschränken, die von der Vorinstanz vorgenommene rechtliche Würdigung zu beanstanden, weshalb diese Rügen nachfolgend zu behandeln sein werden (vgl. E. 5 und 6). Zu den personellen Verflechtungen (Beteiligungsverhältnisse an den betroffenen Gesellschaften, deren Organe, Geschäftsführung und Organisation) und weiteren Sachverhaltselementen, wie sie die Vorinstanz geschildert und ihrer Würdigung zu Grunde gelegt hat, hat der Beschwerdeführer mit Ausnahme der Tatsache, dass er und A._____ nicht die einzigen Verwaltungsratsmitglieder der X._____AG sind, was die Vorinstanz vernehmlassungsweise denn auch richtig gestellt hat, keine Ausführungen gemacht.

4.
Ferner rügt der Beschwerdeführer eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs, indem wichtige Punkte der rechtlichen Begründung, namentlich die Voraussetzungen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision, in der angefochtenen Verfügung unklar seien und die Vorinstanz ihre Auffassung nicht begründe, sondern lediglich – teilweise nicht einschlägige und unzutreffende – Zitate aus Judikatur und Literatur aufführe, so dass ihm eine Auseinandersetzung damit nicht möglich sei. Zudem habe sich die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung nicht zu seinen Vorbringen geäussert und es habe keine Auseinandersetzung mit den von ihm vorgetragenen Argumenten stattgefunden. Die Vorinstanz habe ihre Ausführungen somit nicht rechtsgenüglich substantiiert und dabei nicht die gebotene Sorgfalt walten lassen.

4.1 Aus dem durch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gewährleisteten Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich, dass die Behörde die Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtslage betroffenen Person auch tatsächlich hört, prüft und in der Entscheidfindung berücksichtigt. Daraus

folgt unter anderem die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne sind der zugrunde gelegte Sachverhalt und die rechtliche Würdigung darzulegen, d.h. (zumindest kurz) die Überlegungen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 138 I 232 E. 5.1 m.H.). Umfang und Dichte der Begründung richten sich nach den Umständen (GEROLD STEINMANN, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/ Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 49 zu Art. 29 BV m.H.).

4.2 Aus der angefochtenen Verfügung ergibt sich hinreichend klar, weshalb die Vorinstanz die Unabhängigkeitsbestimmungen als verletzt und damit den beruflichen Leumund des Beschwerdeführers als beeinträchtigt erachtet hat. Gleiches gilt für die Prüfung der Anordnung der verwaltungsrechtlichen Sanktion und deren Dauer. Die rechtliche Ausgangslage und die Würdigung der Vorinstanz sind verständlich dargelegt. Die Voraussetzungen der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen und der eingeschränkten Revision sind dargelegt. Dass einzelne Verweise auf die Rechtsprechung fehlerhaft sind (z.B. in Rz. 2.12 der Hinweis auf ein Urteil des Bundesgerichts 2C_972/2011, wobei es sich hier offensichtlich um einen Tippfehler handelt und vielmehr das Urteil 2C_927/2011 gemeint ist), ändert daran nichts. Der Umstand, dass einige Literaturzitate in der angefochtenen Verfügung aus Sicht des Beschwerdeführers jeweils ungenau seien oder eine Aussage der Vorinstanz nicht vollständig belegten, ist ebenfalls unerheblich. Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat sich die Vorinstanz mit seinen Vorbringen auseinandergesetzt (vgl. nur Rz. 2.24, 2.25, 3.8 und 3.10 der angefochtenen Verfügung). Wie bereits ausgeführt, ist es nicht erforderlich, dass sie sich mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt (vgl. E. 4.1). Die Ausführungen der Vorinstanz genügen damit nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Anforderungen an die Begründungspflicht. Der Beschwerdeführer vermochte den vorinstanzlichen Entscheid denn auch sachgerecht anzufechten. Die Rüge erweist sich somit als unbegründet.

4.3 Des Weiteren sieht der Beschwerdeführer sein rechtliches Gehör verletzt, indem die Vorinstanz ihm gegenüber im vorinstanzlichen Verfahren die vorgesehene Sanktion nicht konkretisiert habe, obwohl er darum gebeten habe. Er habe durch den Zulassungsentzug einen hohen Schaden zu gewärtigen und aufgrund seines Verhaltens sogar berechtigte Hoffnungen gehegt, dass das Verfahren eingestellt bzw. eine minimale Sanktion ausgesprochen werde. Wenn er gewusst hätte, dass es sich voraussichtlich um eine erhebliche Sanktion handelte, hätte er bereits früher einen Anwalt mandatiert.

4.4 Die Vorinstanz hat dem Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11. September 2013 die Eröffnung des eingreifenden Verwaltungsverfahrens angezeigt und ihm die Rechtslage sowie die Ergebnisse der Vorabklärungen ausführlich dargelegt. Dem Beschwerdeführer wurde die vorläufige Einschätzung der Vorinstanz mitgeteilt, wonach es sich vorliegend um grobe, wiederholte und mehrjährige Verstösse gegen die gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit handle, welche voraussichtlich Auswirkungen auf die Gewähr für eine einwandfreie Tätigkeit hätten und voraussichtlich zu einen befristeten Entzug seiner Zulassung führen würden. Auf ein entsprechendes Ersuchen des Beschwerdeführers hin teilte die Vorinstanz ihm mit Schreiben vom 14. Februar 2014 mit, dass die Dauer eines allfälligen Zulassungsentzugs von den laufenden Abklärungen abhängig sei. Damit ist dem Anspruch des Beschwerdeführers auf rechtliches Gehör – bzw. dem Anspruch auf Orientierung als Teilgehalt des rechtlichen Gehörs (Information über einen zu treffenden Entscheid und das Verfahren sowie über den Beizug von Unterlagen, Beweismitteln oder Gutachten; vgl. STEINMANN, a.a.O., Rz. 45) – mehr als Genüge getan worden; es besteht kein Anspruch des nachmaligen Betroffenen einer verwaltungsrechtlichen Sanktion, diese detailliert in einem Verfahrensstadium angedroht zu erhalten, in welchem das Ausmass der mutmasslichen Verfehlung noch nicht klar ist. Dass ein Zulassungsentzug maximal auch unbefristet ausgesprochen werden kann, ergibt sich zudem aus Art. 17 RAG. Nicht zuletzt darf angenommen werden, dass einem Revisionsexperten sowohl die Zulassungsvoraussetzungen zum Revisionsexperten als auch die Regelung über den Entzug der Zulassung bekannt sind.

5.

Strittig ist sodann der von der Vorinstanz verfügte Zulassungsentzug als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit aufgrund von Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen.

5.1 Natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen nach Art. 2 Bst. a RAG erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die RAB (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG und Art. 1 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 [RAV, SR 221.302.3]). Eine natürliche Person wird unbefristet (Art. 3 Abs. 2 RAG) als Revisionsexperte und 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 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 berücksichtigten sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine.

5.2 Sind die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, kann die RAB die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen (Art. 17 Abs. 1 RAG). Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorgängig anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Die Zulassungsvoraussetzungen sind u.a. dann nicht mehr erfüllt, wenn der Zulassungsträger keinen guten Leumund mehr hat. Zum beruflichen Leumund gehört insbesondere die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 (ordentliche Revision) und 729 (eingeschränkte Revision) des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.2 m.w.H.).

5.3 Der Beschwerdeführer rügt zusammengefasst, die Bestimmungen betreffend die ordentliche Revision seien nicht auf die eingeschränkte Revision anwendbar. Dabei legt er eingehend und unter Bezugnahme auf neuere Publikationen dar (insbesondere RICO A. CAMPONOVO/SARA R. CAMPONOVO, Anschein der Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision, AJP 2014, S. 627 ff.), dass die Frage der Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision zunehmend differenziert betrachtet würde und dass die ohnehin gesetzeswidrige Ansicht der Vorinstanz, wonach für die eingeschränkte Revision die gleichen Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wie bei der ordentlichen Revision gelten würden, vermehrt kritisiert werde und seiner Ansicht nach nicht haltbar sei, zumal die Rechtsprechung auch nie ausdrücklich über die Identität der Anforderungen entschieden habe. Daher sei die vorliegend zu beurteilende Geschäftsbeziehung zwischen ihm und A._____ nicht unzulässig und ohnehin nicht genügend nachgewiesen. Bei eingeschränkter Revision seien enge geschäftliche Beziehungen zu einem Verwaltungsrat des

Prüfkunden unbeschränkt möglich und lediglich dann pönalisiert, wenn sie zu einer wirtschaftlichen Abhängigkeit führten, was nicht vorliege. Das gemeinsame Halten einer Minderheitsbeteiligung und der gemeinsame Sitz in einem Verwaltungsrat zweier Gesellschaften derselben Gruppe bedeute nicht bereits die Konstituierung einer engen geschäftlichen Beziehung i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR. Darüber hinaus hätten die Standesregeln keine Gesetzeskraft, weshalb ein allfälliger Verstoss lediglich durch die Standeskommission geahndet werden dürfe. Sie dürften auch nicht zur Auslegung des Gesetzes herangezogen werden; das Bundesgericht habe sich gegen eine Anwendbarkeit der Richtlinien ausgesprochen, wenn diese strenger abgefasst seien, als es das Gesetz wolle. Überdies sei A._____ bereits für seine gleichzeitige Position als Verwaltungsrat bei der Revisionsstelle und bei den geprüften Unternehmen sanktioniert worden, weshalb diese Verfehlung für die Beurteilung des Verhaltens des Beschwerdeführers nicht mehr relevant sei. Ferner bestreite er, je eine Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen gegenüber der Vorinstanz eingestanden zu haben: In seinem Schreiben vom 27. August 2013 an die Vorinstanz halte er lediglich fest, dass die Verletzung der Unabhängigkeit sich einzig auf das Verwaltungsratsdoppelmandat von A._____ beziehe und demnächst geheilt werden soll. Er sei weiter davon ausgegangen, dass nach Bereinigung der Doppelmandate durch A._____ die Unabhängigkeitsbestimmungen eingehalten seien. Schliesslich sei unklar, ob die Vorinstanz von Pflichtverletzungen während acht Jahren oder während fünf Jahren ausgehe, frühester Zeitpunkt für den Beginn eines allfälligen Verstosses sei der 13. Mai 2008 und nicht, wie die Vorinstanz darlege, 2006/2007.

5.4 Nach Art. 728 Abs. 1 OR (in der Fassung vom 16. Dezember 2005, in Kraft seit dem 1. Januar 2008) muss die Revisionsstelle einer Aktiengesellschaft unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Art. 728 Abs. 2 OR enthält eine nicht abschliessende Liste von Aktivitäten, die mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sind, so u.a. die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat, eine andere Entscheidungsfunktion in der Gesellschaft oder ein arbeitsrechtliches Verhältnis zu ihr (Ziff. 1) sowie eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär (Ziff. 3). Für die eingeschränkte Revision enthält Art. 729 Abs. 1 OR die gleichen Anforderungen wie Art. 728 Abs. 1 OR. Eine Entsprechung von Art. 728 Abs. 2 OR findet sich in Art. 729 OR dagegen nicht. Nach Art. 729 Abs. 2 OR sind das Mitwirken bei der Buchführung und das

Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zulässig; sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.

5.5 Die Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision sind nach der Rechtsprechung jedoch nicht grundlegend anders als bei der ordentlichen (Urteile des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 sowie 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2 und 3.5.1), abgesehen von der Möglichkeit der eingeschränkt prüfenden Revisoren, Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zu übernehmen (Art. 729 Abs. 2 OR). Namentlich lautet Abs. 1 von Art. 729 OR gleich wie Abs. 1 von Art. 728 OR; nach beiden darf die Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Zwar will das Gesetz die Anforderungen an die Unabhängigkeit nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesellschaften differenzieren (vgl. Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 [nachfolgend: Botschaft Änd. OR], BBl 2004 3969, 3987) und verzichtet in Art. 729 OR bewusst auf eine Konkretisierung der Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit (vgl. Botschaft Änd. OR, BBl 2004 3999 f.). Die entsprechenden Vorgaben in Art. 728 Abs. 2 OR können aber auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle eine Leitlinie darstellen; die Unvereinbarkeitsgründe sind auch für eingeschränkt prüfende Revisionsstellen von Bedeutung, wenn nicht der Anschein einer offensichtlichen Befangenheit entstehen soll (Botschaft Änd. OR, BBl 2004 4026; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 m.H.).

5.5.1 Im Einklang mit der soeben dargelegten ständigen Rechtsprechung ist festzuhalten, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision und bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich dieselben sind, auch wenn der Gesetzgeber darauf verzichtet hat, einen identischen – nicht abschliessenden (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.3) – Katalog von Tatbeständen, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind, bei der eingeschränkten Revision zu normieren. Dies wurde von der Rechtsprechung namentlich mit Bezug auf eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats oder zu einem bedeutenden Aktionär der geprüften Gesellschaft bejaht (Urteil des Bundesgerichts 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.1). Vorliegend besteht kein

Anlass, von der ständigen Rechtsprechung abzuweichen, auch wenn in der Literatur, wie der Beschwerdeführer anführt, ein Umdenken stattgefunden habe bzw. vermehrt kritische Äusserungen erfolgen würden. Die von ihm hauptsächlich zitierte Publikation spiegelt lediglich die Meinung der Autoren wieder. Das Bundesgericht hat in einem neueren Entscheid diese Publikation bereits berücksichtigt (Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2). Eine bestehende enge Beziehung des eingeschränkt prüfenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär der geprüften Gesellschaft beeinträchtigt demnach die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bzw. ist mit dem ständig einzuhaltenden Unabhängigkeitserfordernis nicht vereinbar.

5.5.2 Die Vorinstanz hat die enge Beziehung des Beschwerdeführers zu A._____, der bis April 2015 Verwaltungsrat der geprüften Unternehmen Y._____AG und Z._____AG war, hinreichend nachgewiesen (vgl. Sachverhalt Bst. B und angefochtene Verfügung, Sachverhalt Bst. B und C sowie Rz. 2.14). Enge Beziehungen können sich u.a. aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen ergeben (BVGE 2011/41 E. 2.5.3). Der Beschwerdeführer und A._____ haben offensichtlich eine enge geschäftliche Beziehung, sind doch beide jeweils im Verwaltungsrat und in der Geschäftsleitung sowie als Revisionsmitarbeiter der W._____AG (deren Gründungsmitglieder sie waren) und der X._____AG tätig und besitzen sie an der W._____AG je 25,5 % der Aktien bzw. der Stimmrechte, welche wiederum zu 80 % an der X._____AG beteiligt ist. Der Einwand des Beschwerdeführers, wonach dem Umstand, dass er und A._____ indirekt je eine Beteiligung an der X._____AG halten würden, keine eigenständige Bedeutung zukomme, sondern eine direkte Folge des Besitzes von einem Viertel an der Muttergesellschaft W._____AG sei, ist unbehelflich, da es bei der Beurteilung der engen geschäftlichen Beziehung um eine Gesamtwürdigung der Tatsachen und Umstände geht. Auch das Vorbringen des Beschwerdeführers, alle von der Vorinstanz genannten Elemente erlaubten es nicht, auf eine enge Beziehung zu schliessen, zumal sie die Folge davon seien, dass beide Personen bei der W._____AG und der X._____AG arbeiteten, geht fehl; im Gegenteil wird dadurch belegt, dass tatsächlich eine enge geschäftliche Beziehung zwischen ihm und A._____ besteht. Beide arbeiten bei der X._____AG und der W._____AG, sind an den Gesellschaften beteiligt und im Verwaltungsrat sowie in der Geschäftsleitung. Nicht er-

forderlich für den Nachweis eines Mangels in der Unabhängigkeit ist, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, eine Analyse der Dauer der Zusammenarbeit, der Anzahl gemeinsamer in die Gesellschaften investierter Stunden, des Ausmasses der gemeinsamen oder einzelnen Berufstätigkeit ausserhalb der W._____AG und der X._____AG sowie eine Abklärung, inwiefern die beiden Personen bezüglich ihrer geschäftlichen Gesamteinkünfte und Vermögenssituation eng miteinander in Beziehung stehen, da sich die enge Beziehung bereits aus den genannten Umständen ergibt.

5.5.3 Die X._____AG amtete von Juli 2009 bis Januar 2014 als Revisionsstelle der Z._____AG und von Oktober 2006 bis Januar 2014 als Revisionsstelle der Y._____AG. Der Beschwerdeführer war leitender Prüfer bei den Revisionen zweier Gesellschaften, bei denen sein Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungskollege im selben Zeitraum Verwaltungsratsmitglied war. Er hat die Revisionen betreffend die Geschäftsjahre 2009/2010 bis 2012 (Z._____AG) bzw. 2006/2007 bis 2012 (Y._____AG) durchgeführt und die entsprechenden Revisionsberichte unterzeichnet. Damit ist festzustellen, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle X._____AG in diesem Zeitraum bei den Prüfkunden Z._____AG und Y._____AG durch die bestehende enge Beziehung des leitenden Prüfers in der Person des Beschwerdeführers zu A._____, Verwaltungsrat bei den fraglichen Prüfkunden, nicht mehr gegeben war. Der Beschwerdeführer hat somit die gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen von Art. 729 Abs. 1 OR i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR verletzt.

5.6 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ferner die Einhaltung der standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, zuletzt geändert am 1. Dezember 2014, hrsg. von EXPERTsuisse [vormals: Treuhand-Kammer]), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied von EXPERTsuisse verpflichtet ist, für die Erfüllung bzw. Einhaltung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds bestimmend (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5121/2011 vom 31. Mai 2012 E. 6.2). Vorliegend ist indessen unerheblich, ob der Beschwerdeführer gleichzeitig gegen die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen hat, da bereits die gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verletzt sind (vgl. E. 5.5 ff.).

5.7 Damit galt der berufliche Leumund, der Voraussetzung für die Zulassung als Revisor und Revisionsexperte bildet, des Beschwerdeführers im

Zeitraum 2008 (Prüfung des Geschäftsjahrs 2006/2007) bis 2013 (Prüfung des Geschäftsjahrs 2012) nicht mehr als unbescholten. Da die Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften insgesamt nicht mehr als leicht gelten (dazu nachfolgende E. 6), sind die Voraussetzungen für einen Zulassungsentzug erfüllt (Art. 17 RAG) und kommt die mildere Massnahme nach der Regel von Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG von vornherein nicht zur Anwendung (zu letztgenannter Bestimmung vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015). Die Vorinstanz hat im Übrigen dem Beschwerdeführer keinen Anlass gegeben, davon auszugehen, dass nach Bereinigung der Doppelmandate durch A._____ in der prüfenden Gesellschaft X._____AG und den geprüften Unternehmen Y._____AG und Z._____AG die Unabhängigkeitsbestimmungen eingehalten seien bzw. damit das Verfahren gegen den Beschwerdeführer erledigt sei; sie hat vielmehr, nach der fraglichen Äusserung des Beschwerdeführers gegenüber der Vorinstanz im Rahmen des Vorabklärungsverfahrens, ein eingreifendes Verwaltungsverfahren eröffnet, in welchem dem Beschwerdeführer das rechtliche Gehör gewährt worden ist und das mit der angefochtenen Verfügung geschlossen hat. Der Beschwerdeführer verkennt schliesslich, dass es beim vorliegenden Verfahren um eine Beurteilung seines Verhaltens geht und nicht um dasjenige von A._____, wenn er geltend macht, dieser sei bereits für seine gleichzeitige Position als Verwaltungsrat bei der Revisionsstelle und bei den geprüften Unternehmen sanktioniert worden und ihm könne deshalb diese Doppelposition nicht mehr entgegengehalten werden. Das Verhalten von A._____ wird dem Beschwerdeführer denn auch nicht vorgehalten, sondern vielmehr die Tatsache, dass er jahrelang als leitender Prüfer tätig war bei den Revisionen zweier Gesellschaften, bei denen sein Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungskollege in der W._____AG und X._____AG im selben Zeitraum Verwaltungsratsmitglied war.

6.
Zu prüfen ist weiter die Verhältnismässigkeit des Zulassungsentzugs für die Dauer von zwei Jahren.

6.1 Die Eignung der Massnahme des Zulassungsentzugs wird vorliegend nicht bestritten; diese ist offensichtlich geeignet, den vom Gesetz verfolgten Schutzzweck der Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen und insbesondere der Unabhängigkeit der Revisionsstellen zu erreichen (vgl. zum Schutzzweck Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1 m.H.), zumal der Beschwerdeführer auch weiterhin als Revisor und Revisionsexperte tätig sein will.

6.2 Nach der Rechtsprechung soll der Zulassungsentzug die ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der öffentlichen Interessen und zur Abwendung weiterer Störungen einzig die Möglichkeit bleibt, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung (befristet) auszuschliessen (Urteil des Bundesgerichts 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1 m.H.). Demnach sind im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung mildere Massnahmen zu prüfen.

6.2.1 Der Beschwerdeführer stellt eine Reihe von Eventualanträgen, die sich alle auf mildere Massnahmen beziehen: (1) Es sei ihm ein Verweis zu erteilen; (2) er sei mit einer Busse von maximal Fr. 1'000.– zu belegen; (3) es sei ihm die Zulassung für maximal einen Monat zu entziehen; (4) es sei ihm die Zulassung für zwei bis maximal neun Monate zu entziehen; (5) es sei ihm die Zulassung für ein Jahr unter Gewährung von Teilbezügen innerhalb eines Zeitfensters von drei Jahren zu entziehen. Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Geringfügigkeit seiner Verfehlungen, die er als "vereinzelte Vorkommnisse" erachtet. Selbst eine minimale Entzugsdauer erfülle somit den gesetzlichen Schutzzweck. Die verfügte Massnahme sei aussergewöhnlich streng und entspreche nicht seinem Verhalten. Ausserdem seien Äusserungen in der angefochtenen Verfügung, wonach er sich keines Fehlverhaltens bewusst sei, nicht zielführend. Die Ausführungen der Vorinstanz, wonach die festgestellten Unabhängigkeitsvoraussetzungen früher bereinigt hätten werden müssen, würden einer Vorverurteilung gleichkommen. Die Anpassung an die gesetzeswidrige Ansicht der Vorinstanz (Demission der X._____AG als Revisionsstelle der Y._____AG und der Z._____AG) sei vorsorglich vorgenommen worden und wirtschaftlich von geringer Bedeutung für die W._____AG und die X._____AG. Daran erkenne man die Macht der Aufsichtsbehörde in diesem Verfahren, das sich bereits seit über einem Jahr hinziehe und enorme Kosten verursache. Daraus eine Anerkennung der Behauptungen der Vorinstanz ableiten zu wollen, sei haltlos; die Anpassungen bedeuteten kein Schuldeingeständnis.

6.2.2 Die Vorinstanz beantragt die Abweisung sämtlicher Eventualanträge und legt dar, dass vorliegend kein Verweis ausgesprochen werden könne, ihm keine "symbolische Busse", wie er beantrage, auferlegt werden könne, ein Zulassungsentzug für weniger als ein Jahr mit Blick auf die Dauer und Schwere der Unabhängigkeitsverletzungen nicht zu rechtfertigen wäre und ein Entzug auf Raten rechtswidrig wäre, da das Gesetz diese Möglichkeit nicht vorsehe und ein unhaltbarer Widerspruch zur fehlenden Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit entstehen würde; entweder sei die Gewähr

gegeben, und dann habe der Beschwerdeführer Anrecht auf eine Zulassung, oder sie sei nicht gegeben, womit die Zulassung entzogen werde. Vorliegend handle es sich um einen mittelschweren Verstoss, für welchen die Vorinstanz praxisgemäss einen Zulassungsentzug von ein bis zwei Jahren ausspreche. Innerhalb dieser Bandbreite sei negativ zu gewichten, dass die Verfehlungen des Beschwerdeführers seinen beruflichen Kernbereich betreffen würden. Weiter falle nachteilig ins Gewicht, dass sich der Beschwerdeführer keines Fehlverhaltens bewusst zu sein scheine. Seine Eingaben und Eventualanträge würden bestätigen, dass er Sinn und Zweck bzw. Tragweite der Unabhängigkeit und damit ein wesentliches Prinzip der Revision nicht verinnerlicht habe. Für eine längere Entzugsdauer von zwei Jahren spreche auch, dass der Beschwerdeführer über einen längeren Zeitraum regelmässig und mehrfach gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen habe. Die Tatsache, dass sich der Beschwerdeführer nach eigenen Angaben seit Bekanntwerden der vorliegend behandelten Verfehlungen nichts Nachteiliges habe zu Schulden kommen lassen und keine Vorstrafen bestünden, sei als neutral zu werten, da dies von einem sorgfältig handelnden Revisor erwartet werde. Die festgestellten Unabhängigkeitsverletzungen seien erst auf entsprechende Intervention der Aufsichtsbehörde hin bzw. nach Verfahrenseröffnung bereinigt worden (Demission der X._____AG als Revisionsstelle im Herbst 2013; Änderung im Handelsregister per 23. bzw. 29. Januar 2014). Ferner sei auf die ständige Rechtsprechung zu verweisen, wonach die Wiederherstellung des rechtkonformen Zustands zwar eine notwendige, aber je nach den Umständen ungenügende Massnahme zur Wiederherstellung des unbescholtenen Leumunds sei. Es könne dem Beschwerdeführer weder eine positiv zu wertende Einsicht attestiert werden noch zu seinen Gunsten ausgelegt werden, dass der rechtmässige Zustand wiederhergestellt worden sei. Ausserdem sei die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht eine Zulassungsvoraussetzung, die durch Beseitigung des verpönten Zustands automatisch wiederhergestellt werde. Bei der Frage, ob eine Person Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete, gehe es letztlich vielmehr darum, ob ein Dritter Vertrauen in deren Prüftätigkeit haben könne oder nicht. Das Vertrauen kehre nicht mit einem Schlag wieder zurück.

6.2.3 Eine Busse kommt als mildere Massnahmen vorliegend nicht in Frage, da das Gesetz eine solche im Verwaltungsverfahren nicht vorsieht und diese damit keine Alternative zu einem Zulassungsentzug bildet. Die Busse nach Art. 39 RAG ist, wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, eine verwaltungsstrafrechtliche Sanktion (vgl. TOBIAS JAAG, Sanktionen, in:

Giovanni Biaggini/Isabelle Häner/Urs Saxer/Markus Schott [Hrsg.], Fachhandbuch Verwaltungsrecht, Zürich/Basel/Genf 2015, Rz. 23.75). Ob eine Revisionsstelle die notwendigen Voraussetzungen für die Zulassung erfüllt und allenfalls ein strafrechtlich zu sanktionierendes Verhalten vorliegt, sind zwei unabhängig voneinander zu beurteilende Fragen. Es ist offensichtlich, dass dabei ein strafrechtlich relevantes Verhalten für die Beurteilung des für die Zulassung bzw. deren Aufrechterhaltung erforderlichen guten Leumunds relevant sein kann. Daraus kann jedoch weder abgeleitet werden, derartiges Verhalten könne ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Strafbarkeit beurteilt werden, noch dass ein strafbares Verhalten für Verneinung des unbescholtenen Leumunds erforderlich wäre (Urteil des Bundesgerichts 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-5431/2013 vom 17. November 2014 E. 5.7). Nach Angaben der Vorinstanz wurde vorliegend auf die Einleitung eines entsprechenden Verfahrens verzichtet.

6.2.4 Ein Entzug für ein geringere Dauer als ein Jahr ist, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, nicht möglich (Urteil des Bundesgerichts 2C_1182/2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.4 in fine; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E. 5.3 und B-4251/2012 vom 23. September 2013 E. 5.3.4 in fine). Auch ist nicht vorgesehen, dass Entzüge zeitlich gestaffelt erfolgen können; vielmehr kann nur ein befristeter oder unbefristeter Zulassungsentzug ausgesprochen werden. "Teilbezüge" bzw. Unterbrüche würden, wie von der Vorinstanz dargelegt, den Schutzzweck des Gesetzes in Frage stellen, da das Vertrauen in die Prüftätigkeit einer Person, die gegen den für die Revisionstätigkeit zentralen Grundsatz der Unabhängigkeit verstossen hat, nicht auf einen Schlag mit der Beseitigung des Missstands zurückkehrt, sondern im Verlauf der Zeit und durch entsprechendes Wohlverhalten zurückgewonnen werden muss.

6.2.5 Die Einstufung der Verfehlungen des Beschwerdeführers als mittelschweren Verstoss gegen die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften ist nicht zu beanstanden und schliesst auch den seit 1. Januar 2015 möglichen Verweis gegen natürliche Personen, die nicht für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig sind, aus (Art. 17 Abs. 1 letzter Satz RAG). Aufgrund der Dauer des unrechtmässigen Zustands mit Bezug auf zwei Revisionsmandate ist die Grenze zu einem leichten Verstoss deutlich überschritten. Die Festlegung der Dauer des Entzugs bei mittelschwerem Verstoss auf ein oder zwei Jahre liegt im Ermessen der Vorinstanz. Diese hat die fehlende Einsicht des Beschwerdeführers nachvollziehbar dargelegt. Die Ausführungen des Beschwerdeführers im Beschwerdeverfahren

zeugen ebenfalls von einem fehlenden Unrechtsbewusstsein; insoweit ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer seine Rechte im Beschwerdeverfahren ohne Weiteres hätte wahren können, ohne die Unabhängigkeitsregeln per se in Frage zu stellen und sein Verhalten als aufsichtsrechtlich nahezu unerheblich darzustellen. Ein fehlendes Unrechtsbewusstsein indiziert eine erhöhte Wiederholungsgefahr. Gestützt auf das Verschulden und die fehlende Einsicht des Beschwerdeführers fällt deshalb keine mildere Massnahme in Betracht.

6.3 Schliesslich ist die Zumutbarkeit des Zulassungsentzugs auf zwei Jahre zur prüfen.

6.3.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, der Zulassungsentzug sei ein faktisches Berufsverbot mit einschneidenden wirtschaftlichen Folgen. Der voraussichtliche Schaden pro Jahr betrage Fr. 219'000.–. Der grösste Teil der Revisionsmandate der W._____AG und der X._____AG seien eingeschränkte Revisionen. Im Zeitraum vom 1. September 2012 bis zum 31. August 2013 habe er sieben ordentliche Revisionen als leitender Prüfer (115 Arbeitsstunden) absolviert. Im gleichen Zeitraum sei er bei 62 eingeschränkten Revisionen als leitender Revisor mit rund 665 Arbeitsstunden involviert gewesen. 55 % seiner Tätigkeit liege im Bereich der Zulassung. Deren Entzug bedeute, dass er eingeschränkte Revisionen weder selber durchführen noch daran mitwirken könne, da diese typischerweise Einpersonen-Mandate seien. Ordentliche Revisionen könne er ebenfalls nicht mehr durchführen. Eine Kompensation durch Mitwirkung an ordentlichen Revisionen sei infolge der geringen Anzahl solcher Mandate der W._____AG und der X._____AG (insgesamt 21) nur in sehr beschränkten Umfang möglich. Als Ersatz für den Beschwerdeführer müsste ein Wirtschaftsprüfer eingestellt werden; die dadurch entstehenden zusätzlichen Kosten beliefen sich auf ca. 130'000.– pro Jahr (50 % Anstellungsverhältnis) und erhöhten den jährlichen Schaden auf Fr. 350'000.–. Die vorinstanzliche Feststellung, wonach er im Umfang von 45 % seiner Tätigkeit (630 Stunden) nach wie vor andere Dienstleistungen erbringen könne, sei unzutreffend. Diese erlaubte Zusatztätigkeit hänge direkt mit den bei der eingeschränkten Revision erworbenen Kundenkenntnissen zusammen, so dass diese Beratungen zumindest zu ca. 20 % an den neuen leitenden Revisor übergeben werden müssten. Auch diese Dienstleistungen würden daher durch den Entzug teilweise entfallen.

6.3.2 Die Vorinstanz legt dar, der veranschlagte Schaden sei für sie nicht nachvollziehbar, da der Beschwerdeführer weiterhin bei Revisionsdienstleistungen mitwirken und prüfungsfremde Dienstleistungen erbringen könne. Die W._____AG und die X._____AG würden gemäss Handelsregisterauszug nicht ausschliesslich Revisionsdienstleistungen erbringen, sondern auch Dienstleistungen im Bereich der Treuhand, Steuern, Unternehmensberatung, sowie im Bereich der Bewirtschaftung und des Handels mit Immobilien. Aus der Arbeitsstatistik der Mitarbeitenden der W._____AG gehe hervor, dass der Beschwerdeführer im Zeitraum vom 1. September 2012 bis zum 31. August 2013 rund 1'402.75 verrechenbare Stunden ausgewiesen habe. Davon seien 770 Stunden mit Revisionen erzielt worden. Den grössten Teil habe er somit mit Arbeiten im revisionsfremden Bereich erwirtschaftet. Auch könne er weiterhin als Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitglied tätig sein und als Mitinhaber der W._____AG und der X._____AG von Dividendenausschüttungen profitieren. Trotz Aufforderung habe er sich geweigert, seine Steuererklärung 2012 ohne Abdeckung der Zahlen einzureichen. Dies verunmögliche eine abschliessende Beurteilung der persönlichen wirtschaftlichen Verhältnisse. Die Vorinstanz gehe aber aufgrund der Akten davon aus, dass die möglichen Einkommenseinbussen für den Beschwerdeführer als Mitinhaber, Verwaltungsrat und Geschäftsleitungsmitglied verkraftbar seien und verweist dazu auf die voraussichtlich im vergleichbaren Umfang erfolgende Dividendenausschüttung der W._____AG im Jahr 2012. Beide Gesellschaften könnten durch interne Umstrukturierungen weiterhin Revisionsdienstleistungen anbieten. Bei der X._____AG seien neben dem Beschwerdeführer und A._____ noch zwei weitere Personen als Revisionsexperten und eine als Revisor, bei der W._____AG drei Personen als Revisionsexperten und drei als Revisoren registriert (Stand Mai 2014). Die interne Neuorganisation sei nach der Rechtsprechung zumutbar. Es liege demnach weitgehend in der Hand des Beschwerdeführers bzw. der X._____AG und der W._____AG, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Zulassungsentzug verbunden seien bzw. wie stark diese Folgen durch geeignete Vorkehrungen gemildert würden.

6.3.3 Ein Zulassungsentzug ist gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden; diese lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der befristete Zulassungsentzug hat und soll auch eine individuelle Abschreckungswirkung entfalten. Zwar hat der befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte Auswirkungen auf

seine Tätigkeit als leitender Revisor, aber es kann mit Blick auf die Befristung keine Rede davon sein, dass damit faktisch ein Berufsverbot ausgesprochen werde (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. E. 6.3.2). 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 seiner Tätigkeit als Revisionsexperte.

6.4 Der Zulassungsentzug für die Dauer von zwei Jahren erweist sich somit als verhältnismässig.

7.
Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, die Gebührenauflage an ihn sei unzulässig.

7.1 Nach Art. 21 Abs. 1 RAG erhebt die Aufsichtsbehörde für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren. Für ein verwaltungsrechtliches Verfahren um Entzug einer Zulassung wird eine Gebühr nach Zeitaufwand erhoben; der Stundenansatz beträgt Fr. 250.– (Art. 40 Abs. 1 RAV). Daher ist eine Gebührenauflage an den Beschwerdeführer zulässig.

7.2 Die Vorinstanz hat den Aufwand für das vorliegende Verfahren mit 17 Stunden veranschlagt. Dies ergibt eine Gebühr von Fr. 4'250.–. Auch wenn die Arbeitsstunden bzw. -schritte nicht detailliert ausgewiesen sind, ergibt sich der Aufwand von 17 Stunden ohne Weiteres aus dem in den Akten belegten Aufwand und erscheint auch als angemessen.

8.
Zusammenfassend ergibt sich, dass der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister sowie die Gebührenauflage bundesrechtlich nicht zu beanstanden sind. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet und ist abzuweisen.

9.
Entsprechend dem Verfahrensausgang 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, angesichts der umfangreichen Rechtsschriften (140 Seiten), die zahlreiche Wiederholungen enthalten, und dem damit verbundenen Aufwand für das Gericht, sowie des Zwischenentscheids, soweit das Gesuch des Beschwerdeführers abgewiesen wurde, auf Fr. 4'000.– festgesetzt. Der am 29. September 2014 geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.
Die Verfahrenskosten von Fr. 4'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
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 BGG). 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: 14. Oktober 2015