Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal



Abteilung II
B-5431/2013

Urteil vom 17. November 2014

Besetzung

Richter Frank Seethaler (Vorsitz),
Richter Stephan Breitenmoser,
Richter Jean-Luc Baechler,
Gerichtsschreiberin Fanny Huber.

Parteien

X._____,
vertreten durch Dr. iur. et lic. rer. pol. Louis Bochud,
Rechtsanwalt und Notar,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:

A.
X._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde mit Verfügung vom 6. Dezember 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

B.
Mit Schreiben vom 5. Januar 2012 teilte die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA) nach einer Inspektion der Arbeitspapiere der A._____ AG zu deren Prüftätigkeit bei einer Krankenkasse der Vorinstanz mit, es könne nicht ausgeschlossen werden, dass die A._____ AG und die B._____ AG bei der Erbringung prüfungsfremder Dienstleistungen die Unabhängigkeitsbestimmungen verletzen würden (Vorakten, Beilage 44).

Aufgrund dieses Hinweises forderte die Vorinstanz mit Schreiben vom 14. Februar 2012 die A._____ AG auf, Auskunft zu geben, insbesondere über ihre Prüftätigkeit und Revisionsmandate im Zeitraum von 2009 bis 2011 sowie über die personelle und finanzielle Organisation der A._____ AG und der B._____ AG (Vorakten, Beilage 46).

C.
Mit Schreiben vom 19. September 2012 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Eröffnung des Verfahrens um Entzug der Zulassung mit. Zur Begründung führte sie aus, die A._____ AG sei bei der D._____ AG seit dem 21. Januar 1998 und bei der C._____ AG seit dem 24. Juni 2002 als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen. Bei beiden Mandaten handle es sich um ordentliche Revisionen. Als leitender Revisor trage der Beschwerdeführer die Hauptverantwortung für die Konzern- bzw. Jahresrechnungen der Geschäftsjahre in den fraglichen Prüfperioden der D._____ AG sowie der C._____ AG. Die B._____ AG, welche mit der A._____ AG unter einheitlicher Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR stehe, habe im selben Zeitraum jeweils für die genannten Gesellschaften Buchführungen und Abschlusserstellungen erledigt. Durch dieses Mitwirken der B._____ AG bei der Buchführung für die Prüfungskunden D._____ AG und C._____ AG habe die A._____ AG die Arbeit der B._____ AG und somit "eigene" Arbeiten überprüfen müssen. Dadurch sei gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle verstossen worden. Der Beschwerdeführer als leitender Revisor sei für die Sicherstellung der Einhaltung der Vorschriften zur Unabhän-

gigkeit verantwortlich und habe zu beurteilen, ob die Unabhängigkeit zum geprüften Unternehmen gewahrt sei, was im Revisionsbericht ausdrücklich zu bestätigen sei (Art. 728*b* Abs. 2 Ziff. 2 und Abs. 3 OR). Der Beschwerdeführer hätte als Fachperson wissen müssen, dass die Durchführung der Revision der genannten Prüfungskunden, bei denen die B._____ AG Buchführungsarbeiten erbracht habe, mit den massgebenden Vorschriften zur Unabhängigkeit nicht vereinbar seien. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als leitender Revisor bei den genannten Prüfungskunden, bei denen gleichzeitig die B._____ AG, welche mit der A._____ AG unter einheitlicher Leitung stehe, Buchführungs- und Abschlussarbeiten erbracht habe, sei deshalb mit den massgebenden Unabhängigkeitsvorschriften nicht vereinbar (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 i.V.m Abs. 6 OR).

D.

Mit Schreiben vom 18. Oktober 2012 nahm der Beschwerdeführer Stellung und führte u.a. aus, er habe bei der D._____ AG und bei der C._____ AG die Prüfungsarbeiten in Übereinstimmung mit den geltenden gesetzlichen Bestimmungen und nach den Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007 der Treuhand-Kammer durchgeführt. Er habe seine Prüfungsarbeiten nach bestem Wissen und Gewissen sowie der gleichen inneren Unabhängigkeit, mit der er alle Prüfungen vornehme, durchgeführt. Bezüglich der äusseren Unabhängigkeit der A._____ AG sei er überzeugt gewesen, dass die bestehende rechtliche Trennung der A._____ AG von der B._____ AG die Unabhängigkeit nicht verletze. Die rechtliche und wirtschaftliche Konstellation der beiden Firmen sei von der Treuhandkammer im Jahr 2008 überprüft worden und die Standeskommission der Treuhandkammer sei mit Urteil vom (...) 2009 zum Schluss gekommen, dass die Unabhängigkeit gewährleistet sei. Daher seien alle leitenden Revisoren und Organe der A._____ AG davon ausgegangen, dass die Unabhängigkeitsvorschriften eingehalten seien.

E.

Mit Schreiben vom 22. Mai 2013 teilte der Beschwerdeführer u.a. mit, das Mandat der D._____ AG sei neu organisiert worden. Die Erstellung des Jahresabschlusses 2012 werde neu durch eine andere Treuhandfirma ausgeführt. Für das Jahr 2013 werde das geprüfte Unternehmen die Buchführungs- und Abschlussarbeiten selber vornehmen. Auch erfülle die Firma C._____ AG die Kriterien für eine ordentliche Revision nicht mehr, weshalb die Prüfung der Jahresrechnung 2012 als eingeschränkte Revision und durch Mitarbeiter der Firma selbst erfolge.

F.
Mit Verfügung vom 19. August 2013 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am 6. Dezember 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von drei Jahren.

Zur Begründung führte sie aus, die Revisionsstelle müsse unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit dürfe weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 Abs. 1 OR). Die Unabhängigkeit sei dem Anschein nach beeinträchtigt, wenn Umstände vorlägen, die so schwer ins Gewicht fielen, dass ein Dritter daraus schliessen müsse, die berufsübliche kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens sei gefährdet. Für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit sei auf die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen. Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar seien insbesondere die Mitwirkung bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entstehe, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR; Ziff. 3.3.). Die Unabhängigkeitsbestimmungen würden auch Gesellschaften erfassen, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stünden (Art. 728 Abs. 6 OR). Eine einheitliche Leitung könne auf einer Stimmenmehrheit, aber auch auf statuarischer, vertraglicher oder personeller Grundlage beruhen. Bei der Beurteilung, ob die Revisionsstelle unabhängig ist, sei daher nicht einzig auf die Revisionsstelle selbst abzustellen, sondern auch auf die Verhältnisse der mit ihr unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften. Auch hier seien nicht primär die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend, sondern der Anschein aus Sicht eines durchschnittlichen Betrachters auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung (Ziff. 3.5).

Der Beschwerdeführer sei seit 2005 als leitender Revisor bei der A._____ AG für die Jahres- und Konzernrechungen der D._____ AG tätig, die der ordentlichen Revisionspflicht unterliege. Er sei überdies seit dem Jahr 2007 leitender Revisor für die Revision der Jahresrechnungen der C._____ AG, welche für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011 ordentlich und ab dem Jahr 2012 eingeschränkt geprüft werde (Ziff. 4.4). Als leitender Revisor trage der Beschwerdeführer die Verantwortung für das Revisionsmandat (Ziff. 4.15). Die Revisionsstelle und der leitende Revisor seien zudem gehalten, im zusammenfassenden Revisionsbericht an die Generalversammlung u.a. Angaben zur Unabhängigkeit zu machen (Art 728*b* Abs. Ziff. 2 OR; Ziff. 4.16). Der Beschwerdeführer habe in den jewei-

ligen Revisionsberichten zu den Jahres- und Konzernrechnungen 2008 bis 2011 der D._____ AG und zu den Jahresrechnungen 2008 bis 2011 der C._____ AG als leitender Revisor bestätigt, dass er und die A._____ AG als Revisionsstelle die gesetzlichen und berufsrechtlichen Anforderungen an die Unabhängigkeit erfüllten und dass keine mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbarende Sachverhalte vorlägen (Ziff. 4.17).

Der Vorinstanz würden jedoch Rechnungen vorliegen, welche die B._____ AG der D._____ AG für diverse Buchführungsarbeiten insbesondere im Zeitraum vom 3. November 2008 bis 7. August 2012 in Rechnung gestellt habe, darunter Salärbuchhaltungen und die Erstellung sowie Bereinigung der Jahres- und Konzernabschlüsse 2008 bis 2011 (Ziff. 4.5 und 4.8). Zudem würden weitere Rechnungen vorliegen, welche die B._____ AG der C._____ AG für diverse Buchführungsarbeiten, inkl. des Erstellens der Jahresrechnungen 2008 bis 2011, im Zeitraum vom 23. Oktober 2008 bis 15. Juni 2012 in Rechnung gestellt habe (Ziff. 4.6). Damit habe die B._____ AG Buchführungsarbeiten für die geprüften Unternehmen durchgeführt.

Die B._____ AG stehe mit der A._____ AG unter einheitlicher Leitung nach 728 Abs. 6 OR. Dies unter anderem, weil die Aktionäre E._____ und F._____ sowohl die Mehrheit der Stimmrechte der A._____ AG hielten, als auch zugleich Aktionäre der B._____ AG seien, ohne freilich bei dieser eine Mehrheit zu bilden (Ziff. 4.1). F._____ sei auch Präsident des Verwaltungsrates und Geschäftsführer der A._____ AG und gleichzeitig Mitglied der Geschäftsführung der B._____ AG. E._____ sei Delegierter des Verwaltungsrates der A._____ AG und gleichzeitig Mitglied der erweiterten Geschäftsführung der B._____ AG; G._____ sei Mitglied des Verwaltungsrates der A._____ AG und gleichzeitig stellvertretender Geschäftsführer der B._____ AG (Ziff. 4.2).

Es sei deshalb mit der ordentlichen Revision unvereinbar und verletze die Unabhängigkeitsbestimmungen, wenn die B._____ AG Arbeiten im Zusammenhang mit der Salärbuchhaltung der Unternehmen durchführe, die danach durch die mit ihr unter einheitlicher Leitung stehende A._____ AG revidiert würden. Der Beschwerdeführer habe gegen das Selbstprüfungsverbot verstossen, indem er trotz Mitwirkung der B._____ AG bei der Salärbuchhaltung die Revisionen der D._____ sowie der C._____ vorgenommen habe (Ziff. 4.8). Des Weiteren habe er gegen das Selbstprüfungsverbot verstossen, indem er trotz der durch die

B._____ AG erbrachten Arbeiten im Zusammenhang mit den Jahres- und Konzernabschlüssen der D._____ AG sowie im Zusammenhang mit den Jahresrechnungen der C._____ AG für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011 überprüft habe (vgl. Ziff. 4.9).

G.

Mit Eingabe vom 25. September 2013 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er stellt folgende Anträge:

> "1. Die Verfügung vom 19. August 2013 sei vollumfänglich aufzuheben und die vorliegende Beschwerde sei gutzuheissen.
>
> 2. Eventuell (1) sei dem Zulassungsträger ein Verweis zu erteilen.
>
> 3. Eventuell (2) sei der Zulassungsträger mit einer Busse von maximal CHF 1'000 zu belegen.
>
> 4. Eventuell (3) sei dem Zulassungsträger die Zulassung für maximal ein Jahr unter Gewährung von Teilbezügen innerhalb eines Zeitfensters von 3 Jahren zu entziehen.
>
> 5. Eventuell (4) sei dem Zulassungsträger die Zulassung nur als Revisionsexperte zu entziehen.
>
> 6. Alles unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Vorinstanz."

In formeller Hinsicht macht er geltend, der Verfügung fehle es in allen Hauptpunkten an der erforderlichen rechtsgenügenden Sachverhaltsfeststellung und Substantiierung. Eine fundierte Entgegnung sei dem Beschwerdeführer daher teilweise erschwert und teilweise verunmöglicht. In materieller Hinsicht sei die Hauptthese der Vorinstanz, dass die B._____ AG unter der einheitlichen Leitung der A._____ AG i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR stehe. Diese These sei deshalb schon zu verwerfen, weil auf der Ebene der Aktionärsstruktur eine Beherrschung sowohl nach Stimmen als auch nach Kapitalanteilen verneint werden könne und eine einheitliche Leitung weder auf statuarischer, finanzieller, personeller noch auf vertraglicher Grundlage bestehe. Die Standeskommission der Treuhand-Kammer habe mit Urteil vom (...) 2009 die Unabhängigkeit der beiden Gesellschaften klar bestätigt. Ausserdem habe die Vorinstanz die Voraussetzungen von Art. 728 Abs. 6 OR mit denjenigen von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR verwechselt. Die Verfügung erweise sich schon deshalb als haltlos. Die von der Vorinstanz bemängelte Mitwirkung der B._____ AG erweise sich als konform mit der gesetzlichen Regelung. Ein Entzug

der Zulassung käme einem unverhältnismässigen Berufsverbot gleich. Ein solcher würde einen jährlichen Schaden von ca. Fr. 200'000.– bedeuten. Der Beschwerdeführer habe in der Vergangenheit und bis heute Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit geboten. Die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Zulassung als Revisionsexperte seien gegeben. Für einen Zulassungsentzug bestehe damit kein Raum.

H.
Mit Vernehmlassung vom 2. Dezember 2013 schloss die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde, wobei sie die im angefochtenen Entscheid vorgebrachten Argumente bestätigte und ergänzte. Namentlich wies sie auf den Umstand hin, dass beide Gesellschaften an den gleichen Standorten, gleichen Adressen und in den gleichen Räumen geführt würden.

I.
Mit Replik vom 31. Januar 2014 hielt der Beschwerdeführer vollumfänglich an seinen Anträgen fest.

J.
Mit Duplik vom 24. März 2014 hielt die Vorinstanz an ihren Rechtsbegehren fest. Dabei räumte sie ein, dass F._____, G._____ und E._____ sowie die Personalfürsorgestiftung im Jahr 2013 nicht – wie sie in der Vernehmlassung vom 2. Dezember 2013 in Ziff. 2.6 ausgeführt hatte (vgl. Sachverhalt Bst. H) – 22 %, sondern lediglich 10 % der Aktien der B._____ AG gehalten hätten. Die erwähnten Personen würden somit einen eher kleinen Aktienanteil halten. Das übrige Aktionariat der B._____ AG sei jedoch sehr dispers, was dazu führe, dass die genannten Personen über eine deutlich grössere Einflussnahme verfügten als einer der 42 Drittaktionäre. So sei nicht zu verkennen, dass eine Reihe aktionärsrechtlicher Minderheitsschutzrechte das Halten von 10 % des Aktienkapitals voraussetzen würden. Kombiniert mit der Einsitznahme in der Geschäftsleitung der B._____ AG und den übrigen Aspekten bestehe zumindest dem Anschein nach ein relevanter Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der B._____ AG. Aufgrund der personellen und übrigen Verflechtung bestehe immer noch der Anschein der einheitlichen Führung (Ziff. 2.6).

K.
Mit Eingabe vom 11. April 2014 reichte der Beschwerdeführer unaufgefordert eine Triplik ein.

Mit Eingabe vom 26. Mai 2014 nahm die Vorinstanz hierzu Stellung und hielt an ihren Rechtsbegehren fest. Weiter reichte die Vorinstanz am 3. Oktober 2014 eine unverlangte Eingabe ein, wozu sich der Beschwerdeführer aufforderungsgemäss mit Schreiben vom 7. November 2014 äusserte. Auf diese und die weiteren Dokumente wird, soweit für dieses Verfahren erforderlich, in den nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.
Gemäss Art. 31 des Verwaltungsgerichtsgesetzes vom 17. Juni 2005 (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 (VwVG, SR 172.21), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG vorliegt. Als Vorinstanzen gelten die in Art. 33 und 34 VGG genannten Behörden, zu denen auch die Vorinstanz zählt (Art. 33 Bst. e VGG i.V.m. Art. 28 Abs. 2 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]).

Der Entscheid der Vorinstanz vom 19. August 2013 stellt eine Verfügung im Sinne von Art. 5 Abs. 1 VwVG dar. Er kann im Rahmen der allgemeinen Bestimmungen der Bundesrechtspflege beim Bundesverwaltungsgericht angefochten werden (Art. 44 VwVG i.V.m. Art. 31 ff. VGG). Der Beschwerdeführer ist Adressat der angefochtenen Verfügung und daher im Sinne von Art. 48 Abs. 1 Bst. a-c VwVG beschwerdeberechtigt. Er ist im vorliegenden Verfahren rechtsgültig vertreten. Die Beschwerde wurde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG) und der Kostenvorschuss wurde rechtzeitig bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG). Damit ist auf die Beschwerde einzutreten.

2.
In verfahrensrechtlicher Hinsicht rügt der Beschwerdeführer vorab sinngemäss eine Verletzung der Begründungspflicht. Der angefochtenen Verfügung fehle es an einer rechtsgenügenden Sachverhaltsfeststellung und Substantiierung. Eine fundierte Entgegnung sei dem Beschwerdeführer daher teilweise erschwert und teilweise verunmöglicht (Beschwerde, Ziff. 1 f.). Art. 12 VwVG bestimme, dass die Behörde den Sachverhalt von Amtes wegen feststelle. Die Behörde sei somit sowohl im Verwaltungsverfahren als auch im Beschwerdeverfahren für die "Beweisführung" verantwortlich. Zwar seien die Parteien im öffentlichen Prozessrecht ver-

pflichtet, an der Feststellung des Sachverhalts mitzuwirken (Art. 13 VwVG). Vorliegend sei es jedoch unbestritten, dass der Beschwerdeführer alle durch die Vorinstanz angeforderten Unterlagen geliefert habe. Die angefochtene Verfügung sei schon nur mangels Substantiierung auf Seiten der Vorinstanz aufzuheben (Beschwerde, Ziff. 44 ff.)

2.1 Aus dem Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 29 Abs. 2 BV) ergibt sich eine Verpflichtung der verfügenden Behörde, ihren Entscheid zu begründen. Dabei kann sie sich indessen 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 (vgl. BGE 136 V 351 E. 4.2, BGE 134 I 83 E. 4.1).

2.2 Im vorliegenden Fall hat die Vorinstanz den massgeblichen Sachverhalt substantiiert dargelegt. Eine Verletzung der Begründungspflicht ist nicht ersichtlich. Die diesbezügliche Rüge des Beschwerdeführenden ist offensichtlich unbegründet.

3.
Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) ist am 1. September 2007 in Kraft getreten. Es regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, und dient der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 1 und 2 RAG).

3.1 Natürliche Personen und Unternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen einer Zulassung durch die Aufsichtsbehörde (Art. 3 Abs. 1 RAG). Nach Art. 28 Abs. 1 RAG obliegt die Aufsicht der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, Vorinstanz). Sie entscheidet gemäss Art. 15 Abs. 1 RAG auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten sowie Revisorinnen und Revisoren – dabei kann es sich um Unternehmen wie auch um natürliche Personen handeln – sowie über die Zulassung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.1).

3.2 Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie die Anforderungen an die Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG; vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3. sowie Urteile des Bundesverwal-

tungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.3 und B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E.3.2).

3.2.1 Der Beschwerdeführer erfüllt sowohl die Anforderungen an die Ausbildung als auch jene an die Fachpraxis. Streitig ist jedoch, ob er über einen unbescholtenen Leumund verfügt.

3.2.2 Der Begriff des unbescholtenen Leumunds im Sinne von Art. 4 Abs. 1 RAG wird in Art. 4 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) konkretisiert. Danach wird der Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und es sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind nach Art. 4 Abs. 2 RAV insbesondere strafrechtliche Verurteilungen, deren Eintrag im Zentralstrafregister nicht entfernt ist, sowie bestehende Verlustscheine (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.2 Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.3.1 und B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.2.1).

3.2.3 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. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisor und Revisionsexperten hinausgehen, die Beurteilung der einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen (vgl. BVGE 2011/41 E. 2.3.3; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.3.1 und B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E.3.2.1).

3.2.4 Der Begriff des guten Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ist demnach mit Blick auf die besonderen Aufgaben der Revisionsstelle auszulegen. Seine Tragweite ergibt sich aus dem Sinn und Zweck des anwendbaren Rechtssatzes und der Stellung der Vorschrift im System der gesetzlichen Ordnung (vgl. BGE 99 Ib 104 E. 5). Die Revisionspflicht bezweckt den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, von Gläubigern und von öffentlichen Interessen (vgl. Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [RAG], BBl 2004 3989, nachfolgend: Botschaft zum RAG). Der Revisionsstelle kommt im heutigen Wirtschaftssystem eine

zentrale Rolle zu. Sie soll die Zuverlässigkeit der Jahres- und Konzernrechnung sicherstellen und damit allen geschützten Personengruppen ermöglichen, die wirtschaftliche Lage eines Unternehmens verlässlich zu beurteilen (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3978). Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisoren und Revisionsexperten festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 3997 f.). Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen deshalb nur von behördlich zugelassenen Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen erbracht werden. Zum Schutz der Betroffenen sollen Personen, die für diese Tätigkeit ungeeignet erscheinen, nicht zugelassen werden (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.3.2 und B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E.3.2.2).

Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr. Unter Letzterem ist 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. Mit dem Gebot der einwandfreien Prüftätigkeit nicht zu vereinbaren sind deshalb Verstösse gegen einschlägige Rechtsnormen sowie gegen die Treue- und Sorgfaltspflichten (Art. 4 Abs. 2 Bst. a RAV; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 3.2., BVGE 2008/49 E. 4.3).

3.3

3.3.1 Zu einer einwandfreien Prüftätigkeit gehört es auch, dass die Vorschriften über die Unabhängigkeit beachtet werden. Bereits nach altem Recht mussten die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein (Art. 727c OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 [AS 1992 774], in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2007 [AS 2007 4791, 4839]; vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5.1.). Auch der Grundsatz, wonach die Unabhängigkeit sowohl tatsächlich als auch dem Anschein nach gegeben sein muss, galt bereits im alten Recht, selbst wenn er, anders als heute, nicht explizit aus dem Gesetzestext hervorging (vgl. Botschaft des Bundesrates über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 II 845).

3.3.2 Im Zuge der GmbH-Revision vom 16. Dezember 2005 (in Kraft seit 1. Januar 2008, AS 2007 4791) wurde das Revisionsrecht einer Totalrevision unterzogen und dabei die Unabhängigkeit der Revisionsstelle neu ausführlich geregelt und verschärft (Art. 728 und 729 OR). Die neue Aufspaltung in zwei Artikel – Art. 728 OR für die ordentliche Revision und Art. 729 OR für die eingeschränkte Revision – erfolgte in Abhängigkeit zur Grösse einer Gesellschaft und damit abgestuft nach den unterschiedlichen Schutzzielen der Revision (vgl. PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich, Basel, Genf 2009, § 15 N. 568 ff.; ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar zum Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 728 N. 2).

3.3.3 Die Regelung von Art. 728 ist zweistufig aufgebaut: Abs. 1 enthält eine Generalklausel, welche die Unabhängigkeitsanforderungen allgemein und positiv definiert. Unabhängig heisst danach einerseits Freiheit von Einflüssen der zu prüfenden Gesellschaft und andererseits objektive Bildung des Prüfurteils. Verlangt wird tatsächliche Unabhängigkeit wie auch Unabhängigkeit dem Anschein nach. Abs. 2 listet sodann einen nicht abschliessenden Negativkatalog von Tatbeständen auf, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind. Diese Unvereinbarkeitstatbestände konkretisieren die Generalklausel des Abs. 1. Ist einer der Tatbestände erfüllt, so ist die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach, eventuell auch tatsächlich, beeinträchtigt (vgl. WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 5 f.).

3.3.4 Ziff. 4 des Art. 728 Abs. 2 sieht vor, dass das Mitwirken bei der Buchführung sowie das Erbringen anderer Dienstleistungen, durch die das Risiko entsteht, als Revisionsstelle eigene Arbeiten überprüfen zu müssen, mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sind. Sie statuiert das Selbstprüfungsverbot: Der Revisor und die Revisionsstelle dürfen nicht an Arbeiten mitwirken, die sie anschliessend selber überprüfen müssen. Haben sie an Arbeiten mitgewirkt oder diese beeinflusst, sind sie in der Folge mangels Unabhängigkeit von der Prüfung ausgeschlossen. Diese Regelung verhindert damit allfällige Abhängigkeiten und Interessenskonflikte, die bei einem Revisor oder einer Revisionsstelle, welche eigene oder von ihr beeinflusste Arbeiten überprüft, vorprogrammiert wären. Das Selbstprüfungsverbot schliesst demnach die Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen an die zu prüfende Gesellschaft soweit aus, als dadurch das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entstehen würde (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 4019). Dabei genügt eine fehlende "independence in appearance": Vom Revisor oder der Revisionsstelle erbrachte

zusätzliche Dienstleistungen dürfen auch nicht den Anschein erwecken, dass die Gefahr einer Selbstprüfung besteht. Das wichtigste Beispiel wegen Selbstprüfungsgefahr unvereinbarer Dienstleistungen ist die Mitwirkung bei der Buchführung. Sie wird vom Gesetz ausdrücklich genannt und ist per se unvereinbar mit der Unabhängigkeit des Revisors oder der Revisionsstelle. Zu denken ist dabei z.B. an das Erstellen von Jahresabschlüssen, die Entwicklung und Einführung von Finanzinformationssystemen und die Durchführung einer internen Revision (vgl. Botschaft zum RAG, BBl 2004 4019; vgl. auch Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E.4.3.1). Eine personelle Trennung und der Aufbau von sog. "Chinese Walls" zwischen den Buchhaltungs- und den Revisionsarbeiten genügen daher dem Gesetz nicht (vgl. WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 Rz. 30 ff.).

4. Im Folgenden ist mit Blick auf die soeben dargestellten Leitsätze eine rechtliche Würdigung des dargelegten Sachverhalts und insbesondere des Verhaltens des Beschwerdeführers vorzunehmen.

4.1 Die Vorinstanz macht in der angefochtenen Verfügung geltend, die B._____ AG habe Buchführungsarbeiten der Unternehmen D._____ AG und C._____ AG für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011 durchgeführt. Diese Unternehmen seien in der Folge durch die mit der B._____ AG unter einheitlicher Leitung stehende A._____ AG revidiert worden. Der bei der A._____ AG angestellte Beschwerdeführer habe gegen das Selbstprüfungsverbot verstossen, indem er trotz der durch die B._____ AG erbrachten Arbeiten im Zusammenhang mit den Jahres- und Konzernabschlüssen der D._____ AG und den Jahresrechnungen der C._____ AG für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011, im selben Zeitraum die Revisionen der geprüften Unternehmen vorgenommen habe (Verfügung Ziff. 4.8 f.). Im Folgenden ist somit zunächst zu prüfen, ob die B._____ AG bei der Buchführung der geprüften Unternehmen mitgewirkt hat, und danach, ob der Beschwerdeführer gegen das Selbstprüfungsverbot nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR verstossen hat, indem er die Revisionen der Geschäftsjahre 2008 bis 2011 der geprüften Unternehmen durchgeführt hat.

4.1.1 Die Vorinstanz führt aus, ihr würden Rechnungen vorliegen, welche die B._____ AG der D._____ AG für diverse Buchführungsarbeiten insbesondere im Zeitraum vom 3. November 2008 bis 7. August 2012 ausgestellt habe, darunter Salärbuchhaltungen sowie die Erstellung und Bereinigung der Jahresabschlüsse 2008 bis 2011 (Verfügung Ziff.4.5). Es

würden zudem weitere Rechnungen vorliegen, welche die B._____ AG der C._____ AG für diverse Buchführungsarbeiten, darunter die Erarbeitung der Jahresrechnungen 2008 bis 2011, insbesondere im Zeitraum vom 23. Oktober 2008 bis 15. Juni 2012, in Rechnung gestellt habe (Verfügung Ziff. 4.6). Damit habe die B._____ AG u.a. Arbeiten im Zusammenhang mit den Jahres- bzw. Konzernabschlüssen der D._____ und den Jahresrechnungen der C._____ AG für die Geschäftsjahre 2008 bis 2011 durchgeführt (Verfügung Ziff. 4.8 f.).

4.1.2 Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen dieser Rechnungen nicht. Er bringt hingegen vor, der Anteil der Buchführung für die D._____ AG sei marginal gewesen, sie umfasse einen Anteil im einstelligen Prozentbereich der erbrachten Dienstleistungen. Zudem macht er geltend, dass die Buchungen für die Holdingbuchhaltung eine rein technische Angelegenheit im Sinne einer Ausführungshandlung sei und auf strickte Weisung des zuständigen Buchhalters der D._____ AG erfolgt sei.

4.1.3 Damit ist jedoch unbestritten geblieben, dass die B._____ AG für die D._____ AG die Jahresabschlüsse 2008 bis 2011 erstellt und für die C._____ die Jahresrechnungen 2008 bis 2011 überprüft hat. Somit hat die B._____ AG in den Jahren 2008 bis 2011 bei der Buchführung der beiden Unternehmen mitgewirkt.

4.2 Als nächstes stellt sich die Frage, ob eine derart enge Bindung zwischen der B._____ AG und der A._____ AG besteht, dass der Beschwerdeführer als Revisionsexperte und Angestellter der A._____ AG die Revisionsarbeiten bei der D._____ AG und der C._____ AG mit Blick auf die Unabhängigkeitsvorschriften hätte ablehnen müssen.

4.2.1 Die Vorinstanz macht in der angefochtenen Verfügung sowie mit Vernehmlassung vom 2. Dezember 2013 und mit Duplik vom 24. März 2014 geltend, die B._____ AG stehe mit der A._____ AG nach Art. 728 Abs. 6 OR unter einheitlicher Leitung. Es sei deshalb mit der ordentlichen Revision unvereinbar und verletze die Unabhängigkeitsbestimmungen, wenn die B._____ AG Arbeiten im Zusammenhang mit der Salärbuchhaltung der Unternehmen durchführe, die danach durch die mit ihr unter einheitlicher Leitung stehende A._____ AG und damit durch den Beschwerdeführer revidiert würden.

Zur Begründung der einheitlichen Leitung bringt sie vor, eine intensive Zusammenarbeit zwischen der A._____ AG und der B._____ AG sei bis am 8. Januar 2014 durch die Einsitznahme von F._____, E._____ sowie G._____ in den Geschäftsleitungen und in den Entscheidgremien beider Gesellschaften vorhanden gewesen (Vernehmlassung Ziff. 2.2). F._____ sei Präsident des Verwaltungsrats der A._____ AG und gleichzeitig Geschäftsführer und Mitglied der Geschäftsleitung der B._____ AG gewesen. E._____ sei Delegierter des Verwaltungsrats der A._____ AG und gleichzeitig Mitglied der erweiterten Geschäftsführung der B._____ AG; G._____ sei Mitglied des Verwaltungsrats der A._____ AG und gleichzeitig stellvertretender Geschäftsführer der B._____ AG gewesen (Verfügung Ziff. 4.2). Es sei somit davon auszugehen, dass beide Gesellschaften ihre Geschäfts- und Unternehmenspolitik in zentralen Fragen abstimmen würden (Vernehmlassung Ziff. 2.2). Auch sei ein Grossteil der Angestellten der A._____ AG, gleichzeitig für die B._____ AG tätig und gemäss Handelsregisterauszug für diese zeichnungsberechtigt (Verfügung Ziff. 4.2).

Zudem seien E._____ und F._____ sowohl Aktionäre der A._____ AG, als auch Aktionäre der B._____ AG (Verfügung Ziff. 4.1). Bei der A._____ AG würden sie die Mehrheit der Stimmrechte (68.4 %) halten (Vernehmlassung Ziff. 2.6). Die genannten Personen hätten auch zusammen mit G._____ und der Personalfürsorgestiftung im Jahr 2013 10 % der Aktien der B._____ AG gehalten, was angesichts der offensichtlich dispersen Aktionärsstruktur sowie mit Blick auf den Minderheitsschutz zu einer vergleichsweise starken Stellung auch in jener Gesellschaft geführt habe (Stellungnahme vom 24. März 2014 Ziff. 2.6).

Der Beschwerdeführer habe des Weiteren denn auch bestätigt, dass beide Gesellschaften auf ihrer Homepage aufeinander verwiesen hätten und ihr Geschäft jeweils an den selben vier Geschäftsstellen (Hauptsitz in L._____, Zweigniederlassungen in M._____, N._____ und O._____), unter derselben Postadresse und in den selben Räumlichkeiten betreiben würden (Vernehmlassung Ziff. 2.11).

Es bestehe auch eine Unkostengemeinschaft und es würden personelle Ressourcen sowie Gebäude, Fahrzeuge, Mobiliar, Bibliotheken und EDV-Einrichtungen gemeinsam genutzt.

Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers genüge eine rein formelle Trennung der beiden Gesellschaften spätestens seit dem 1. Januar 2008 nicht mehr den rechtlichen Anforderungen (Vernehmlassung 2.2). Aufgrund der personellen und übrigen Verflechtung bestünden somit zumindest dem Anschein nach ein relevanter Einfluss der A._____ AG auf die Geschäftstätigkeit der B._____ AG (und umgekehrt) und damit der Anschein einer einheitlichen Führung (Vernehmlassung Ziff. 2.12).

4.2.2 Demgegenüber wendet der Beschwerdeführer ein, die Hauptthese der Vorinstanz, dass die B._____ AG unter der einheitlichen Leitung der A._____ AG i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR stehe, sei zu verwerfen. Der genannte Gesetzesartikel verweise auf den Begriff der einheitlichen Leitung von Aktiengesellschaften gemäss Art. 663e OR (Beschwerde, Ziff. 4, 18). Im vorliegenden Fall liege indessen eine einheitliche Leitung weder nach dem Prinzip der effektiven Beherrschung noch nach dem Prinzip der möglichen Kontrolle vor (Beschwerde Ziff. 75, 86). Ebenso wenig bestehe auf statuarischer, finanzieller, personeller und vertraglicher Grundlage eine einheitliche Leitung (Beschwerde Ziff. 86).

Die beiden Gesellschaften würden auch nicht unter einheitlicher Leitung einer natürlichen Person oder einer natürlichen Personengruppe stehen (Beschwerde Ziff. 117). Die beiden Verwaltungsräte seinen personell zu 100 % getrennt (Beschwerde Ziff. 140 ff.).

Auf der Ebene der Aktionärsstruktur könne eine Beherrschung sowohl nach Stimmen als auch nach Kapitalanteilen verneint werden. Zwar treffe es zu, dass bei der A._____ AG die Aktionäre E._____ und F._____ zusammen mit 200 Stimmen gegen 180 Stimmen die Mehrheit der Stimmrechte hielten (Beschwerde Ziff. 92 ff.). Die Kapitalmehrheit von Fr. 80'000 liege in den Händen von G._____ und der Personalfürsorgestiftung, welche zusammen 60 % des gesamten Kapitals hielten, was einem Stimmenanteil von 31.6 % entspreche (Beschwerde Ziff. 110). Auch verhalte es sich so, dass E._____ und F._____ bei der B._____ AG keine Mehrheit der Stimmrechte hielten. E._____ halte 1.7 %, F._____ 3.3 % und G._____ 3.3 % der Aktien der B._____ AG, d.h. diese drei Aktionäre hielten insgesamt 8.25 % aller Aktien (Stand 1. September 2013, Beschwerde Ziff. 93 ff.). Selbst wenn man die Aktien der Personalfürsorgestiftung, welche ebenfalls Aktionärin der A._____ AG sei, hinzurechne, resultiere eine Minderheitsbeteiligung von 9.8 % (Beschwerde Ziff. 105).

Auch in finanzieller Hinsicht seien die beiden Gesellschaften unabhängig. Die finanziellen Beziehungen würden in einem Kontokorrentverhältnis bestehen, über welches die Leistungen aus der Zusammenarbeit verrechnet würden. Der Saldo dieser Darlehen habe sich in den Jahren 2010 bis 2012 im Verhältnis zur Bilanzsumme in einem Rahmen von ca. 4.4 % (2010) bis 6.6 % (2011) bewegt (Beschwerde Ziff. 139).

Es bestehe sodann auch in vertraglicher Hinsicht keine Abstimmung der zentralen Geschäfts– und Unternehmenspolitik (Beschwerde Ziff. 144 ff.). Damit könne eine einheitliche Leitung unter Beherrschung der A._____ AG ausgeschlossen werden.

4.2.3 Wie oben aufgeführt (vgl. E. 3.3.3 f.), statuiert Art. 728 Abs. 1 OR, dass Unabhängigkeit einerseits Freiheit von Einflüssen der zu prüfenden Gesellschaft voraussetzt und andererseits die objektive Bildung des Prüfurteils erfordert. Verlangt werden tatsächliche Unabhängigkeit wie auch Unabhängigkeit dem Anschein nach. Mit dem Negativkatalog von Unvereinbarkeitstatbeständen in Abs. 2 wird der Begriff der Unabhängigkeit näher, aber nicht abschliessend spezifiziert. So sieht u.a. Ziff. 4 des Abs. 2 das Selbstprüfungsverbot vor (vgl. oben E. 3.3.4).

Nach Auffassung des Gerichts hat die Vorinstanz in überzeugender Weise die personellen und übrigen Verflechtungen der A._____ AG und der B._____ AG dargelegt (vgl. oben E. 4.2.1). Auch wenn die beiden Unternehmen in formeller Hinsicht getrennt sind bzw. sein sollten, so besteht dennoch eine intensive Zusammenarbeit zwischen ihnen, die sich insbesondere dadurch auszeichnet, dass die beiden Gesellschaften den gleichen Standort haben, sich die Personen in ihren Entscheidgremien und Geschäftsleitungen teilweise decken und auch ein Grossteil der Angestellten gleichzeitig für beide Gesellschaften tätig ist. So war während des vorliegend interessierenden Zeitraums der Beschwerdeführer als Revisionsexperte bei der A._____ AG angestellt sowie leitender Revisor der Mandate D._____ AG und C._____ AG. Der Verwaltungsrat der A._____ AG bestand aus F._____ (Präsident), G._____ und E._____. Letzterer war dabei auch Geschäftsführer und Bereichsleiter Wirtschaftsprüfung desselben Unternehmens und somit der direkte Vorgesetze des Beschwerdeführers. Die drei Verwaltungsräte der A._____ AG waren sodann auch neben sieben anderen Mitgliedern in der Geschäftsleitung der B._____ AG vertreten. F._____ war Geschäftsführer, G._____ stellvertretender Geschäftsführer und E._____ Mitglied der erweiterten Geschäftsführung der B._____ AG. E._____ und

F._____ hielten zudem bei der A._____ AG die Mehrheit der Stimmrechte und zusammen mit G._____ sowie der Personalfürsorgestiftung um die 10 % der Aktien der B._____ AG. Die vier Geschäftsstellen der A._____ AG (Hauptsitz in L._____, Zweigniederlassungen in M._____, N._____ und O._____) haben bis zum heutigen Zeitpunkt den gleichen Standort wie diejenigen der B._____ AG und betreiben ihr Geschäft unter derselben Postadresse und in den selben Räumlichkeiten. Eine Vielzahl der Revisionsmitarbeiter der A._____ AG – darunter auch der Beschwerdeführer – sind gemäss Handelsregisterauszug gleichzeitig auch bei der B._____ AG zeichnungsberechtigt. Zudem traten die beiden Gesellschaften während des vorliegend interessierenden Zeitraums gemeinsam im Internet auf.

All diese Umstände zusammen genommen erwecken zumindest bei einem durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung den Eindruck, dass die A._____ AG nicht unabhängig von der B._____ AG ist und somit ihre berufsübliche kritische Grundhaltung als Revisionsunternehmen gefährdet ist, wenn sie Revisionen für Prüfgesellschaften durchführt, bei der die B._____ AG Buchführungsarbeiten durchgeführt hat.

4.2.4 Damit ist zugleich gesagt, dass der Beschwerdeführer als Revisionsexperte und Angestellter der A._____ AG keine Revisionsarbeiten bei der D._____ AG und C._____ AG hätte durchführen dürfen, bei welchen Gesellschaften die B._____ AG in der interessierenden Zeitspanne Buchhaltungsarbeiten besorgt hatte. Indem er dies dennoch tat, verstiess er gegen die massgebenden Unabhängigkeitsvorschriften. Dieser Befund wird noch durch den Umstand verstärkt, dass E._____ zum Verfügungszeitpunkt in beiden Gesellschaften Leitungsfunktionen bekleidete und gleichzeitig auch der direkte Vorgesetzte des Beschwerdeführers war (vgl. vorne E. 4.2.3). Auch wenn der Beschwerdeführer nicht persönlich erbrachte Buchführungssarbeiten überprüfte, bezog sich seine Prüftätigkeit doch auf Dienstleistungen der –seiner Arbeitgeberin im Sinne des oben ausgeführten sehr nahe stehenden – B._____ AG. Seine hiergegen vorgebrachten Argumente, wonach das Zusammenwirken zweier miteinander verflochtener Gesellschaften nur im Konzernverhältnis zur Unvereinbarkeit mit dem Unabhängigkeitsgebot führen könne, erweisen sich als zu formalistisch und zielen am wahren Regelungszweck der Unabhängigkeitsvorschriften vorbei. Es kann daher auf Weiterungen hierzu verzichtet werden.

Der Beschwerdeführer kann sodann auch aus dem Urteil der Standeskommission der Treuhand-Kammer vom (...) 2009 nichts zu seinen Gunsten ableiten, da es sich dabei um einen anderen Sachverhalt als dem vorliegenden handelt.

4.2.5 Damit hat die Vorinstanz zu Recht festgehalten, dass vorliegend zumindest die Unabhängigkeit dem Anschein nach nicht gegeben war und der Beschwerdeführer während mehrerer Jahre und in schwerwiegender Weise gegen die Bestimmungen der Unabhängigkeit verstossen hat. Der Beschwerdeführer wies aufgrund einer zumindest dem Anschein nach erbrachten Prüfung der Arbeit der eigenen Revisionsstelle nicht die erforderliche Unabhängigkeit auf.

4.2.6 Aus der Stellungnahme der Vorinstanz vom 24. März 2014 ergibt sich sodann, dass der ordnungsgemässe Zustand zwischenzeitlich wieder hergestellt wurde und die Umstände, welche gegen den Anschein der Unabhängigkeit sprachen, beseitigt wurden. Nach konstanter Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts werden dadurch die zuvor begangenen Verletzungen der Unabhängigkeitsregeln jedoch nicht ausgeglichen und nicht ungeschehen gemacht (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-7967/2009 vom April 2011 E. 4.4.1, B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 9.5 und B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011). Entsprechendes gilt für die sich daraus ergebende Trübung des Leumunds und der Beeinträchtigung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

4.3 Der Grundsatz der Gesetzmässigkeit, d.h. das Erfordernis der gesetzlichen Grundlage, verlangt, dass sich das Verwaltungshandeln auf einem genügend bestimmten und damit die Vorhersehbarkeit von verwaltungsrechtlichen Massnahmen ermöglichenden Rechtssatz zurückführen lässt. Das Legalitätsprinzip gilt damit insbesondere auch für verwaltungsrechtliche Sanktionen (vgl. TOBIAS JAAG, in: Ackermann/Donatsch/Rehberg [Hrsg.], Wirtschaft und Strafrecht: Festschrift für Niklaus Schmid zu 65. Geburtstag, Zürich 2001, S. 578 f.). Die Anforderungen an die Bestimmtheit des Rechtssatzes ergeben sich aus der Forderung nach Voraussehbarkeit des staatlichen Handelns und der rechtsgleichen Behandlung (vgl. ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 6. Aufl., Zürich/St. Gallen 2010, Rz. 387).

4.3.1 Als verwaltungsrechtliche Sanktion gegenüber einem Revisionsexperten, welcher die Zulassungsvoraussetzungen der Art. 4 bis 6 RAG nicht mehr erfüllt, sieht das Gesetz den befristeten oder unbefristeten

Entzug der Zulassung vor (Art. 17 Abs. 1 RAG). Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Revisionsaufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisionsexperten, sind vom Gesetz nicht vorgesehen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.5.1 und B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E.3.4.1). Zwar sieht Art. 18 Abs. 1 RAG die Erteilung eines schriftlichen Verweises als Sanktionsmöglichkeit vor, diese beschränkt sich jedoch auf den – vorliegend nicht gegebenen – Fall von einer natürlichen Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist (vgl. hierzu Urteile des Bundesverwaltungsgericht B- 3736/2012 vom 7. Januar 2014 E. 8.1 ff, B-853/2011 vom 27. Juli 2012 E. 8.3 sowie B-3988/2010 vom 31. Mai 2011, E. 3.5).

4.3.2 Das RAG sieht zudem die Möglichkeit vor, Übertretungen strafrechtlich zu verfolgen. Nach Art. 39 Abs. 1 RAG wird u.a. mit Busse bis zu 100'000 Franken bestraft, wer gegen die Grundsätze der Unabhängigkeit nach Art. 11 RAG oder Art. 728 des OR verstösst. Wird die Tat fahrlässig begangen, ist eine Busse von höchstens 50'000 Franken auszusprechen (Art. 39 Abs. 2 RAG). Die Aufsichtsbehörde verfolgt und beurteilt diese Widerhandlungen nach den Vorschriften des Bundesgesetzes vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0).

4.3.3 Vorliegend normiert Art. 17 Abs. 1 RAG und damit ein formelles Gesetz unmissverständlich, welche Massnahme die Vorinstanz treffen muss, wenn die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr gegeben sind. Der Beschwerdeführer erfüllte zum Verfügungszeitpunkt das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds (Art. 4 Abs. 1 RAG) nicht mehr (vgl. E. 4.2.5). Damit lag für die Vorinstanz eine gesetzliche Grundlage vor, die genügend bestimmt ist und aufgrund welcher der Beschwerdeführer vorhersehen konnte, dass die Verletzung von den Unabhängigkeitsvorschriften zu einem Entzug der Zulassung führen könnte. Indem die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung befristet (auf drei Jahre) entzog, wahrte sie folglich das Legalitätsprinzip.

5.

Der Beschwerdeführer rügt jedoch, die Vorinstanz habe mit dem dreijährigen Entzug seiner Zulassung den Grundsatz der Verhältnismässigkeit verletzt. Selbst wenn die Gesellschaften unter einheitlicher Leitung stünden, wäre unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände ein Entzug der Zulassung von drei Jahren unangemessen und eine sehr strenge

Massnahme (Beschwerde Ziff. 304). Diese Massnahme führe zu einem faktischen Berufsverbot und würde für den Beschwerdeführer einen jährlichen "Schaden" von Fr. 200'000 bewirken (Beschwerde Ziff. 321). Er macht geltend, Art. 17 Abs. 1 RAG schliesse auch die Möglichkeit des Verweises mit ein. Diese müsse als mildere Massnahme ausgesprochen werden (Beschwerde Ziff. 310). Zum Antrag auf Busse (vgl. Sachverhalt Bst. G) führt er an, dem Beschwerdeführer könne kaum ein Vorwurf gemacht werden, weshalb ihm, falls sich der Sachverhalt dennoch als sachwidrig herausstellen würde, höchstens eine symbolische Busse im Umfang von Fr. 1'000.– auferlegt werden sollte (Beschwerde Ziff. 313). Der Beschwerdeführer bringt zudem vor, dass er aufgrund des Urteils der Treuhand-Kammer vom (...) 2009 gutgläubig von der Rechtmässigkeit aller Dienstleistungen der B._____ AG für Revisionskunden der A._____ AG habe ausgehen dürfen. Dies müsse entsprechend mildernd berücksichtigt werden (Beschwerde Ziff. 261).

5.1 In der Folge ist zu prüfen, ob sich die umstrittene Massnahme als zweckproportional erweist, oder ob der verfolgte Zweck auch mit einer weniger einschneidenden Massnahme erreicht werden könnte.

5.2 Die Vorinstanz macht geltend, es sei vorliegend keine mildere Massnahme denkbar. Das Selbstprüfungsverbot bei ordentlichen Revisionen sei eine für die Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers zentrale Unabhängigkeitsvorschrift. Der Beschwerdeführer habe über mehrere Jahre andauernde, wiederholte und grobe Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften begangen. Die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit müsse verneint und folglich die Zulassung entzogen werden. Auch fehle es ihm an der nötigen kritischen Grundhaltung. Der Beschwerdeführer könne sodann auch weiterhin als Wirtschaftsprüfer tätig sein und an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen mitwirken, jedoch nicht in der Funktion als leitender Revisor. Dies sei möglicherweise mit einer Einkommenseinbusse verbunden, wäre aber für das Fortkommen der A._____ AG bzw. für den Beschwerdeführer vertretbar. Es komme folglich nicht zu einem Berufsverbot.

5.3 Verwaltungsbehörden sind bei der Ermessensausübung nicht frei, sondern an den Grundsatz der Verhältnismässigkeit gebunden (Art. 5 Abs. 2 BV). Ihre Verfügungen müssen demnach im Hinblick auf das im öffentlichen Interesse angestrebte Ziel erforderlich sein; sie haben zu unterbleiben, wenn eine gleich geeignete, aber mildere Massnahme für den angestrebten Zweck ausreichen würde. Ausserdem muss der angestrebte

Zweck in einem vernünftigen Verhältnis zur Belastung stehen, die dem Betroffenen auferlegt wird. Bei der Beurteilung dieser Frage sind die einander gegenüberstehenden öffentlichen und privaten Interessen sorgfältig gegeneinander abzuwägen. Je gewichtiger das eine und je weniger gewichtig das andere Interesse ist, desto eher fällt die Interessenabwägung zugunsten des erheblichen Interesses aus (vgl. BGE 135 II 384 E. 4.6.1). Ein vernünftiges Verhältnis zwischen Zweck und Mittel ist auch bei der Verhängung einer Verwaltungssanktion zu wahren (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2P.274/2004 vom 13. April 2005 E. 4.1; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-3631/2011 vom 12. März 2013 E. 3.3; Tobias Jaag, a.a.O., S. 579). Da die Vorinstanz bei der Verhängung einer Verwaltungssanktion über ein eigenes Entschliessungsermessen verfügt, hat das Bundesverwaltungsgericht den diesbezüglichen Ermessensspielraum zu respektieren und nicht sein Ermessen an die Stelle desjenigen der Vorinstanz zu setzen (vgl. Urteil des Bundesverwaltungsgericht B-3736/2012 vom 7. Januar 2014 E. 8.2).

5.4 Bei der vorliegend durchzuführenden Verhältnismässigkeitsprüfung, d.h. bei der Abwägung, ob für die Verneinung eines guten Leumunds eine gewisse Schwere der Verfehlungen vorliegt und ob diese mit dem befristeten Entzug der Zulassung in einem vernünftigen Verhältnis steht, ist insbesondere zu beachten, dass die Revisionspflicht den Schutz von Investoren, von Personen mit Minderheitsbeteiligungen sowie von Gläubigern bezweckt und der Unternehmensüberwachung dient, insbesondere zur Sicherung von Arbeitsplätzen und einer nachhaltigen wirtschaftlichen Entwicklung (vgl. Botschaft zum 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 allen geschützten Personengruppen ermöglichen, 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 und Urteil des Bundesverwaltungsgericht B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 5). Im Zusammenhang mit dem (unbefristeten) Entzug der Zulassung hat das Bundesgericht immerhin festgestellt, diese solle ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der in Frage stehenden öffentlichen Interessen und zur Abwendung von weiteren Störungen einzig die Mög-

lichkeit bleibe, den Betroffenen von der weiteren Berufsübung 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).

5.5 Das private Interesse des Beschwerdeführers liegt in concreto darin, dass er seine bisherige Tätigkeit als Revisionsexperte uneingeschränkt weiter ausüben möchte.

5.6 Der Beschwerdeführer hat über einen längeren Zeitraum regelmässig und mehrfach gegen die für seine Tätigkeit zentralen Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Die Revisionstätigkeit setzt jedoch voraus, dass den einschlägigen Normen (Art. 4 bis 6 RAV) vollumfänglich Beachtung geschenkt wird.

5.7 Wie oben aufgeführt, kommt vorliegend ein schriftlicher Verweis als Massnahme nicht in Frage (vgl. oben E. 4.4). Auch dem Antrag auf eine Busse "symbolischer Art" im Umfang von höchstens Fr. 1'000.– kann nicht gefolgt werden. Die Frage, ob eine Revisionsstelle die notwendigen Voraussetzungen für die Zulassung erfüllt, und diejenige, ob allenfalls ein strafrechtlich zu sanktionierendes Verhalten vorliegt, sind voneinander unabhängig zu beurteilen, auch wenn dabei ein strafrechtlich relevantes Verhalten für die Beurteilung des für die Zulassung erforderlichen guten Leumunds relevant ist (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_927/2011 vom 8 Mai 2012 E. 3.2.2 sowie Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-853/2011 vom 27. Juli 2012 E. 7). Demnach kann nur zwischen einem befristeten und unbefristeten Entzug der Zulassung entschieden werden. Das Bundesverwaltungsgericht hatte wiederholt Fälle zu beurteilen, in denen ein befristeter Entzug von einem Jahr (vgl. BVGE 2011/41; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts B-853/2011 vom 27. Juli 2012), von zwei Jahren (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-545/2011), von drei Jahren (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25.7 2013; B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011) oder gar der unbefristete Entzug im Streit lagen (vgl. Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-4137/2010 vom 17. September 2010; B-7348/2009 vom 3. Juni 2010). Wenn die Vorinstanz beim Beschwerdeführer, der zugelassener Revisionsexperte ist, angesichts dessen nach dem Gesagten erheblichen Verfehlungen, einen auf drei Jahre befristeten Entzug der Zulassung verfügte, hat sie nach Auffassung des Bundesverwaltungsgerichts somit kein Bundesrecht verletzt, sondern innerhalb des Verwaltungsermessens gehandelt (vgl. Urteil des Bundesgerichts 2C_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.4; Urteile des Bundesverwaltungsgerichts B-5373/2012 vom 25. Juli

2013 E. 5, B-5065/2011 vom 3. Mai 2012 E. 4.5 und B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7; Pfiffner, in: Watter/Bertschinger [Hrsg.], a.a.O., Art. 18 N. 8 ff.). Demgegenüber erweist sich der Einwand des Beschwerdeführers, er habe aufgrund des Urteils der Treuhand-Kammer vom (...) 2009 gutgläubig von der Rechtmässigkeit aller Dienstleistungen der B._____ AG für Revisionskunden der A._____ AG ausgehen dürfen, als unbehelflich. Im Gegenteil ist es gerade die Aufgabe des prüfenden Revisionsleiters, in jedem Fall einzeln die Unabhängigkeit der Revisionsstelle unvoreingenommen und genau zu überprüfen. Er durfte sich damit nicht einfach aufgrund des Urteils der Treuhand-Kammer vom (...) 2009 darauf verlassen, dass jegliche Formen der Zusammenarbeit zwischen der A._____ AG und der B._____ AG grundsätzlich mit der Unabhängigkeit zu vereinbaren seien.

5.8 Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, auf welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises – insbesondere bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft – gründen, ist mithin vorliegend höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung der Tätigkeit als Revisionsexperte. Der Zulassungsentzug ist zwangsläufig mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer verbunden, welche von ihm zu tragen sind. Dass diese insgesamt sich als unzumutbar erweisen würden, geht aus seinen Vorbringen nicht hervor und ist auch für das Gericht nicht ersichtlich.

6.

Der von der Vorinstanz gefällte Entscheid, mit welchem ein auf drei Jahre befristeter Entzug ausgesprochen wurde, erweist sich somit als verhältnismässig, weshalb die Beschwerde als unbegründet abzuweisen ist.

7.

Bei diesem Verfahrensausgang sind dem unterliegenden Beschwerdeführer die Verfahrenskosten aufzuerlegen (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.– festgelegt und mit dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– verrechnet. Eine Parteientschädigung wird nicht zugesprochen (Art. 64 Abs. 1 VwVG).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.
Die Beschwerde wird abgewiesen und der von der Vorinstanz verfügte dreijährige Entzug der Zulassung als Revisionsexperte wird bestätigt.

2.
Die Verfahrenskosten von 3'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.
Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.
Dieses Urteil geht an:

– den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde);
– die Vorinstanz (Ref-Nr. 104'669; Gerichtsurkunde);
– das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Gerichtsurkunde).

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:	Die Gerichtsschreiberin:
Frank Seethaler	Fanny Huber

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: 18. November 2014