



Abteilung II
B-456/2016

Urteil vom 19. Juli 2017

Besetzung

Richter Daniel Willisegger (Vorsitz),
Richter Francesco Brentani, Richter Ronald Flury,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A. _____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:**A.**

A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde am 24. Dezember 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer, Verwaltungsrat, Mitglied der Geschäftsleitung und Revisionsmitarbeiter der als Revisionsexpertin zugelassenen X._____AG (...). Ferner ist er Revisionsmitarbeiter der als Revisorin zugelassenen Z._____AG (...) und verfügte für die Z._____AG vom 20. Juni 2003 bis zum 27. Oktober 2014 über Einzelprokura. Bis zum 1. Juni oder 31. August 2014 war seine Mutter Alleinaktionärin der Z._____AG (Datum aus den Akten nicht ersichtlich); sein Vater B._____, der als Revisionsexperte zugelassen ist, war bis zum 15. Dezember 2013 als Revisionsmitarbeiter bei der Z._____AG tätig. Zudem ist er Revisionsmitarbeiter und Mitglied der Geschäftsleitung der X._____AG und verfügt seit dem 21. November 2006 über eine Einzelzeichnungsberechtigung für die X._____AG.

B.

Aufgrund eines anonymen Hinweises leitete die Vorinstanz Vorabklärungen zur Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen durch die Z._____AG ein. Mit Schreiben vom 25. September 2013 gelangte die Vorinstanz an die Z._____AG und legte dar, dass diese bei verschiedenen Gesellschaften, bei denen B._____ eine Entscheidungsfunktion ausübe, als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen sei. Ferner deckten sich die Organe und Personen mit Entscheidungsfunktion bei Z._____AG und X._____AG, mit Ausnahme von B._____. Die Vorinstanz teilte der Z._____AG mit, dass sie bei ihren Recherchen auf weitere aus ihrer Sicht möglicherweise mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbare ähnliche Konstellationen gestossen sei, und ersuchte die Z._____AG diesbezüglich um verschiedene Auskünfte und Unterlagen. Insbesondere seien verschiedene Unternehmen, die am selben Ort wie die X._____AG und die Z._____AG domiziliert seien, über die sog. H._____-Gruppe als Partnerunternehmen miteinander verbunden, weshalb der Anschein einer engen Beziehung entstehe mit der Folge, dass die Revisionen dieser Gesellschaften durch die Z._____AG und die X._____AG möglicherweise den gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften zuwiderlaufen würden.

B.a Mit Stellungnahme vom 17. Oktober 2013 erklärte die Z._____AG, dass die H._____Gruppe keine Rechtspersönlichkeit habe, sondern lediglich ein virtueller Auftritt verschiedener Dienstleistungsunternehmen sei und der umfassenden Bedürfnisabdeckung der Kunden diene. Hauptzweck sei die Durchführung einer jährlichen Veranstaltung. Z._____AG und X._____AG seien nicht Mitglieder dieser Gruppe und sie seien im Übrigen voneinander unabhängig, auch mit Bezug auf die Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Die Verbindung bestehe einzig darin, dass einzelne Mitarbeiter für beide Unternehmen tätig seien und die Alleinaktionärin der Z._____AG die Mutter des Beschwerdeführers und die Ehefrau von B._____sei. Die Kadermitglieder der Z._____AG seien Mitglieder des Verwaltungsrats der X._____AG und für beide Gesellschaften als leitende Revisoren tätig. Der Beschwerdeführer sei für die Administration der Z._____AG zuständig und für beide Gesellschaften als leitender Revisor tätig. Wenn immer die Unabhängigkeit von B._____aufgrund seiner Entscheidungsfunktion bei der zu prüfenden Gesellschaft nicht gewährleistet sei, erteile er keine Weisungen gegenüber den prüfenden Revisoren. Der Beschwerdeführer sei ferner nicht an Revisionen von Gesellschaften beteiligt, bei denen sein Vater eine Entscheidungsfunktion ausübe. Einzig bei der Prüfung der Jahresrechnung 2009 der I._____AG, bei der der Beschwerdeführer kollektivzeichnungsberechtigt sei, habe das interne Kontrollsystem nachträglich ein Unabhängigkeitsproblem festgestellt. Er sei deshalb anschließend nicht mehr an den Revisionen beteiligt gewesen. In den übrigen geschilderten Fällen seien die Anforderungen an die Unabhängigkeit gewahrt.

B.b Am 16. Januar 2014 teilte die Vorinstanz der Z._____AG mit, dass ihre Stellungnahme den Verdacht auf Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen nicht habe ausräumen können, begründete dies und verlangte weitere Auskünfte und Unterlagen. Gleichentags gewährte die Vorinstanz der X._____AG das rechtliche Gehör.

B.c Mit Schreiben vom 11. Februar 2014 bestätigte die Z._____AG die Bürogemeinschaft mit der X._____AG, die – aus Kostengründen – weitgehende Personalunion und die Verwendung derselben IT-Infrastruktur. Sie verwies auf ihr „Reglement für die organisatorische Trennung von Revision und Buchführung und das Erbringen von anderen Dienstleistungen“, das der Qualitätssicherung diene, sowie ihr Weisungswesen und erklärte die Organisation der Z._____AG und der X._____AG, deren Arbeitsweise und bezeichnete die jeweils Verantwortlichen. Die X._____AG bestätigte im Wesentlichen die Angaben der Z._____AG. Ihrer Meinung

nach liege im Fall der H._____-Gruppe kein mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle unvereinbarer gemeinsamer Marktauftritt vor.

B.d Im März 2014 stellten X.____AG und Z.____AG je ein Gesuch um Erneuerung ihrer auf fünf Jahre befristeten Zulassung. Nachdem die Gesellschaften die von der Vorinstanz beanstandeten Organisationsstrukturen (organisatorische Trennung von Revision und Buchführung bzw. prüfungsfremden Dienstleistungen auf Unternehmensstufe statt auf Mandatsstufe und Weiteres) angepasst bzw. deren Anpassung mit E-Mail vom 15. Juli 2014 in Aussicht gestellt hatten, hiess die Vorinstanz die Gesuche um Erneuerung der Zulassungen für fünf Jahre mit Verfügungen vom 21. Juli und 5. August 2014 gut.

B.e Mit Schreiben vom 28. August 2014 nahmen X.____AG und Z.____AG Stellung zu weiteren von der Vorinstanz gestellten Fragen und kündigten einen Verkauf der Aktien der Z.____AG (von der Mutter des Beschwerdeführers an C.____) an sowie personelle Wechsel im Verwaltungsrat der Z.____AG (Ausscheiden von D.____ und E.____, Wahl von C.____) und die Neuanstellung eines zugelassenen Revisors bei der X.____AG unter Beendigung des Arbeitsverhältnisses von E.____. Zudem übertrage der Beschwerdeführer, unter Löschung seiner Einzelprokura, die bisher für die Z.____AG ausgeführten administrativen Arbeiten an C.____. X.____AG und Z.____AG erklärten, sie seien der Ansicht, dass die Z.____AG aufgrund der vorgenommenen Änderungen weder eine Gruppen- noch eine nahestehende Gesellschaft, sondern ein Partner- und Netzwerkunternehmen der X.____AG sei. Es sei beabsichtigt, einen per 1. September 2014 wirksamen Zusammenarbeitsvertrag abzuschliessen, welcher der Z.____AG die Nutzung der Räume, der Infrastruktur sowie der Mitarbeitenden der X.____AG gewähre. Die Kosten der Nutzungen sowie der Einschluss verschiedener Versicherungspolizen würden nach Aufwand verrechnet. Zudem werde die Weisungsgebundenheit der Mitarbeitenden von X.____AG und Z.____AG festgehalten. Die jeweilige Zuteilung der Mitarbeitenden (Revisionsteam oder Mitwirkung bei der Buchführung) werde sowohl auf Unternehmensebene als auch auf Mandatsebene festgehalten. Revisionsmandate, bei welchen die prüfungsfremden Dienstleistungen bisher nicht über das jeweils andere Revisionsunternehmen abgewickelt worden seien, würden niedergelegt bzw. das andere Revisionsunternehmen als Revisionsstelle empfohlen. Die Z.____AG habe sich ferner entschieden, nicht weiter als Revisionsstelle von Gesellschaften tätig

zu sein, bei welchen der Beschwerdeführer oder B._____ eine Entscheidungsfunktion ausübten.

B.f Mit Schreiben vom 27. März 2015 eröffnete die Vorinstanz gegen den Beschwerdeführer ein (eingreifendes) Verwaltungsverfahren um einen voraussichtlich befristeten Zulassungsentzug. Die Vorinstanz legte dem Beschwerdeführer dar, dass zwischen X._____AG und Z._____AG zahlreiche Verflechtungen existierten, die zumindest den Anschein einer einheitlichen Leitung begründeten. Ferner sei seine Tätigkeit als leitender Revisor bei der Prüfung von Jahresrechnungen verschiedener Gesellschaften in den Jahren 2008 bis 2014 zumindest dem Anschein nach nicht mit den gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften vereinbar gewesen. Gleiches gelte für seine Tätigkeit als Verwaltungsrat der S._____AG, die von 2009 bis 2013 durch die Z._____AG revidiert worden sei. Dem Beschwerdeführer wurde zum Sachverhalt und dessen vorläufiger Würdigung das rechtliche Gehör gewährt.

B.g Der Beschwerdeführer äusserte sich mit Stellungnahme vom 18. Mai 2015 und erklärte, er habe seine Tätigkeit stets im Einklang mit dem Gesetz ausgeübt. X._____AG und Z._____AG stünden nicht unter einheitlicher Leitung, auch nicht dem Anschein nach; die Verwendung dieses Begriffs sei überdies bundesrechtswidrig. Die verbandsrechtlichen Richtlinien von EXPERTsuisse seien Vereinsreglemente und auf die Beurteilung allfälliger Gesetzesverstösse nicht anwendbar. Der Beschwerdeführer äusserte sich im Einzelnen zu den Revisionen der betroffenen Gesellschaften. Abschliessend hielt er fest, dass eine Gleichsetzung der Unvereinbarkeitstatbestände der ordentlichen mit denjenigen der eingeschränkten Revision schon von Gesetzes wegen ausgeschlossen sei. Alle von der Vorinstanz geschilderten Sachverhalte würden eingeschränkte Revisionen betreffen. Für einen Zulassungsentzug bestehe daher kein Raum. Selbst wenn ein Verstoss gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen vorliegen würde, sei dieser relativ gering, weshalb ein Verweis oder maximal ein Entzug von einem Jahr angemessen sei.

C.

Mit Verfügung vom 7. Dezember 2015 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die 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 bei einem Verzicht auf die Wiedererteilung der Zulassung entfallen. Schliesslich auferlegte ihm die Vorinstanz die Verfahrenskosten von Fr. 2'500.–.

D.

Mit Eingabe vom 22. Januar 2016 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt, die angefochtene Verfügung sei aufzuheben und die Beschwerde gutzuheissen. Weiter stellt der Beschwerdeführer drei Eventualanträge wie folgt: (1) Es sei ihm ein Verweis zu erteilen; (2) es sei ihm die Zulassung für maximal drei Monate zu entziehen; (3) es sei ihm die Zulassung für vier Monate bis maximal ein Jahr zu entziehen.

E.

Mit Vernehmlassung vom 9. März 2016 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

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.

Soweit der Beschwerdeführer die Kompetenz der Vorinstanz zur Aufsicht über zugelassene Revisoren und Revisionsexperten bestreitet und daraus ableitet, die angefochtene Verfügung sei deshalb nichtig, und soweit er eine fehlende gesetzliche Grundlage für die Verwertung von Hinweisen Dritter (Anzeiger) durch die Vorinstanz beanstandet, ist er nicht zu hören, da die persönlichen Zulassungsvoraussetzungen dauerhaft erfüllt sein müssen und die Vorinstanz entsprechenden Hinweisen nachgehen und ge-

gebenenfalls gestützt auf Art. 17 Abs. 1 RAG einen Zulassungsentzug prüfen bzw. korrigierend einschreiten kann; ihre Aufsicht ist damit nicht auf die blosser Zulassung beschränkt (Urteile des BGer 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.2, 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.4.1 f. und 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2 in fine). Auch greift die Vorinstanz dabei – entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers – nicht in die Zuständigkeit der Zivilgerichte ein, da Zivilrecht und verwaltungsrechtliches Aufsichtsrecht unterschiedliche Ziele verfolgen und nebeneinander bestehen (Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.4.2). Schliesslich erweist sich die Rüge, wonach eine strenge Aufsicht über Revisoren und Revisionsexperten eine Ungleichbehandlung mit vergleichbaren Berufsständen (Rechtsanwälte, Ärzte) bedeute, unbegründet, da die jeweilige Aufsicht auf unterschiedlichen Regelwerken basiert und die Voraussetzungen für die Erlangung der entsprechenden Zulassung bzw. Berufsausübungsbewilligung sowie deren (disziplinarischer) Entzug unterschiedlich sind.

3.

Zu prüfen ist, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht die Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds aufgrund von Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen zur Zeit abspricht und sich damit ein Massnahme nach Art. 17 RAG rechtfertigt.

3.1 Natürliche Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene 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 oder Revisionsexpertin zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt und über einen unbescholtenen Leumund verfügt (Art. 4 Abs. 1 RAG), wobei sich der unbestimmte Rechtsbegriff, entgegen des zu engen Gesetzeswortlauts, nicht nur auf einen guten Leumund im engen Sinn beschränkt, sondern eine eigentliche charakterliche Integrität und das Fehlen von Interessenskonflikten mitumfasst (Urteil des BGer 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2 m.H.). Art. 4 RAV präzisiert, dass ein Gesuchsteller nur zugelassen wird, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsver-

kehr, wobei unter Letzterem primär die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (Urteil des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.2 m.H.).

3.2 Sind die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt, kann die RAB die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen (Art. 17 Abs. 1 Satz 1 RAG). Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorgängig anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG; vgl. hierzu Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2). Wenn der Zulassungsentzug unverhältnismässig ist, kann ein schriftlicher Verweis erteilt werden (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG).

3.3 Bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds bzw. des guten Rufs ist nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung namentlich auch die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften zu berücksichtigen. Nach Art. 728 Abs. 1 des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220) betreffend die ordentliche Revision und 729 Abs. 1 OR betreffend die eingeschränkte Revision muss die Revisionsstelle einer Aktiengesellschaft unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden; die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

3.4 Die Vorinstanz geht davon aus, dass Z._____AG und X._____AG zumindest dem Anschein nach unter einheitlicher Leitung stehen, da zwischen Z._____AG und X._____AG zahlreiche personelle und infrastrukturelle Verflechtungen bestünden. Sämtliche für die Z._____AG tätigen Personen seien im fraglichen Zeitraum bei der X._____AG arbeitsvertraglich angestellt gewesen und der Z._____AG im Auftragsverhältnis ausgeliehen worden. Beide Gesellschaften seien an der gleichen Adresse domiziliert, nutzten die gleiche Büroinfrastruktur und seien in die gleiche Versicherungspolice eingebunden. Der Beschwerdeführer sei Alleinaktionär und einziger Verwaltungsrat der X._____AG und verfüge bei der Z._____AG – im Gegensatz zu den in jener Zeit gewählten Verwaltungsräten und Geschäftsleitungsmitgliedern – vom 20. Juni 2003 bis zum 27. Oktober 2014 über eine Einzelzeichnungsberechtigung. Bei beiden Gesellschaften habe die Familie des Beschwerdeführers starken Einfluss ausgeübt: Bei der X._____AG über seine 100%-Beteiligung, den Sitz im Verwaltungsrat und in der Geschäftsleitung sowie durch den Einsitz seines Vaters in der Geschäftsleitung; bei der Z._____AG durch die bis zum

31. August 2014 bestandene 100%-Beteiligung seiner Mutter, die Mitwirkung des Vaters im Unternehmen und durch die Führung der Administration der Z._____AG durch den Beschwerdeführer bis zum 31. August 2014. Auch nach der Löschung seiner Zeichnungsberechtigung für die Z._____AG und der Übertragung der Aktien der Z._____AG von seiner Mutter auf C._____ bestünden durch die intensive Zusammenarbeit – trotz einer formellen Trennung – weiterhin zahlreiche Elemente, die insgesamt den Eindruck einer einheitlichen Leitung erweckten; es handle sich dabei nicht nur um Partner- oder Netzwerkunternehmen. Selbst wenn in tatsächlicher Hinsicht keine einheitliche Leitung vorliege, müsse ein durchschnittlicher Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgehen, dass eine solche vorliege.

Der Beschwerdeführer bestreitet das Vorliegen einer einheitlichen Leitung. Hauptkriterium dafür sei die Beteiligung am Kapital einer anderen Gesellschaft. Bei Z._____AG und X._____AG bestünde kein gemeinsames Aktionariat: Alleinaktionärin der Z._____AG sei seine Mutter (ob bis zum 1. Juni oder 31. August 2014 ist aus den Akten nicht ersichtlich), er sei dagegen Alleinaktionär der X._____AG. Das Gesetz enthalte den Tatbestand der Verletzung des Anscheins einer einheitlichen Leitung nicht. Die Vorinstanz begründe ihre Ansicht denn auch nur mit strukturellen und personellen Tatsachen, die nichts mit der Leitung eines Konzerns zu tun hätten.

3.4.1 Gemäss Art. 728 Abs. 6 OR erfassen die Unabhängigkeitsbestimmungen auch Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (sog. Konzernklausel). Was einheitliche Leitung bedeutet bzw. wann Gesellschaften unter einheitlicher Leitung stehen, ist nicht weiter definiert (der Begriff der einheitlichen Leitung findet sich im OR daneben nur noch in Art. 963 Abs. 4).

Vorinstanz und Beschwerdeführer sind der Ansicht, es könne dabei auf die entsprechende Terminologie des Rechnungslegungsrechts und damit auf die Grundsätze von Art. 963 OR (bzw. Art. 663e OR in der Fassung vom 4. Oktober 1991, AS 1992, 733, 775, nachfolgend: aOR) abgestellt werden (in diesem Sinn auch ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basel Kommentar, Obligationenrecht II, Basel 2016, Art. 728 N. 66). Art. 963 OR legt fest, wann eine Konsolidierungspflicht (Konzernrechnung) besteht, und verankert nun das Kontrollprinzip, demgemäss die Beherrschungsmöglichkeit eines Unternehmens genügt, im Gegensatz zum vormals geltenden Leitungsprinzip

von Art. 663e Abs. 1 aOR, wonach auf die tatsächliche Ausübung der Beherrschung abgestellt wurde (Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister- sowie Firmenrecht] vom 21. Dezember 2007, BBI 2007 1589 ff., 1723; MARKUS R. NEUHAUS/JÖRG BLÄTTLER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basel Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 663e N. 8; DIESELBEN, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basel Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., Basel 2016, Art. 963 N. 14; LUKAS GLANZMANN, Der Konzern im neuen Rechnungslegungsrecht, in: SZW 2016, S. 32 ff., 36 f.). Art. 963 Abs. 2 OR stellt nun drei Vermutungstatbestände auf, die eine Kontrolle und somit die Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung jedenfalls begründen: Die Mehrheit der Stimmen im obersten Organ (direkt oder indirekt); das Recht, die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu bestellen oder abzurufen (direkt oder indirekt); ein beherrschender Einfluss aufgrund von Statuten, der Stiftungsurkunde, Verträgen oder vergleichbaren Instrumenten. Die Botschaft führt dazu aus, dass auf das Kriterium des Leitungsprinzips verzichtet werde, weil die tatsächliche Einflussnahme kaum nachzuweisen sei (BBI 2007 1723). In der Lehre wird teilweise aufgrund der Verankerung des auf internationaler Ebene gebräuchlichen Kontrollprinzips von einem generellen Paradigmenwechsel (MARTIN MOSCH/HANS CASPAR VON DER CRONE, Durchgriff und wirtschaftliche Einheit, in: SZW 2012, S. 445 ff., 453) und damit von einer künftigen Änderung bzw. Anpassung von Art. 728 Abs. 6 OR ausgegangen (HANS CASPAR VON DER CRONE, Aktienrecht, Bern 2014, § 15 N. 5; kritisch dazu GLANZMANN, a.a.O., S. 37, der dafür hält, dass im Rahmen der Auslegung der jeweiligen Bestimmung zu prüfen sei, ob der Gesetzgeber wirklich beim Leitungsprinzip bleiben wollte, oder ob nun auf das Kontrollprinzip abzustellen sei).

Demgegenüber wird in der Lehre auch die Ansicht vertreten, Art. 963 OR bzw. das Kontrollprinzip habe ausschliesslich konzernrechnungsrechtliche Bedeutung; ein handels- und wirtschaftsrechtlicher Konzern liege lediglich unter der doppelten Voraussetzung vor, dass (1) Konzernierungsmittel zur Verfügung stehen (Stimmenmehrheit, Konzernvertrag, statutarische Konzernklausel, wirtschaftliche Abhängigkeit usw.) und dass (2) das Potential der herrschenden Gesellschaft besteht, eine einheitliche Leitung (im Finanzbereich der beherrschten Gesellschaft) durchzusetzen. Ein Konzern liege m.a.W. erst bei tatsächlicher/faktischer einheitlicher Leitung vor. Ein Paradigmenwechsel durch Art. 963 sei somit abzulehnen (MARC

AMSTUTZ/ARIANE MORIN, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht I, 6. Aufl., Basel 2015, Einl. vor Art. 184 ff. N. 431a; MARC AMSTUTZ, Konzernorganisationsrecht 2.0, in: SZW 2016, S. 2 ff., 8). Auch gelte das Leitungsprinzip nach wie vor im Revisionsrecht (PETER V. KUNZ, Grundlagen zum Konzernrecht der Schweiz, Bern 2016, § 2 N. 31).

Die Frage, ob auf das Konzernrechnungslegungsrecht zurückgegriffen werden kann und von einem Paradigmenwechsel hin zum Kontrollprinzip auszugehen ist, kann letztlich offen bleiben. Wohl trifft zu, dass Art. 728 Abs. 6 OR keinen Tatbestand des Anscheins unter einheitlicher Leitung kennt, wie in der Beschwerde geltend gemacht wird. Der Beschwerdeführer verkennt indes, dass hier nicht der wirtschaftsrechtliche Konzernbegriff zu bestimmen ist, sondern es geht um den Tatbestand von Art. 5 Abs. 1 Bst. a i.V.m. Art. 17 RAG. Soweit bei diesem aufsichtsrechtlichen Tatbestand auf das Unabhängigkeitserfordernis abgestellt wird, ist die bundesgerichtliche Rechtsprechung massgebend. Danach gilt das Unabhängigkeitserfordernis – losgelöst davon, ob eine tatsächliche oder eine (innere) Abhängigkeit besteht oder nicht – als infrage gestellt, wenn revisionsrelevante Tatsachen und Umstände vorliegen, die so schwer wiegen, dass Dritte daraus schliessen müssen, die Integrität, die Objektivität bzw. die berufsmässige kritische Grundhaltung des Revisionsunternehmens oder des verantwortlichen Prüfers könnten gefährdet sein. Beurteilungsmassstab für den äusseren Anschein der fehlenden Unabhängigkeit ist die Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung (zum Ganzen Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.1 m.H.). Insoweit sind auch Umstände relevant, die den Eindruck einer einheitlichen Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR erwecken. Aufsichtsrechtlich reicht demnach die Möglichkeit zur Kontrolle eines Unternehmens aus, um das Unabhängigkeitserfordernis unter der Konzernklausel infrage zu stellen.

3.4.2 Das Bundesverwaltungsgericht hat das Vorliegen einer einheitlichen Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR bei zwei formell getrennten Gesellschaften, von denen die eine sämtliche Aktien der anderen hielt, bejaht (Urteil des BVGer B-4117/2015 vom 16. Januar 2017 E. 3.2.1) sowie bei mehreren Gesellschaften, die unter einer Muttergesellschaft vereinigt waren (Urteil des BVGer B-6791/2015 vom 27. April 2016 E. 11.1 f., bestätigt in Urteil des BGer 2C_528/2016 vom 15. November 2016 E. 6.4.1 f.). Vom Anschein des Bestehens einer einheitlichen Leitung ist das Bundesverwal-

tungsgericht im Fall zweier formell getrennten Gesellschaften aufgrund einer bestehenden intensiven Zusammenarbeit ausgegangen, wobei sich diese insbesondere dadurch auszeichnete, dass beide Gesellschaften den gleichen Standort hatten, sich die Personen in den Entscheidgremien und Geschäftsleitungen teilweise deckten und ein Grossteil der Angestellten gleichzeitig für beide Gesellschaften tätig waren (Urteil des BVGer B-5431/2013 vom 17. November 2014 E. 4.2.3). Letztere Situation ist mit der hier zu beurteilenden identisch: Auch im vorliegenden Fall handelt es sich um zwei formell getrennte Gesellschaften mit gleichem Standort sowie gemeinsamer Büroinfrastruktur, bei denen dieselben Personen in den Entscheidgremien und Geschäftsleitungen amten und die Mitarbeitenden gleichzeitig für beide Gesellschaften tätig sind. Es kann diesbezüglich auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. E. 3.4). Damit stehen Z. _____ AG und X. _____ AG – im Einklang mit der dargelegten Rechtsprechung – zumindest dem Anschein nach unter einheitlicher Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR.

3.4.3 Nach Art. 728 Abs. 6 OR sind die Unabhängigkeitsbestimmungen in den folgenden Verhältnisse zu beachten: zwischen der Revisionsstelle und Gesellschaften, die mit der zu prüfenden Gesellschaft unter einheitlicher Leitung stehen; zwischen der zu prüfenden Gesellschaft und Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts [Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht] sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969, 4021). Das bedeutet einerseits, dass die Revisionsstelle nicht nur gegenüber der zu prüfenden Gesellschaft unabhängig sein muss, sondern auch gegenüber den mit der zu prüfenden Gesellschaft unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften. Andererseits ist bei der Beurteilung, ob die Revisionsstelle unabhängig ist, nicht nur auf die Revisionsstelle selbst abzustellen, sondern auch auf die Verhältnisse der mit ihr unter einheitlicher Leitung stehenden Gesellschaften (WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 63).

3.4.4 Das Bundesgericht hat inzwischen wiederholt festgehalten, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision nicht grundlegend anders zu interpretieren sind als bei der ordentlichen Revision nach den Vorgaben von Art. 728 Abs. 2 OR (zuletzt bestätigt in Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.3 m.H.). Einzige Ausnahmen bilden das bei der eingeschränkten Revision unter gewissen Schutzmassnahmen zulässige Mitwirken bei der Buchführung bzw. Erbringen anderer Dienstleistungen (Art. 729 Abs. 2

OR) sowie die fehlende Rotationspflicht für den leitenden Revisor (Art. 730a Abs. 2 OR). Demnach sind die Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR über die Konzernklausel von Art. 728 Abs. 6 OR auch dann anwendbar, wenn die betreffenden Gesellschaften bloss eingeschränkt prüfen. Der Beschwerdeführer macht denn auch seine im vorinstanzlichen Verfahren noch vertretene entgegengesetzte Ansicht beschwerdeweise nicht mehr geltend.

3.5 Die Z._____AG amtierte vom 10. April 2001 bis zum 21. November 2014 als Revisionsstelle der K._____AG. Seither ist die X._____AG als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen. Der Beschwerdeführer hat als leitender Revisor die Jahresrechnung 2013 dieser Gesellschaft geprüft. B._____, der Vater des Beschwerdeführers, war bis zum 16. Januar 2014 Verwaltungsratsmitglied der K._____AG und ist einzelzeichnungsberechtigtes Geschäftsleitungsmitglied der X._____AG.

3.5.1 Die Vorinstanz hat erwogen, die Doppelfunktionen von B._____ als Verwaltungsrat der K._____AG und Mitarbeiter der Revisionsstellen Z._____AG und X._____AG sowie die enge persönliche und geschäftliche Beziehung des Beschwerdeführers zu ihm als Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft seien mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar nach Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 und 3 i.V.m. Abs. 3, 4 und 6 OR. Der Beschwerdeführer sei für die Prüfung eines Abschlusses verantwortlich, für dessen Erstellung sein Vater als Verwaltungsrat (mit-)verantwortlich gewesen sei (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 und 6 OR).

3.5.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, sein Vater sei zum Zeitpunkt des Abschlusses 2013 im Juni 2014 nicht mehr Verwaltungsratsmitglied gewesen. Ferner sei der Jahresabschluss dem Beschwerdeführer erst im Juli 2014 übermittelt worden und den Revisionsbericht habe er erst am 8. Juli 2014 unterzeichnet. Der Austritt seines Vaters aus dem Verwaltungsrat sei zwecks Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften sorgfältig koordiniert gewesen.

3.5.3 Enge Beziehungen können sich sowohl aus persönlichen Beziehungen wie familienrechtlichen bzw. verwandtschaftlichen Verhältnissen und Freundschaften ergeben, als auch aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen (BVGE 2011/41 E. 2.5.3). Der Beschwerdeführer und sein Vater haben offensichtlich eine enge persönliche und auch eine geschäftliche Beziehung, sind doch beide für die

Z._____AG und die X._____AG tätig. Der Umstand, dass im Zeitpunkt der Prüfung des Jahresabschlusses 2013 der Vater, B._____, nicht mehr im Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft war, ist insofern unerheblich, als dass er – wie die Vorinstanz zutreffend darlegt – während des gesamten Geschäftsjahres 2013 im Rahmen seiner Tätigkeit als Verwaltungsrat auf einzelne Geschäftsvorgänge hat Einfluss nehmen können, die sich in der entsprechenden Jahresrechnung niedergeschlagen haben. Die Einhaltung der Unabhängigkeit ist eine Daueraufgabe, die während der gesamten Dauer des Prüfungsauftrags gilt (EXPERTsuisse/TREUHAND|SUISSE [Hrsg.], Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision [SER], Ausgabe 2015, Anhang B, Bst. b). Dem Beschwerdeführer ist deshalb vorzuwerfen, dass er nicht sorgfältig geprüft hat, ob er die Funktion als leitender Revisor für das Revisionsmandat zu diesem Zeitpunkt hätte übernehmen dürfen. Dass die Tätigkeit der Z._____AG als Revisionsorgan der K._____AG bereits vor dem Geschäftsjahr 2013 nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar war, hat die Vorinstanz zu Recht nicht weiter berücksichtigt, weil die entsprechenden Jahresrechnungen nicht vom Beschwerdeführer als leitender Revisor geprüft wurden.

3.6 Die X._____AG amtierte als Revisionsstelle der ehemaligen L._____AG im Zeitraum vom 20. September 2005 bis zum 3. Dezember 2009, der M._____AG seit dem 4. Mai 2001 und der N._____AG seit dem 26. Juni 2008. Der Beschwerdeführer war bei diesen Prüfkunden jeweils als leitender Revisor tätig. D._____ amtierte vom 14. November 2007 bis zum 27. Oktober 2014 als einzelzeichnungsberechtigter Verwaltungsratspräsident der Z._____AG. Bei der ehemaligen L._____AG war er vom 18. Juni 1997 bis zum 3. Dezember 2009 Verwaltungsratsmitglied; die Gesellschaft fusionierte mit der M._____AG (per 30. Juni 2009), bei welcher er seit dem 10. Januar 2011 als Verwaltungsrat und Geschäftsführer amtierte. Bei der N._____AG (vormalige O._____AG) war er vom 20. September 2001 bis zum 15. Dezember 2008 Verwaltungsratsmitglied; seither ist er als deren Sekretär und Geschäftsführer tätig. Damit übte D._____ – unter Berücksichtigung des Umstands, dass Z._____AG und X._____AG unter einheitlicher Leitung stehen (vgl. E. 3.4.2) – jeweils auf der Seite des geprüften Unternehmens (Verwaltungsrat bzw. Sekretär oder Geschäftsführer) sowie auf der Seite der Revisionsstelle (Verwaltungsratspräsident) eine Entscheidfunktion aus, weshalb die Prüfung der entsprechenden Jahresrechnungen (L._____AG: 2008; M._____AG: 2011-2013; N._____AG: 2008-2013) durch den Beschwerdeführer für die X._____AG als leitenden Revisor nicht mit der

Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar war (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 i.V.m. Abs. 3 und 6 OR).

Dies wird vom Beschwerdeführer denn auch nicht bestritten. Er macht einzig geltend, Z._____AG und X._____AG stünden nicht unter einheitlicher Leitung, weshalb seine Tätigkeiten als leitender Revisor im Einklang mit den Unabhängigkeitsvorschriften erfolgt seien. Dass Z._____AG und X._____AG unter einheitlicher Leitung i.S.v. Art. 728 Abs. 6 OR stehen, wurde bereits dargelegt (vgl. E. 3.4.2).

3.7 Die P._____AG, die Q._____AG und R._____AG sind, wie die X._____AG, Mitglieder der H._____Gruppe, die über einen gemeinsamen Webauftritt ([Angaben zur Webseite], zuletzt besucht am 31. März 2017) verfügt und jährlich einen gemeinsamen Kundenanlass durchführt. Die X._____AG amtierte vom 11. September 2009 bis zum 14. September 2015 als Revisionsstelle der P._____AG; der Beschwerdeführer hat deren Jahresrechnungen 2010 bis 2012 als leitender Revisor geprüft. Bei der Q._____AG war die X._____AG vom 14. Februar 2005 bis zum 26. Februar 2015 Revisionsstelle (anschliessend amtierte die Z._____AG bis zum 30. Mai 2016 als Revisionsstelle) und der Beschwerdeführer prüfte die Jahresrechnungen 2004 bis 2012 als leitender Revisor. Bei der R._____AG amtierte die Z._____AG als Revisionsstelle vom 16. November 2000 bis zum 16. März 2015; der Beschwerdeführer prüfte die Jahresrechnungen 2003 bis 2012 als leitender Revisor.

3.7.1 Die Vorinstanz legt unter Verweis auf Ziff. IV.C der Richtlinien zur Unabhängigkeit (zit. in E. 3.7.3) dar, dass gemeinsame Marktauftritte als wesentliche gemeinsame kommerzielle und/oder finanziellen Interessen zu qualifizieren und entsprechend nicht mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar seien. Davon ausgenommen seien lediglich Sponsoring sowie gemeinsame Veranstaltungen mit dem geprüften Unternehmen. Da sich die H._____Gruppe am Markt als Verbindung verschiedener selbstständiger und unabhängiger Dienstleistungsunternehmen (Angaben zur Adresse) positioniere, gehe der Zusammenschluss über die grundsätzlich mit der Unabhängigkeit vereinbare gemeinsame Organisation des jährlichen Kundenanlasses hinaus.

3.7.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, bei der H._____Gruppe liege kein gemeinsamer Marktauftritt vor; diese betreibe lediglich eine gemeinsame Webseite der an derselben Adresse domizilierten Unternehmen

(gemeinsamer Auftritt, aber kein gemeinsamer Markt) und veranstalte jährlich einen Kundenanlass. Es bestünden keine gemeinsamen kommerziellen oder finanziellen Interessen, weshalb die X. _____ AG problemlos als Revisionsstelle der erwähnten Gesellschaften amten könne. Die von der Vorinstanz angerufene Bestimmungen aus den Richtlinien zur Unabhängigkeit (zit. in E. 3.7.3) seien nicht verletzt worden.

3.7.3 Gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung ist auch die Einhaltung der standes- bzw. berufsrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, zuletzt geändert am 1. Dezember 2014, hrsg. von EXPERTsuisse [vormals: Treuhand-Kammer], nachfolgend: RzU), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied von EXPERTsuisse verpflichtet ist, für die Erfüllung bzw. die Einhaltung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds bestimmend (Urteil des BGer 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2; Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 5.6 m.H.). Dies bedeutet, dass ein Mitglied der Branchenorganisation sorgfaltswidrig handelt, wenn es deren Vorgaben missachtet (Urteil des BVGer B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E. 4.2).

3.7.4 Gemäss Ziff. IV.C Abs. 1 RzU sind gemeinsame wesentliche kommerzielle und/oder wesentliche finanzielle Interessen mit dem Prüfkunden, die über die Erbringung der üblichen Dienstleistungen hinaus gehen, wie beispielsweise die Beteiligung an Joint Ventures, gemeinsame Investitionen in Immobilien, gemeinsame Marktauftritte (ausgenommen sind Sponsoring oder Veranstaltungen zusammen mit dem Prüfkunden) oder andere vergleichbare Aktivitäten, nicht zulässig. Darüber hinaus sind gleiche Sitzadressen von Revisionsstelle und geprüftem Unternehmen sowie ein gemeinsamer Webauftritt nach der Rechtsprechung geeignet, den Anschein der Befangenheit zu erwecken (Urteil des BVGer B-7348/2009 vom 3. Juni 2010 E. 9.3, bestätigt in Urteil des BGer 2C_591/2010 vom 15. März 2011), weshalb die Prüfungen der Jahresrechnungen durch den Beschwerdeführer als leitender Revisor im genannten Zeitraum nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar waren. Wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, sieht das Berufsrecht in diesem Bereich eine strenge Auslegung von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 6 OR vor, wonach der Abschluss eines Vertrags zu nicht marktkonformen Bedingungen oder eines Vertrags, der ein Interesse der Revisionsstelle am Prüfergebnis begründet, nicht mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle vereinbar ist. Der gemeinsame Webauftritt kann von einem Dritten als Marktauftritt wahrgenommen werden, auch wenn die einzelnen Gesellschaften nicht in der gleichen Branche tätig sind. Inzwischen hat die

P._____AG zwar am 22. November 2016 ihre Adresse geändert, der gemeinsame Webaufttritt besteht aber nach wie vor.

3.8 Für die I._____AG verfügte der Beschwerdeführer vom 9. Juni 2009 bis zum 22. Juni 2015 über eine Kollektivzeichnungsberechtigung (Nichtmitglied). Die Z._____AG amtet seit dem 9. Juni 2009 als Revisionsstelle. Zudem wurde die Jahresrechnung 2009 durch den Beschwerdeführer als leitender Revisor geprüft.

3.8.1 Die Vorinstanz hat erwogen, die Doppelfunktion als leitender Revisor und Zeichnungsberechtigter der geprüften Gesellschaft verstosse gegen Art. 728 Abs. 4 OR. Zwar begründe die Eintragung einer Zeichnungsberechtigung bei der entsprechenden Gesellschaft keine Organfunktion, es sei aber dennoch zu prüfen, ob bei einem unbeteiligten Dritten nicht der Anschein entstehe, ob damit in irgendeiner Form nicht die Übernahme einer Entscheidfunktion einhergehe. Dies sei vorliegend zu bejahen. Gewöhnlich Mitarbeitende seien in der Regel nicht im Handelsregister verzeichnet. Der Beschwerdeführer hätte im Rahmen der Mandatsannahme zwingend prüfen müssen, ob Tatsachen vorliegen, die eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit begründeten. Dass dieser Verstoss nach Ansicht des Beschwerdeführers isoliert betrachtet höchstens geringfügig sei, möge zwar zutreffen. Die Vorinstanz kläre den Sachverhalt jedoch ganzheitlich ab und nehme anschliessend eine Gesamtwürdigung vor.

3.8.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, eine Kollektivzeichnungsberechtigung bedeute nicht automatisch eine Entscheidfunktion. Die Eintragung sei überdies irrtümlich erfolgt, weil die Alleinaktionärin ausgewandert und dieses Zeichnungsrecht für den Notfall eingerichtet worden sei. Tatsächlich sei es nie verwendet worden, weil die Aktionärin schliesslich doch regelmässig in der Schweiz gewesen sei. Schliesslich habe man vergessen, den Eintrag zu löschen; dies sei während des vorinstanzlichen Verfahrens nachgeholt worden.

3.8.3 Gemäss Art. 728 Abs. 4 OR dürfen Arbeitnehmer der Revisionsstelle, die nicht an der Revision beteiligt sind, in der zu prüfenden Gesellschaft weder Verwaltungsratsmitglied sein noch eine andere Entscheidfunktion ausüben; für an der Revision beteiligte Mitarbeitende der Revisionsstelle gilt dies ohnehin (Art. 728 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Ziff. 1 OR). Unter dem Begriff „andere Entscheidfunktion“ sind sowohl Mitglieder der Geschäftsleitung als auch andere Organe zu verstehen, deren Entscheidungen für den Abschluss relevant sind (WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 15). Die RzU

erklären die Übernahme von Managementfunktionen in der zu prüfenden Gesellschaft deshalb generell als unzulässig, weil damit zwangsläufig die Vermutung entstehe, dass auf die Geschäftsführung oder die Entscheidungsprozesse Einfluss genommen werden könne; dieser Vermutung könne weder durch Schutzvorkehrungen entgegen gewirkt werden, noch könne sie widerlegt werden (Art. 23 RzU). Der Beschwerdeführer hat als leitender Revisor die Jahresrechnung 2009 geprüft und verfügte beim Prüfkunden gleichzeitig über eine Kollektivzeichnungsberechtigung, was – unter Berücksichtigung von Art. 23 RzU – als Indiz für eine bestehende Entscheidungsfunktion zu werten ist und demnach ein Verstoß gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen bedeutet (Art. 728 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Ziff. 1 OR). Der Beschwerdeführer hat in seiner Stellungnahme an die Vorinstanz vom 17. Oktober 2013 denn auch eingeräumt, dass bei der Prüfung der Jahresrechnung 2009 das interne Kontrollsystem nachträglich ein Unabhängigkeitsproblem festgestellt habe. Für den Zeitraum, in welchem über eine Zeichnungsberechtigung verfügte, aber nicht an Revision beteiligt war, gilt Art. 728 Abs. 4 OR als verletzt.

3.9 Der Beschwerdeführer ist seit dem 3. Juli 2008 kollektivzeichnungsberechtigtes Verwaltungsratsmitglied der S._____AG. Als deren Revisionsstelle amtierte vom 23. Juni 2009 bis zum 16. Dezember 2014 die Z._____AG.

3.9.1 Die Vorinstanz legt dar, als Revisionsmitarbeiter der Z._____AG sei die Einsitznahme im Verwaltungsrat dieser Gesellschaft durch den Beschwerdeführer nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar gewesen (Art. 728 Abs. 4 und Abs. 6 OR). Auch wenn er bei der Prüfung der Jahresrechnungen nicht als leitender Revisor verantwortlich gewesen sei, müsse berücksichtigt werden, dass er als Fachmann sowohl bei der geprüften Gesellschaft als auch bei der Revisionsstelle (und bei der mit letzterer unter einheitlicher Leitung stehenden X._____AG) eine Entscheidungsfunktion ausübe und in dieser Funktion am Vorschlag zur Wahl der Revisionsstelle mitgewirkt haben müsse.

3.9.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, als Revisionsmitarbeiter der Z._____AG würde er nur dann gelten, wenn er an der Revision der S._____AG mitgearbeitet hätte, was er nicht getan habe. Es sei ihm auch nicht klar, inwiefern die Mitwirkung am Vorschlag zur Wahl der Revisionsstelle eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften bedeuten könne.

3.9.3 Es liegt klarerweise ein Verstoß gegen Art. 728 Abs. 4 OR und damit gegen die geforderte Unabhängigkeit der Revisionsstelle vor, wenn ein Mitarbeiter der Revisionsstelle bei der geprüften Gesellschaft eine Entscheidungsfunktion – vorliegend ein Verwaltungsratsmandat – ausübt, auch wenn er nicht an der Revision der geprüften Gesellschaft beteiligt ist (vgl. E. 3.8.3). Art. 728 Abs. 4 OR weitet die Unabhängigkeitsvoraussetzungen – entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers – auf nicht an der Revision beteiligte Mitarbeitende aus; d.h. Mitarbeitende, die nicht im Revisionsbereich tätig sind, aber auch im Revisionsbereich tätige, die für den fraglichen Revisionskunden keine mit der Revision verbundenen Tätigkeiten ausüben (WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N. 57). Nicht an der Revision beteiligte Mitarbeitende haben nicht sämtliche Unabhängigkeitsvoraussetzungen zu erfüllen, sondern nur die in Art. 728 Abs. 4 OR genannten zwei Fälle aus Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR.

3.10 Zusammengefasst ist festzustellen, dass der Beschwerdeführer während rund sechs Jahren in verschiedenen Konstellationen gegen die Unabhängigkeit verstossen hat, indem er Gesellschaften geprüft hat, bei welchen entweder sein Vater oder D. _____ eine Entscheidungsfunktion ausgeübt haben. In einem Fall verfügte der Beschwerdeführer selber über eine Zeichnungsberechtigung bei der geprüften Gesellschaft. In drei weiteren Fällen lagen wesentliche gemeinsam kommerzielle Interessen mit den geprüften Gesellschaften vor. Schliesslich war er bei einer Gesellschaft Verwaltungsratsmitglied und gleichzeitig Mitarbeiter der Revisionsstelle. Somit hat er bei insgesamt acht Gesellschaften als leitender Revisor die Jahresrechnung geprüft, obwohl personelle Unvereinbarkeiten und damit Konflikte mit dem Unabhängigkeitserfordernis bestanden haben. Die Verstöße sind wiederholt erfolgt. Der Beschwerdeführer hat es, wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, unterlassen, sämtliche Revisionsmandate fortlaufend einer Analyse zur Fortführungsfähigkeit bzw. Unabhängigkeit zu unterziehen, das jeweilige Resultat zu dokumentieren und gegebenenfalls erforderliche Anpassungen vorzunehmen. Damit galt der berufliche Leumund – der Voraussetzung für die Zulassung als Revisor und Revisionsexperte bildet – des Beschwerdeführers im Zeitraum 2008 bis 2014 nicht mehr als unbescholten, weshalb sich die Anordnung einer Massnahme i.S.v. Art. 17 RAG rechtfertigt.

4.

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

4.1 Grundsätzlich führt das Fehlen des unbescholtenen Leumunds und der damit verbundenen Vertrauenswürdigkeit zum Entzug der Zulassung (Art. 17 RAG). Dieser bildet die ultima ratio 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. Können die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden, ist der Entzug dem Zulassungsträger vorerst – wie Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG in Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips festhält – nur anzudrohen (Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2). Ein schriftlicher Verweis wird erteilt, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG). Im Übrigen kann die Zulassung, den konkreten Umständen des Einzelfalls entsprechend, auch nur zeitlich beschränkt suspendiert werden (zum Ganzen Urteil des BGer 2C_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1).

4.1.1 Der Beschwerdeführer beantragt im Eventualstandpunkt, es sei ihm ein Verweis zu erteilen, die Zulassung für maximal drei Monate oder für vier Monate bis maximal ein Jahr zu entziehen. Zur Begründung macht er geltend, dass die Vorhaltungen um $\frac{2}{3}$ bis $\frac{3}{4}$ zu reduzieren seien. Sein beruflicher Leumund sei kaum getrübt. Infolge der Geringfügigkeit der behaupteten Verstösse sei ein Verweis die geeignete und angemessene Sanktion. Zudem bedeute auch ein Zulassungsentzug von einem Monat bzw. jeder beliebiger Dauer, dass der leitende Revisor effektiv von der Prüftätigkeit bzw. der Mandatsausübung während dieser Dauer ausgeschlossen sei. Es existiere kein Jahresrhythmus bei der Revisionstätigkeit. Er sei wöchentlich mit Revisionen beschäftigt. Er betreue durchschnittlich ca. 94 Revisionsmandate und erstatte wöchentlich ca. zwei bis drei Revisionsberichte. Die Vorinstanz und die bisherige Rechtsprechung seien offensichtlich der Ansicht, dass die Minimaldauer eines Zulassungsentzugs nur in ganzen Jahren erfolgen könne. Diese Ansicht finde im Gesetz keine Grundlage und sei materiell nicht einsichtig.

4.1.2 Die Vorinstanz legt dar, der Beschwerdeführer bzw. die Z._____AG und die X._____AG hätten die unvereinbaren Strukturen inzwischen teilweise entflochten, indem sie keine Jahresrechnungen mehr von Gesellschaften prüften, bei den B._____ eine Entscheidungsfunktion ausübe. Zudem prüfe der Beschwerdeführer auch keine Jahresrechnungen der Mitglieder der H._____Gruppe mehr. Allerdings sei die Unvereinbarkeit nur in Bezug auf die P._____AG und die R._____AG via Opting-Out entfallen. Die Q._____AG habe dagegen die mit der

X. _____ AG unter einheitlicher Leitung stehende Z. _____ AG als Revisionsstelle gewählt. Dort sei der Beschwerdeführer jedoch nicht mehr als leitender Revisor bzw. als Revisionsmitarbeiter tätig. Da D. _____ bereits am 27. Oktober 2014 aus dem Verwaltungsrat der Z. _____ AG ausgetreten sei, sei die Unvereinbarkeit entsprechend auch mit Bezug auf die M. _____ AG und die N. _____ AG aufgehoben. Bei der S. _____ AG sei die Z. _____ AG nicht mehr als Revisionsstelle tätig. Insofern habe der Beschwerdeführer weitgehend selber zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands beigetragen. Allerdings sei die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht eine Zulassungsvoraussetzung, die durch Beseitigung des verpönten Zustands automatisch wiederhergestellt werde. Das Vertrauen in die Prüftätigkeit einer Person, die gegen die für jede Revision zentralen Grundsätze zur Unabhängigkeit verstossen habe, kehre nicht auf einen Schlag mit der Beseitigung der Verletzungen zurück. Dieses Vertrauen müsse vielmehr im Laufe der Zeit und durch entsprechendes Wohlverhalten (zurück-)gewonnen werden. Erst dann seien die erforderlichen Zulassungsbedingungen allenfalls wieder erfüllt.

4.1.3 Die Vorinstanz hat weiter erwogen, aufgrund der Intensität und Dauer der Verstösse gegen den Kernbereich der Unabhängigkeit liege kein leichter, sondern ein mittelschwerer Verstoss vor. Da der Beschwerdeführer mehrfach, wiederholt und teilweise qualifiziert gegen das Revisionsrecht verstossen habe, bürge er zum heutigen Zeitpunkt nicht für eine einwandfreie Prüftätigkeit. Ein Verweis komme daher aufgrund der in ihrer Gesamtheit qualifizierten Sorgfaltspflichtverstösse nicht in Frage. Die Grenze zu einem leichten Verstoss sei deutlich überschritten. Damit sei eine Entzugsdauer von einem bis zwei Jahre angemessen. Innerhalb dieser Bandbreite sei nachteilig zu gewichten, dass die festgestellten Verfehlungen vorwiegend den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen würden und sich von 2008 bis 2014 und damit bis in die jüngere Vergangenheit ereignet hätten. Indem sich der Beschwerdeführer seines Fehlverhaltens bzw. der Unvereinbarkeit der Verflechtungen zwischen den zum Kreis der Revisionsstelle gehörenden und den geprüften Gesellschaften bis heute nicht bewusst sei, könne ihm auch keine positiv zu wertende Einsicht bezüglich seines Fehlverhaltens attestiert werden. Vielmehr sei er sich der Tragweite des Konzepts der Unabhängigkeit und der Anscheinsproblematik weiterhin nicht bewusst. In der Summe vermittelten die Verstösse den Eindruck einer nur ungenügend sorgfältig agierenden Person, zumal der Beschwerdeführer offenbar der Meinung sei, dass die Unabhängigkeit nicht dauernd im Rahmen des gesamten Prüfungsauftrags und bei allen Prüfungshandlungen, sondern nur unmittelbar im Rahmen der Berichtsabgabe einzuhalten sei.

Ein fehlendes Unrechtsbewusstsein indiziere eine erhöhte Wiederholungsgefahr und falle negativ ins Gewicht, weshalb ein auf zwei Jahre befristeter Zulassungsentzug angemessen sei.

4.1.4 Die Einstufung der Verfehlungen des Beschwerdeführers als mittelschwerer Verstoss gegen die Unabhängigkeitsvorschriften ist nicht zu beanstanden, hat er doch über mehrere Jahre hinweg und hinsichtlich mehrerer Gesellschaften verschiedene Unabhängigkeitsvorschriften verletzt, was den Schluss nahelegt, dass er das Konzept der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht verinnerlicht hat. Zudem hat der Beschwerdeführer die Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands erst nach Einleitung der Vorabklärungen durch die Vorinstanz und im Hinblick auf die Wiedererteilung der Zulassungen von Z._____AG und X._____AG (vgl. Sachverhalt B.d) bzw. während des vorinstanzlichen Verfahrens (betreffend die I._____AG und die P._____AG) vorgenommen. Die Grenze zu einem leichten Verstoss ist daher deutlich überschritten. Damit sind die Voraussetzungen für einen Zulassungsentzug nach Art. 17 Abs. 1 RAG erfüllt (Satz 1). Die vorgängige Androhung (Satz 2) konkretisiert das Verhältnismässigkeitsprinzip (Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2) in verfahrensrechtlicher Hinsicht; der Entzug ist vorher anzudrohen, sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können. Eine Wiederherstellung des unbescholtenen Leumunds durch den Beschwerdeführer ist – wie die Vorinstanz zutreffend festgehalten hat – kurzfristig nicht möglich (Urteile des BGer 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3 m.H. und B-2780/2016 vom 19. April 2017 E. 7.1.2). Die Androhung kommt deshalb nicht zur Anwendung. Angesichts der mehrfachen Verstösse gegen das Unabhängigkeitserfordernis und deren mittlerer Schwere scheidet auch die Erteilung eines schriftlichen Verweises (Satz 3) aus. Die Festlegung der Dauer des Entzugs bei mittelschwerem Verstoss auf ein oder zwei Jahre liegt im Ermessen der Vorinstanz (Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5, bestätigt in Urteil des BGer 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016). 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 die Bedeutung seines Fehlverhaltens zu relativieren. Ein fehlendes Unrechtsbewusstsein indiziert eine erhöhte Wiederholungsgefahr. Ein Entzug für eine geringere Dauer als ein Jahr ist, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, nicht möglich (Urteil des BGer 2C_1182/

2012 vom 29. Mai 2013 E. 4.4 in fine; Urteile des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.4 [bestätigt in Urteil des BGer 2C_1026/2015 vom 18. Juli 2016], B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E. 5.3 und B-4251/2012 vom 23. September 2013 E. 5.3.4 in fine). Es besteht vorliegend keine Veranlassung, auf diese Rechtsprechung zurückzukommen.

4.2 Schliesslich ist die Zumutbarkeit des Zulassungsentzugs auf zwei Jahre zu prüfen. Der Beschwerdeführer bringt in seiner Beschwerde diesbezüglich nichts vor.

4.2.1 Die Vorinstanz legt dar, dass der Beschwerdeführer zwar geltend mache, der Zulassungsentzug sei unverhältnismässig, dies aber nicht näher begründe. Er habe beispielsweise nicht erklärt, wie sich seine Tätigkeit bei der X. _____ AG aufteile und welchen Anteil am Gesamtumsatz er mit Revisionsdienstleistungen erziele. Der Beschwerdeführer dürfe nach dem Zulassungsentzug zwar nicht mehr als leitender Revisor tätig sein, vorliegend sei jedoch zu berücksichtigen, dass die X. _____ AG gemäss Handelsregisterauszug nicht nur Revisionsdienstleistungen erbringe, sondern auch umfassende Dienstleistungen in den Bereichen Treuhand, Steuern und Unternehmensberatung. Zudem könne die X. _____ AG weiterhin auch ohne den Beschwerdeführer Revisionsdienstleistungen anbieten. Die interne Neuorganisation bzw. die Anstellung eines zugelassenen Revisionsexperten und dessen Einsetzung als Leitungsorgan sei nach der Rechtsprechung zumutbar. Es liege demnach weitgehend in der Hand des Beschwerdeführers bzw. der X. _____ AG, ob überhaupt wirtschaftliche Folgen mit dem Entzug verbunden seien und wie stark diese durch geeignete Vorkehrungen gemildert würden. Im Übrigen hindere der Zulassungsentzug den Beschwerdeführer nicht, weiterhin an Revisionsdienstleistungen mitzuwirken, er könne lediglich nicht mehr als leitender oder selbständiger Revisor tätig sein. Es komme folglich nicht zu einem eigentlichen Berufsverbot.

4.2.2 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 von einem faktischen Berufsverbot keine Rede sein (BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen

werden. 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.

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

5.

Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung der angefochtenen Verfügung sinngemäss auch im Kostenpunkt.

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. 21 Abs. 3 RAG i.V.m. Art. 40 Abs. 1 RAV). Nachdem das Gericht zum Schluss gekommen ist, dass der Zulassungsentzug bundesrechtskonform ist, ist auch die Gebührenauflage an den Beschwerdeführer zulässig.

Die Vorinstanz hat den Aufwand für das vorliegende Verfahren mit 10 Stunden veranschlagt. Dies ergibt eine Gebühr von Fr. 2'500.– (in Ziff. 6 der angefochtenen Verfügung wird die Gebühr fälschlicherweise mit Fr. 3'250.– veranschlagt, in Dispositiv-Ziff. 4 ist jedoch der richtige Betrag festgesetzt). Auch wenn die Arbeitsstunden bzw. -schritte nicht detailliert ausgewiesen sind, ergibt sich der Aufwand von 10 Stunden ohne Weiteres aus dem in den Akten belegten Aufwand und erscheint auch als angemessen.

6.

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.

7.

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]). Die Gerichtsgebühr bemisst sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 2 Abs. 1 VGKE). Vorliegend handelt es sich um eine Streitigkeit mit Vermögensinteresse (Art. 4 VGKE), da mit der Beschwerde letztlich ein wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird (zum Begriff vgl. BGE 139 II 404 E. 12.1), wobei sich der Streitwert nicht konkret beziffern lässt. Im Lichte der in Art. 2 Abs. 1 VGKE genannten Bemessungskriterien erscheinen Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– in jedem Fall als angemessen. Der am 11. Februar 2016 geleistete Kostenvorschuss in gleicher Höhe 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. 3'000.– 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)

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Daniel Willisegger

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 Rechtschrift 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: 20. Juli 2017