



Abteilung II
B-7872/2015

Urteil vom 21. April 2016

Besetzung

Richter Philippe Weissenberger (Vorsitz),
Richter Ronald Flury, Richter Francesco Brentani,
Gerichtsschreiberin Astrid Hirzel.

Parteien

A._____,
Inhaber des Einzelunternehmens A._____,
vertreten durch Dr. iur. Urs Zinsli,
Rechtsanwalt und Notar,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Befristeter Entzug der persönlichen Zulassung und der
Zulassung des Einzelunternehmens als Revisionsexperten.

Sachverhalt:

A.

A._____ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde am 16. September 2007 von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB, nachfolgend: Vorinstanz) unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen. Sein Einzelunternehmen A._____ ist am 15. Juli 2008 als Revisionsexperte zugelassen worden; die Zulassung wurde am 18. Juni 2013 um weitere fünf Jahre verlängert.

B.

Am 15. Juli 2015 gründeten die damaligen Gesellschafter der Baugesellschaft X._____ (einfache Gesellschaft) die X._____ AG. Die Gründer brachten die Aktiven und Passiven der einfachen Gesellschaft X._____ in die zu gründende X._____ AG ein. Das Aktienkapital beträgt Fr. 100'000.–. Die X._____ AG übernahm mittels Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag vom 3. Juli 2015 das Geschäft der einfachen Gesellschaft mit allen Aktiven und Passiven. In der Übernahmebilanz werden eingebrachte Aktiven von rund Fr. 4'416'404.– und Passiven von Fr. 2'366'702.– sowie ein Aktivenüberschuss von rund Fr. 2'366'702.– ausgewiesen. Insbesondere wurden fünf Grundstücke (Liegenschaften, Stockwerkeigentum) eingebracht. Gründungsmitglied und Sacheinleger war u.a. der Beschwerdeführer mit 50 Namenaktien à Fr. 100.–, was einer Beteiligung von 5 % entspricht.

B.a Die X._____ AG wurde per 15. Juli 2015 ins Handelsregister eingetragen. Die Gründungsurkunde verweist auf den Gründungsbericht vom 3. Juli 2015 und die Prüfbestätigung des Einzelunternehmens A._____ gleichen Datums. Die Gründungsprüfung hatte der Beschwerdeführer durchgeführt und den Bericht alleine und damit als leitender Revisor unterzeichnet. Darin bestätigte er u.a., dass er bzw. sein Einzelunternehmen die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit erfüllten. Prüfgegenstand bildete u.a. der Sacheinlage- und Sachübernahmevertrag der einfachen Gesellschaft X._____ mit der X._____ AG sowie die in der Übernahmebilanz aufgeführten Aktiven und Passiven, die Gegenstand der Sacheinlage bzw. -übernahme waren. An der Gründungsversammlung wurde der Beschwerdeführer in den Verwaltungsrat der X._____ AG gewählt.

B.b Mit E-Mail vom 23. Juli 2015 an die Vorinstanz äusserte das zuständige Handelsregisteramt den Verdacht, dass der Beschwerdeführer die

Unabhängigkeitsvorschriften verletzt habe, indem er als Mitgründer aufgetreten sei und sich als Verwaltungsrat der X. _____ AG habe wählen lassen, obwohl er die Prüfbestätigung zum Gründungsbericht abgegeben habe.

B.c Am 31. August 2015 eröffnete die Vorinstanz gegen den Beschwerdeführer ein eingreifendes Verwaltungsverfahren um einen voraussichtlich befristeten Zulassungsentzug seiner persönlichen Zulassung und jener des Einzelunternehmens bzw. zur allfälligen Erteilung eines Verweises. Die Vorinstanz erklärte, es bestehe der Verdacht, dass der Beschwerdeführer gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen habe, indem er die Prüfbestätigung zum Gründungsbericht der X. _____ AG erstellt habe, gleichzeitig als Gründer aufgetreten sei und als Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft amte. Ferner halte er 50 Aktien des geprüften Unternehmens und habe gleichzeitig den Gründungsbericht geprüft bzw. im Zuge der Prüfbestätigung eine enge Beziehung zu den übrigen Gründungsmitgliedern und Verwaltungsräten der X. _____ AG gepflegt. Die enge Beziehung ergebe sich einerseits aus der kapitalmässigen Verflechtung (Aktien, Gründungseinlage), andererseits aus der Zusammenarbeit mit den übrigen Gründungsmitgliedern bezüglich der Erzielung des geschäftlichen Erfolgs der X. _____ AG (Verwaltungsratsstätigkeit). Die Vorinstanz ersuchte den Beschwerdeführer um verschiedene Auskünfte und Unterlagen zur Vervollständigung des Sachverhalts und gewährte ihm das rechtliche Gehör.

B.d Mit Stellungnahme vom 29. September 2015 erklärte der Beschwerdeführer, das Einzelunternehmen beschäftige fünf Mitarbeitende, die sämtliche Buchhaltungen selbständig führten und ihm diese jeweils zur Prüfung übergeben würden. Er selbst nehme keine Buchungen vor. Die mandatsbezogene organisatorische und personelle Trennung werde im Unternehmen seit jeher gepflegt. Er sei seit 2002 mit 5 % an der Baugesellschaft X. _____ beteiligt. Für sein Einzelunternehmen sei dies ein bescheidenes Mandat. Obwohl es sich bei der Baugesellschaft X. _____ nicht um eine juristische Person gehandelt habe, sei die organisatorische Trennung angewandt worden. Am 30. Juni 2015 habe der Notar eine Prüfbestätigung betreffend das "Zahlenmaterial" verlangt; diese sei am 3. Juli 2015 ausgestellt worden. Dass seine Einsitznahme in den Verwaltungsrat vorgesehen gewesen sei, habe er erst im Rahmen Gründungsversammlung erfahren. Schliesslich wies er darauf hin, dass er aufgrund seines Alters nicht mehr viele Jahre berufstätig sein werde.

C.

Mit Verfügung vom 3. November 2015 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer und dem Einzelunternehmen A._____ die Zulassung als Revisionsexperten wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung der entsprechenden Einträge 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 die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Verfahrenskosten von Fr. 3'750.-.

D.

Mit Eingabe vom 4. Dezember 2015 erhob der Beschwerdeführer dagegen Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht. Er beantragt die Aufhebung der angefochtenen Verfügung und die kostenfreie Einstellung des Aufsichtsverfahrens. Eventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und ihm sowie seinem Einzelunternehmen der Entzug der Zulassung für den Fall eines erneuten Missachtens der Unabhängigkeitsvorschriften anzudrohen. Subeventualiter sei die angefochtene Verfügung aufzuheben und je ein schriftlicher Verweis zu erteilen.

E.

Mit Vernehmlassung vom 3. Februar 2016 schliesst die Vorinstanz auf Abweisung der Beschwerde.

F.

Mit innert erstreckter Frist eingereichter Replik vom 4. April 2016 hält der Beschwerdeführer an seinen Anträgen fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

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

Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Das Einzelunternehmen

besitzt keine eigene Rechtspersönlichkeit, ist somit nicht parteifähig (Art. 6 VwVG) und kann daher nicht selbständig Beschwerde führen (vgl. Urteil des BVGer B-6714/2010 vom 13. März 2012 E. 1). Jedoch ist das Einzelunternehmen Inhaber einer Zulassung nach dem Revisionsaufsichtsgesetz, weshalb dessen alleiniger Inhaber – der Beschwerdeführer – zur Beschwerde gegen den Zulassungsentzug legitimiert ist. Denn nach Art. 8 Abs. 1 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) darf eine natürliche Person nur dann selbständig gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen ist und sie selbst wie auch ihr Einzelunternehmen von der Aufsichtsbehörde entsprechend zugelassen sind (vgl. Urteil des BGer 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 2.2). Das Einzelunternehmen wird zugelassen, wenn der Inhaber über eine entsprechende Zulassung verfügt und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind (Art. 6 Abs. 1 RAG). Der Beschwerdeführer handelt demnach in eigenem Namen, soweit es seine persönliche Zulassung betrifft, und in eigenem Namen als Inhaber des Einzelunternehmens, soweit es die Zulassung des Einzelunternehmens betrifft, die untrennbar mit seiner persönlichen Zulassung verbunden ist (vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. a RAG i.V.m. Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAV). Der Beschwerdeführer und das Einzelunternehmen verfügen denn auch je über eine eigene Registernummer im Revisorenregister.

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

2.

Der Beschwerdeführer rügt sinngemäss eine Verletzung seines rechtlichen Gehörs.

2.1 Der Beschwerdeführer macht geltend, seine Darlegungen zu seiner Wahl in den Verwaltungsrat der X. _____ AG seien im vorinstanzlichen Verfahren nur in ungenügender Weise berücksichtigt worden, indem in der angefochtenen Verfügung einfach behauptet werde, es sei unwahrscheinlich, dass der Beschwerdeführer nichts von seiner Wahl in den Verwaltungsrat gewusst habe.

2.2 Aus dem durch Art. 29 Abs. 2 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) gewährleisteten und in den Art. 29 ff. VwVG für das Verwaltungsverfahren des Bundes konkretisierten Anspruch auf rechtliches Gehör ergibt sich u.a., dass der

Betroffene sich vor dem Erlass eines in seine Rechtsstellung eingreifenden Entscheids zur Sache äussern und seinen Standpunkt zu allen relevanten Fragen wirksam zur Geltung bringen kann (BGE 134 I 140 E. 5.3). Die Behörde hat ihrerseits die Pflicht, die frei gewählten Vorbringen der vom Entscheid in ihrer Rechtslage betroffenen Person tatsächlich entgegenzunehmen, zu prüfen und in ihrer Entscheidfindung zu berücksichtigen (BGE 136 I 229 E. 5.2). Vorliegend hat die Vorinstanz den mit Stellungnahme vom 29. September 2015 vorgebrachten Einwand, dass der Beschwerdeführer nichts von seiner bevorstehenden Wahl in den Verwaltungsrat gewusst habe und sich erst anlässlich der Gründungsversammlung dessen Gewähr worden sei, berücksichtigt, jedoch als nicht überzeugend und unwahrscheinlich erachtet bzw. gewürdigt. Sie hat somit das Vorbringen entgegengenommen, geprüft und berücksichtigt (angefochtene Verfügung, Rz. 3.19).

2.3 Aus der Pflicht der Behörde, die Vorbringen der vom Entscheid Betroffenen tatsächlich zu hören, zu prüfen und in ihrer Entscheidfindung zu berücksichtigen, folgt die Verpflichtung der Behörde, ihren Entscheid zu begründen (BGE 136 I 229 E. 5.2). Soweit der Beschwerdeführer eine Verletzung der Begründungspflicht geltend machen sollte, ist darauf hinzuweisen, dass es nicht erforderlich ist, dass sich die Behörde mit allen Parteistandpunkten einlässlich auseinandersetzt und jedes einzelne Vorbringen ausdrücklich widerlegt. Vielmehr kann sie sich auf die für den Entscheid wesentlichen Punkte beschränken. Die Begründung muss so abgefasst sein, dass sich die betroffene Person über die Tragweite des Entscheids Rechenschaft geben und ihn in voller Kenntnis der Sache an die höhere Instanz weiterziehen kann. In diesem Sinne sind der zugrunde gelegte Sachverhalt und die rechtliche Würdigung darzulegen, d.h. (zumindest kurz) die Überlegungen, von denen sich die Behörde hat leiten lassen und auf die sich ihr Entscheid stützt (BGE 138 I 232 E. 5.1 m.H.). Umfang und Dichte der Begründung richten sich nach den Umständen (GEROLD STEINMANN, in: Bernhard Ehrenzeller/Benjamin Schindler/Rainer J. Schweizer/Klaus A. Vallender [Hrsg.], Die schweizerische Bundesverfassung, St. Galler Kommentar, 3. Aufl., Zürich/St. Gallen 2014, Rz. 49 zu Art. 29 BV m.H.). Mit dem vom Beschwerdeführer vorgebrachten Einwand hat sich die Vorinstanz ausdrücklich auseinandersetzt und das Vorbringen widerlegt. Sie hat darüber hinaus erwogen, dass selbst wenn es zutreffen sollte, dass der Beschwerdeführer erst anlässlich der Gründungsversammlung von seiner Nomination erfahren haben sollte, er nicht verpflichtet gewesen sei, das Mandat anzunehmen (angefochtene Verfügung, Rz. 3.19). Diese Würdigung der Vorinstanz ist verständlich dargelegt und genügt damit nach

der bundesgerichtlichen Rechtsprechung den Anforderungen an die Begründungspflicht. Die Rüge erweist sich somit als unbegründet.

3.

Zu prüfen sind die von der Vorinstanz verfügte Zulassungsentzüge als Revisionsexperten für die Dauer von zwei Jahren wegen fehlender Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit aufgrund von Verstössen gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen.

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 RAV). 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). Nach Art. 4 RAV wird ein Gesuchsteller zugelassen, wenn er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine.

3.2 Natürliche Personen, die selbständig tätig sein, d.h. gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen wollen, müssen sich als Einzelunternehmen im Handelsregister eintragen lassen (Art. 8 Abs. 1 Bst. a RAV), wobei das Einzelunternehmen nur dann eine Zulassung der RAB erhält, wenn dessen Inhaber selber über eine entsprechende Zulassung verfügt (Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAV; Urteil des BGer 2C_834/2010 vom 11. März 2011 E. 2.2). Im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen gelten als Revisionsunternehmen i.S. des RAG (Art. 2 Bst. b RAG) und werden jeweils für die Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG), sofern die Voraussetzungen von Art. 6 Abs. 1 Bst. a-d RAG erfüllt sind (vgl. Urteil des BGer 2C_163/2014 vom 15. Januar 2015 E. 2.2).

3.3 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). Seit dem 1. Januar 2015 kann ein schriftlicher Verweis erteilt werden, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG).

Die Zulassungsvoraussetzungen sind u.a. dann nicht mehr erfüllt, wenn der Zulassungsträger keinen guten Leumund mehr hat. Zum beruflichen Leumund gehört insbesondere die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 (ordentliche Revision) und 729 (eingeschränkte Revision) des Obligationenrechts vom 30. März 1911 (OR, SR 220; vgl. Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.2 m.w.H.). Nach Art. 728 Abs. 1 und 729 Abs. 1 OR 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 legt dar, der Beschwerdeführer habe in dreifacher Hinsicht gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen, indem er als Prüfer für die Gründungsprüfung der X. _____ AG verantwortlich gewesen sei und sich gleichentags in den Verwaltungsrat der X. _____ AG habe wählen lassen, sich gleichzeitig an der damaligen einfachen Gesellschaft "Baugesellschaft X. _____" und an der zu prüfenden Gesellschaft zu 5 % beteiligt habe sowie eine enge geschäftliche Beziehung zu den Mitgründern, bedeutenden Aktionären und Verwaltungsräten der X. _____ AG gepflegt habe.

3.5 Die Prüfung des Gründungsberichts einer AG ist eine gesetzliche Revisionsdienstleistung, die durch einen zugelassenen Revisor vorgenommen werden muss (Art. 2 Bst. a RAG i.V.m. Art. 635a OR; 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, 4059, nachfolgend: Botschaft Revisionspflicht). Sofern kein Verzicht auf die Revision erfolgt, wird die Prüfung regelmässig durch die nachmalige Revisionsstelle durchgeführt; Identität zwischen Gründungsprüfer und künftiger Revisionsstelle ist aber nicht vorausgesetzt.

3.5.1 Die Vorinstanz legt dar, die Vorschriften zur Unabhängigkeit von Art. 728 und 729 OR würden auch für die Gründungsprüfung gelten. Mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sei, wenn der leitende Revisor bzw. der Inhaber der Revisionsunternehmens gleichzeitig im Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft Einsitz nehme. Der Beschwerdeführer habe die Gründungsprüfung der X. _____ AG durchgeführt und die Prüfbestätigung unterzeichnet. Am gleichen Tag sei er in den Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens gewählt worden (3. Juli 2015). Es fehlten Nachweise, dass das Prüfungsmandat, wie der Beschwerdeführer behauptete, bereits früher

abgeschlossen gewesen sei. Doch selbst wenn dies zutreffen sollte, sei die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach verletzt gewesen, da ein aussenstehender Dritter in jedem Fall erhebliche Zweifel an der Unabhängigkeit hätte haben müssen, weil der Beschwerdeführer am 3. Juli 2015 die Prüfbestätigung unterzeichnet habe und sich gemäss Gründungsurkunde gleichentags in den Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft habe wählen lassen. Dies erwecke berechnete Zweifel an der Integrität und Objektivität des Prüfers. Dass der Beschwerdeführer erst anlässlich der Gründungsversammlung von seiner Wahl in den Verwaltungsrat erfahren und er demnach nicht gewusst habe, wer voraussichtlich in den Verwaltungsrat gewählt werden solle, sei unwahrscheinlich. Selbst wenn dies zutreffen sollte, verpflichte die überraschende Nomination nicht zur Annahme der Wahl. Ihm sei daher vorzuwerfen, dass er nicht abgeklärt habe, wer für die Wahl vorgesehen gewesen sei bzw. dass er das Mandat nicht abgelehnt habe. Damit sei die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach beeinträchtigt gewesen. Selbst wenn (nur) die Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision analog Anwendung finden würden, käme man zum gleichen Ergebnis. Der Beschwerdeführer übersehe zudem, dass die Unabhängigkeit jedes Prüfers vom Zeitpunkt der Annahme des Mandats bis zu dessen Abschluss eingehalten sein müsse. Der massgebende Zeitpunkt für den Abschluss des Mandats bei der Prüfung von Sacheinlagen sei der Eintrag im Handelsregister. Darüber hinaus könne eine nachträgliche Überprüfung durch einen Dritten weder eine tatsächliche Verletzung der Unabhängigkeit noch eine solche dem Anschein nach heilen.

3.5.2 Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, er sei nicht als Verwaltungsrat der X. _____ AG vorgesehen gewesen. Unmittelbar vor der Gründung, an der Gründungssitzung, habe ein Verwaltungsratskandidat bekannt gegeben, dass er bzw. seine AG beabsichtige, seine bzw. ihre Aktien an der X. _____ AG zu verkaufen, er daher nicht mehr für ein Verwaltungsratsmandat zur Verfügung stehe und statt dessen der Beschwerdeführer zu wählen sei. Zu diesem Zeitpunkt sei der Gründungsbericht bereits geprüft und bestätigt gewesen. Ihm, den übrigen anwesenden Gründern sowie dem Notar sei entgangen, dass die nach Abgabe der Prüfbestätigung erfolgte Wahl in den Verwaltungsrat problematisch sei. Inzwischen habe er mit Schreiben vom 27. November 2015 sein Mandat als Verwaltungsrat zur Verfügung gestellt. Eine Neuwahl habe stattgefunden und die Publikation erfolge in den nächsten Tagen. Überdies habe eine andere Revisionsgesellschaft den Gründungsbericht auf seine materielle Richtig-

keit und Korrektheit überprüft und am 27. November 2015 eine entsprechende Bestätigung abgegeben. Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit würden ausschliesslich für die ordentliche und eingeschränkte Revision gelten und zielten darauf ab, künftige Verflechtungen zwischen den jährlich zu erbringenden Revisionsdienstleitungen und der Tätigkeit des Verwaltungsrats zu verhindern. Dieses Risiko habe von vornherein nicht bestanden. Aus dem Zeitablauf ergebe sich, dass der Beschwerdeführer den Prüfbericht vor der Gründungssitzung am 3. Juli 2015 abgegeben habe und er in diesem Zeitraum nicht als Verwaltungsrat vorgesehen gewesen sei. Da die Gründer an einer Dreierbesetzung des Verwaltungsrats festgehalten hätten, sei der Beschwerdeführer gewählt worden. Das Gesetz stelle weniger hohe Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision. Dies müsse umso mehr für die Gründungsprüfung gelten, da sie eine einmalige Revisionsdienstleitung darstelle und sich deren Schutzziele von der ordentlichen Revision unterschieden. Der Gesetzgeber verlange denn auch, dass der Gründungsbericht nur von einem zugelassenen Revisor und nicht von einem Revisionsexperten zu prüfen sei. Der Prüfungsauftrag gehe wesentlich weniger weit als derjenige bei der ordentlichen Revision. Die Bestimmungen von Art. 728 und 729 OR seien daher vorliegend nicht anwendbar. Somit habe der Beschwerdeführer keine Widerhandlung im Kernbereich der Revisionstätigkeit begangen. Das zuständige Handelsregisteramt habe die Eintragung der X. _____ AG auch ohne Beanstandung vorgenommen.

3.5.3 Bei der Gründung einer Aktiengesellschaft mit Sacheinlagen, Sachübernahmen, Verrechnungstatbeständen oder besonderen Vorteilen (sog. qualifizierte Gründung) ist ein von allen Gründern oder ihren Vertretern original handschriftlich unterzeichneter Gründungsbericht zu erstellen, dem Errichtungsakt beizulegen und für die Eintragung dem Handelsregisteramt einzureichen (Art. 631 Abs. 2 Ziff. 2 i.V.m. Art. 635 OR, Art. 43 Abs. 3 Bst. c der Handelsregisterverordnung vom 17. Oktober 2007 [HRegV, SR 221.411]). Die Gründer haben darin über die Art der Vermögenswerte, ihren Zustand sowie die Angemessenheit ihrer Bewertung Auskunft zu geben; gegebenenfalls sind Angaben über Bestand und Verrechenbarkeit von Forderungen (Verrechnungstatbestände) und zu eingeräumten besonderen Vorteilen zugunsten von Gründern oder anderen Personen zu machen (Art. 635 OR). Der Gründungsbericht ist gemäss Art. 635a OR durch einen zugelassenen Revisor zu prüfen. Im Interesse der Beschränkung der Gründungskosten hat der Gesetzgeber auf den Beizug eines zugelassenen Revisionsexperten verzichtet (Botschaft Revisionspflicht, BBl 2004 3969,

4034). Der Gründungsprüfer bestätigt schriftlich, dass der Gründungsbericht vollständig und richtig ist. Die Prüfbestätigung ist ebenfalls dem Errichtungsakt beizulegen und dem Handelsregisteramt einzureichen (Art. 631 Abs. 2 Ziff. 3 OR, Art. 43 Abs. 3 Bst. d HRegV). Zweck der Prüfbestätigung ist die Reduktion des Risikos betrügerischer Handlungen bei Sacheinlagen, Sachübernahmen, der Einräumung besonderer Vorteile und der Liberierung durch Verrechnung (BGE 137 IV 167 E. 2.3.2; Botschaft Revisionspflicht, BBI 2004 3969, 4034; FRANZ SCHENKER, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 635a N 1). Mit anderen Worten soll vermieden werden, dass das Aktienkapital durch Einbringung von wertlosen oder überbewerteten Vermögenswerten bloss teilweise oder sogar nur fiktiv liberiert wird (Gründungs- oder Emissionsschwindel). Die Prüfbestätigung dient damit letztlich dem Kapitalschutz; das den Wirtschaftsteilnehmern in den Statuten und im Handelsregister kundgegebene Eigenkapital soll der Gesellschaft auch tatsächlich und vollständig zur Verfügung stehen (vgl. BGE 132 III 668 E. 3.2).

3.5.4 Gegenstand der Gründungsprüfung ist der Gründungsbericht. Der zugelassene Revisor bestätigt, dass der Gründungsbericht vollständig und richtig ist (Art. 635a OR). Zu prüfen ist, ob der Gründungsbericht alle in Art. 635 OR verlangten Elemente abdeckt (formelle Richtigkeit), ob die Gründer darüber die vom Gesetz verlangte Rechenschaft ablegen, d.h. sachlich und knapp die Sacheinlage oder Sachübernahme identifizieren und deren Zustand beschreiben, und ob die Aussagen über die Angemessenheit der Bewertung der Sacheinlagen und Sachübernahmen zutreffen (materielle Richtigkeit; die Bewertung muss vertretbar erscheinen). Zudem muss der Prüfer die Angaben der Gründer betreffend Bestand und Verrechenbarkeit (Art. 120 ff. OR) verifizieren, insbesondere ob die Forderungen den Kriterien der Gleichartigkeit, Gegenseitigkeit und Vollwertigkeit entsprechen (BÖCKLI, a.a.O., § 1 N 409 ff.; SCHENKER, a.a.O., Art. 635a N 4 ff.). Dabei hat der Prüfer die dem Gründungsbericht zugrunde liegenden Dokumente kritisch durchzusehen, nötigenfalls erläuternde Auskünfte von den Gründern einzuholen und gegebenenfalls weitere Untersuchungen anzustellen (BÖCKLI, a.a.O., § 1 N 410). Die Prüfbestätigung ist eine Voraussetzung für die Eintragung der Gesellschaft im Handelsregister (Art. 43 Abs. 3 Bst. d HRegV).

3.5.5 Nach dem Willen des Gesetzgebers ist der Gründungsbericht in jedem Fall – auch dann, wenn eine Gesellschaft (künftig) über keine Revisionsstelle verfügt – durch eine unabhängige Fachperson zu überprüfen

(Botschaft Revisionspflicht, BBl 2004 3969, 4034). Dies bedeutet einerseits, dass, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, ein von den Gründern beschlossenes opting out für die Beurteilung der Unabhängigkeit des Gründungsprüfers unerheblich ist bzw. der Umstand, dass der Gründungsprüfer anschliessend gar nicht Revisionsstelle sein kann, die Anforderungen an die einzuhaltende Unabhängigkeit des Gründungsprüfers (dazu sogleich) nicht tangiert oder herabsetzt. Ein Verzicht auf die eingeschränkte Revision (Art. 727a Abs. 2 OR) hat bei qualifizierter Gründung einer AG keine Auswirkungen auf die gesetzlich vorgeschriebene Gründungsprüfung bzw. umfasst diese nicht (PETER BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, 4. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2009, § 1 N 407 f.; SCHENKER, a.a.O., Art. 635a N 2). Andererseits ist damit gesagt, dass auch der Gründungsprüfer von der zu gründenden Gesellschaft in jeden Fall unabhängig sein muss. Dies ist angesichts der erheblichen Bedeutung der Gründungsprüfung (Botschaft Revisionspflicht, BBl 2004 3969, 4034) und deren Schutzziele offensichtlich (vgl. E. 3.5.3 in fine). Die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle gelten somit auch für den Gründungsprüfer (so auch SCHENKER, a.a.O., Art. 635a N 3; BÖCKLI, a.a.O., § 1 N 407), obwohl es sich dabei um eine einmalige und nicht um eine periodische Prüfung handelt. Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, geht aus dem Gesetz und den Materialien nicht hervor, dass bei der Gründungsprüfung von der Revision der Jahres- oder Konzernrechnung abweichende Unabhängigkeitsanforderungen gelten sollen. Dies wäre insbesondere deshalb nicht sachgerecht, da die Schutzziele bei der Gründungsprüfung und bei der Revision der Jahresrechnung letztlich dieselben sind (Kapitalschutz, Aktionärschutz, Gläubiger- und Anleger- bzw. Investorenschutz). Das Vorbringen des Beschwerdeführers, die Unabhängigkeitsbestimmungen von Art. 728 und 729 OR würden bei der Gründungsprüfung nicht zur Anwendung gelangen, verfängt daher nicht.

3.5.6 Die Vorinstanz erklärt ferner, dass die Gründungsprüfung sowohl im Prüfziel als auch in der Prüfmethodik der ordentlichen Revision entspreche, da letztlich eine positive Prüfaussage (sog. positive assurance) erfolge. Der Gründungsbericht sei ein Spezialbericht, der nach den Schweizer Prüfungsstandards (PS) zu erfolgen habe (Art. 4 Abs. 1 der Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 [ASV-RAB, SR 221.302.33]; vgl. hierzu PS Ausgabe 2013, S. 12 Rz. 71 ff.) und könne daher nicht Gegenstand einer eingeschränkten Prüfung sein. Sowohl der (ordentliche) Prüfer der Jahres- und Konzernrechnung als auch der Gründungsprüfer müssten positiv bestätigen, dass die Jahresrechnung dem Gesetz und den Statuten entspreche (Art. 728a OR) bzw. dass der Gründungsbericht vollständig und richtig

sei (Art. 635a OR). Bei einer eingeschränkten Revision werde dagegen negativ bestätigt, dass der Prüfer auf keine Sachverhalte gestossen sei, aus denen zu schliessen sei, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspreche (Art. 729a OR). Eine Analogie mit der eingeschränkten Prüfung, wie sie der Beschwerdeführer ziehen wolle, sei daher unzulässig. Die Vorinstanz bringt damit zum Ausdruck, dass ihrer Ansicht nach bei der Gründungsprüfung die Unabhängigkeitsbestimmungen von Art. 728 OR bezüglich der ordentlichen Revision einschlägig sind. Zwar ist die Gründungsprüfung (nur) durch einen zugelassenen Revisor und nicht durch einen Revisionsexperten vorzunehmen, jedoch geht aus den Materialien hervor, dass der Gesetzgeber aus Kostengründen (Beschränkung der Gründungskosten) auf den zwingenden Beizug eines Revisionsexperten verzichtet hat, obschon dies zur Verhinderung von Gründungsschwindeln als "an sich wünschbar" bezeichnet wurde (Botschaft Revisionspflicht, BBl 2004 3969, 4034; in der Literatur wird denn auch unter Verweis auf Art. 727b OR ausgeführt, dass eine Gesellschaft, die der ordentlichen Revision unterstehe, die Gründungsprüfung einem zugelassenen Revisionsexperten anvertrauen müsse, Publikumsgesellschaften einem beaufsichtigten Revisionsunternehmen, vgl. BÖCKLI, a.a.O., § 1 N 407; SCHENKER, a.a.O., Art. 635a N 2). Dieser Schluss ist nicht zu beanstanden; die Vorinstanz hat überzeugend dargelegt, dass mehr Parallelen zur ordentlichen Revision bestehen als zur eingeschränkten. Die Rüge des Beschwerdeführers, es seien im Fall der Anwendbarkeit der Unabhängigkeitsbestimmungen von Art. 728 und 729 OR diejenigen für die eingeschränkte Revision anwendbar, da die Gründungsprüfung "nur" durch einen zugelassenen Revisor durchgeführt werden müsse, geht daher fehl.

3.5.7 Im Übrigen sind die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision und bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich dieselben (Urteile des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 sowie 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2 und 3.5.1, unter Ausnahme von den in Art. 729 Abs. 2 OR genannten Tätigkeiten), auch wenn der Gesetzgeber in Art. 729 OR darauf verzichtet hat, einen mit Art. 728 Abs. 2 OR identischen, die Einzelheiten der verlangten Unabhängigkeit konkretisierenden – nicht abschliessenden (vgl. Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.3) – Katalog von Tatbeständen, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind, auch bei der eingeschränkten Revision zu normieren (Urteile des BVGer B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015 E. 3.2.1 f. und B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 5.5). Die entsprechenden Vorgaben in Art. 728 Abs. 2 OR stellen nach der Rechtsprechung auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle

Leitlinien dar; die Unvereinbarkeitsgründe sind daher auch für eingeschränkt prüfende Revisionsstellen von Bedeutung, wenn nicht der Anschein einer offensichtlichen Befangenheit entstehen soll (Botschaft Revisionspflicht, BBl 2004 3969, 4026; Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 m.H.). Dies wurde von der Rechtsprechung namentlich mit Bezug auf eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats oder zu einem bedeutenden Aktionär der geprüften Gesellschaft bejaht (Urteil des BGer 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.1; Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 5.5.2 f.) sowie für die Doppelfunktion als Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft und im Revisionsunternehmen der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle (Urteil des BVGer B-2632/2014 vom 15. Dezember 2015 E. 3.2.2) und ebenfalls mit Bezug auf eine direkte und indirekte Beteiligung des eingeschränkt prüfenden Revisors an der geprüften Gesellschaft (Urteil des BGer 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5). Anzumerken ist, dass auch EXPERTsuisse (vgl. E. 3.8) davon überzeugt ist, dass die Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR sowohl bei ordentlicher wie auch bei eingeschränkter Revision gelten, und dies seinen Mitgliedern auch so kommuniziert (vgl. http://expertsuisse.ch/dynasite.cfm?dsmid=506722&cmdbot=cnews_news_news_viewdet&id=2282&skipfurl=1, besucht am 4. April 2016).

3.5.8 Der Umstand, dass der Beschwerdeführer Gründungsprüfer war und sich sodann in den Verwaltungsrat der geprüften und zu gründenden Gesellschaft hat wählen lassen, ist als Verstoss gegen Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1 OR, wonach die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat mit der von der Revisionsstelle einzuhaltenden Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren ist, zu qualifizieren. Faktisch handelt es sich dabei um eine unzulässige Selbstprüfung, selbst unter Berücksichtigung des Umstands, dass die Gründungsprüfung zeitlich vor der Gründungsversammlung vorgenommen wurde. Wie die Vorinstanz zutreffend darlegt, sind die Unabhängigkeitsbestimmungen während der gesamten Dauer des entsprechenden Mandats einzuhalten. Der massgebende Zeitpunkt für den Abschluss des Gründungsprüfungsmandats ist die Vornahme des Eintrags im Handelsregister durch das zuständige Handelsregisteramt, welches nach Eingang der Anmeldung überprüft, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für die Eintragung erfüllt sind (Art. 940 OR, Art. 28 HregV). Mit Bezug auf die Prüfbestätigung prüft das Handelsregisteramt nur formal, ob die Person, welche die Prüfbestätigung abgibt, als zugelassener Revisor bzw. Revisionsexperte oder Revisionsunternehmen im Revisorenregister eingetragen ist und die Bestätigung die Aussage enthält, dass der Gründungsbericht geprüft wurde

und dieser vollständig und richtig ist. Selbst wenn der Beschwerdeführer, wie er erklärt, nichts von seiner bevorstehenden Wahl in den Verwaltungsrat gewusst haben sollte und sich dessen erst anlässlich der Gründungsversammlung bewusst worden wäre, hätte er die Möglichkeit gehabt, sich angesichts des Interessenkonflikts nicht für die Wahl zur Verfügung zu stellen oder aber diese abzulehnen bzw. keine Wahlannahmeerklärung zu unterzeichnen. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer nach Erlass der angefochtenen Verfügung am 27. November 2015 seinen Rücktritt aus dem Verwaltungsrat der X. _____ AG erklärt hat, ist für die Beurteilung der Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen unerheblich; dies wird im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung zu berücksichtigen sein (vgl. E. 4). Gleiches gilt für die nachträgliche Prüfung des Gründungsberichts durch eine andere Revisionsgesellschaft im Auftrag des Beschwerdeführers (vgl. E. 4).

3.6 Mit der von der Revisionsstelle (bzw. dem Gründungsprüfer, vgl. E. 3.5.6) einzuhaltenden Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren ist weiter eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der geprüften Gesellschaft (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR).

3.6.1 Die Vorinstanz hat erwogen, der Beschwerdeführer habe seit 2002 5 % an der damaligen einfachen Gesellschaft "Baugesellschaft X. _____" gehalten bzw. ab 2015 5 % der Aktien der X. _____ AG. Die Beteiligung habe vor der Gründung rund Fr. 121'849.– (vgl. Übernahmebilanz per 15. Juni 2015) betragen. Die einfache Gesellschaft habe Aktiven von rund Fr. 4'416'404.– und Passiven (Fremdkapital) von Fr. 2'366'702.– ausgewiesen. Die Parteien hätten den Übernahmepreis entsprechend dem Aktivenüberschuss auf rund Fr. 2'2049'702.– festgesetzt. Dieser sei insbesondere dadurch getilgt worden, dass dem Beschwerdeführer 50 Namenaktien à Fr. 100.–, insgesamt zu nominal Fr. 5'000.–, ausgehändigt worden seien und ihm der Betrag von rund Fr. 116'849.– als Forderung gutgeschrieben worden sei. Er habe damit ein erhebliches finanzielles Interesse im Zusammenhang mit der Gründung der Gesellschaft gehabt (Aktien und Forderung) und habe in einem entsprechenden Interessenkonflikt gestanden zwischen der Rolle des Gründers bzw. Aktionärs, der eine möglichst hohe Bewertung der Sacheinlage bzw. Sachübernahmen anstrebe, und der Rolle des Prüfers, der die Verwertbarkeit dieser Bewertung sicherstellen solle. Damit habe der Beschwerdeführer Prüfungshandlungen im sicheren Wissen darum durchgeführt, dass er inskünftig am Aktienkapital der

X. _____ AG zu 5 % beteiligt bleiben werde, und somit die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach verletzt. Jede direkte Beteiligung am geprüften Unternehmen sei per se nicht mit der geforderten Unabhängigkeit vereinbar.

3.6.2 Der Beschwerdeführer macht dagegen geltend, seine Beteiligung an der X. _____ AG sei nicht bedeutend. Auch übe er dadurch keinen Einfluss auf das operative Geschäft aus. Die Minderheitsbeteiligung habe sein Urteilsvermögen nie beeinflusst. Die Forderung von Fr. 116'849.– gegenüber der einfachen Gesellschaft bzw. der X. _____ AG sei nicht wesentlich und aufgrund seiner Vermögensstruktur ohnehin nicht von besonderem Gewicht. Gleiches gelte aus Sicht der einfachen Gesellschaft. Für die Begründung der Wesentlichkeit hätte sich die Vorinstanz mit seiner Vermögenslage auseinandersetzen müssen. Namentlich hätte die fragliche Forderung ähnlichen Forderungen oder Beteiligungsverhältnissen gegenübergestellt werden müssen.

3.6.3 Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer eine direkte Beteiligung an der X. _____ AG von 5 % hält. Damit hat er aufgrund der Doppelfunktion als Gründungsprüfer und Aktionär gegen Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR verstossen. Nach dem Gesetzeswortlaut ist jede direkte Beteiligung am Revisionskunden unzulässig. Mit Bezug auf die Forderung von Fr. 116'849.– ist, wie der Beschwerdeführer zutreffend ausführt, zu prüfen, ob es sich dabei um eine "wesentliche" Forderung i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR handelt. Wann eine Forderung wesentlich ist, definiert das Gesetz nicht. Nach einer Lehrmeinung soll mit Bezug auf Darlehen der Anteil am Gesamtvermögen des Revisors als Beurteilungsmassstab dienen (JEAN NICOLAS DRUEY, Die Unabhängigkeit des Revisors, in: SZW 2007, S. 439 ff., 443). Andere Autoren fordern, dass nach der Art der Forderung oder der Schuld zu unterscheiden sei; unbezahlte Honorare könnten bspw. bereits dann wesentlich sein, wenn es sich bei der zu prüfenden Gesellschaft nach der Mandatsstruktur der entsprechenden Revisionsstelle um einen grossen Revisionskunden handle (ROLF WATTER/CORRADO RAMPINI, in: Heinrich Honsell/Nedim Peter Vogt/Rolf Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 4. Aufl., Basel 2012, Art. 728 N 24). Die Rechtsprechung hat das Bestehen einer Darlehensschuld von Fr. 800'000.– gegenüber dem einzelzeichnungsberechtigten Geschäftsführer der geprüften Gesellschaft als mit Art. 728 OR unvereinbar und damit als unzulässig qualifiziert (Urteil des BVGer B-5373/2012 vom 25. Juli 2013 E. 3.4.2). Die Richtlinien von EXPERTsuisse zur Unabhängigkeit (vgl. E. 3.8) halten in Art. 27 Abs. 1 fest, dass Aufnahme und Gewährung von Darlehen, Krediten

und ähnliche Transaktionen (Erhalt und Gewährung von Garantien oder sonstigen Sicherheiten für Darlehen oder Kredite) zwischen Revisionsunternehmen, inklusive den vom Kreis der finanziellen Unabhängigkeit erfassten Personen, und ihren Prüfkunden (eingeschlossen die Mitglieder des Leitungsorgans und die nahe stehenden Gesellschaften des Prüfkunden), die keine Finanzinstitute sind, mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar sind. Die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen sind somit diesbezüglich einschränkender als der Gesetzestext. Ob die fragliche Forderung wesentlich i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR ist, kann vorliegend jedoch offenbleiben, da bereits durch die direkte Beteiligung an der geprüften Gesellschaft eine Verletzung der Unabhängigkeitsbestimmungen vorliegt. Der Beschwerdeführer hat die Prüfungshandlungen im Wissen darum durchgeführt, dass er künftig am Aktienkapital der geprüften Gesellschaft beteiligt sein werde. Die Vorinstanz hat die entsprechende Interessenlage zutreffend dargestellt (vgl. E. 3.6.1).

3.7 Schliesslich ist mit der von der Revisionsstelle (bzw. dem Gründungsprüfer, vgl. E. 3.5.6) einzuhaltenden Unabhängigkeit eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär nicht zu vereinbaren (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR).

3.7.1 Vorinstanz legt dar, die enge geschäftliche Beziehung zu den Verwaltungsräten und zumindest zu einem bedeutenden Aktionär ergebe sich daraus, dass der Beschwerdeführer Mitgründer, Aktionär und Verwaltungsrat der X. _____ AG sei. Es bestehe eine finanzielle Verflechtung und eine gemeinsame geschäftliche Tätigkeit mit den übrigen Aktionären, welche zwischen 10 und 50 % hielten und damit wesentliche Aktionäre seien. Zudem besäßen zwei weitere Verwaltungsräte der geprüften Gesellschaft 50 bzw. 10 % der Aktien. Schliesslich sei der Beschwerdeführer wie die übrigen Aktionäre am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens bzw. des Investments interessiert. Selbst wenn eine enge Beziehung in tatsächlicher Hinsicht verneint würde, wäre die Unabhängigkeit dem Anschein nach beeinträchtigt, indem ein Dritter aus der personellen Verbindung (Gründer, Aktionär, Verwaltungsrats­tätigkeit) und der finanziellen Verflechtung schliessen müsse, dass die Integrität, die Objektivität oder die berufsbliche kritische Grundhaltung des Beschwerdeführers als Prüfer gefährdet gewesen sei.

3.7.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz zeige nicht genügend auf, inwiefern zwischen ihm und den Gesellschaftern der

X. _____ AG eine enge Beziehung bestehe. Alleine aus seiner Minderheitsbeteiligung könne dies nicht geschlossen werden. In einem ähnlichen Fall habe das Bundesgericht den Zulassungsentzug als unzulässig erachtet.

3.7.3 Enge Beziehungen können sich nach der Rechtsprechung u.a. aus geschäftlichen Beziehungen wie Partnerschaften, Bürogemeinschaften, geschäftlichen Abhängigkeiten und anderen beruflichen Verbindungen ergeben (BVGE 2011/41 E. 2.5.3). Bei der Beurteilung einer engen Beziehung i.S.v. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR geht es um eine Gesamtwürdigung der Tatsachen und Umstände (Urteil des BVGer B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 5.5.2). Vorliegend ist eine enge geschäftliche Beziehung zu den übrigen Verwaltungsräten und (gleichzeitig) bedeutenden Aktionären der X. _____ AG offensichtlich und von der Vorinstanz genügend dargelegt. Damit liegt ein Verstoss gegen Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR vor. Der Beschwerdeführer verkennt überdies, dass das Bundesgericht im erwähnten Fall (Urteil 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015) den Zulassungsentzug aufgehoben hat, weil die Zulassungsvoraussetzungen aufgrund der unverzüglichen Mandatsniederlegung des Betroffenen als wiederherstellbar qualifiziert wurden und der Entzug somit vorgängig anzudrohen war; der Sachverhalt unterscheidet sich damit vom vorliegenden. Der Beschwerdeführer hat nach Eröffnung des Verfahrens durch die Vorinstanz denkbar lange zugewartet, bis er aus dem Verwaltungsrat der X. _____ AG zurücktrat.

3.8 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist ferner die Einhaltung der standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, zuletzt geändert am 1. Dezember 2014, hrsg. von EXPERTsuisse), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied von EXPERTsuisse verpflichtet ist, für die Erfüllung bzw. 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). Vorliegend ist indessen unerheblich, ob der Beschwerdeführer gleichzeitig gegen die standesrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen hat, da bereits die gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen verletzt sind (vgl. E. 3.5 ff.).

3.9 Aufgrund der Verletzung der gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen in drei Konstellationen (Gründungsprüfer und Verwaltungsrat, Gründungsprüfer bei direkter Beteiligung am geprüften Unternehmen, Gründungsprüfer bei bestehender enger Beziehung zu Mitgliedern des Verwaltungsrats und zu bedeutenden Aktionären) gilt der berufliche Leumund des

Beschwerdeführers nicht mehr als unbescholten. Da die Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften insgesamt nicht mehr als leicht gelten (vgl. dazu nachfolgend E. 4), sind die Voraussetzungen für einen Zulassungsentzug erfüllt (Art. 17 RAG) und kommt die mildere Massnahme nach der Regel von Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG (vorgängige Androhung des Entzugs) von vornherein nicht in Betracht (vgl. E. 4.2.4; zu letztgenannter Bestimmung vgl. Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015). Der Entzug der Zulassung des Einzelunternehmens ist Folge des Zulassungsentzugs bei dessen Inhaber (vgl. E. 3.2).

4.

Zu prüfen ist weiter die Verhältnismässigkeit der Zulassungsentzüge für die Dauer von zwei Jahren.

4.1 Die Eignung der Massnahme des Zulassungsentzugs wird vorliegend nicht bestritten; diese ist offensichtlich geeignet, den vom Gesetz verfolgten Schutzzweck der Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen und insbesondere der Unabhängigkeit der Revisionsstellen zu erreichen (vgl. zum Schutzzweck Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1 m.H.), zumal der Beschwerdeführer erklärt, er habe ein Interesse, seine Mandate bis zur Aufgabe seiner Tätigkeit weiterführen zu können und "in Würde seine Karriere zu beenden".

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

4.2.1 Der Beschwerdeführer bringt vor, ihm sei zugute zu halten, dass er das Amt als Verwaltungsrat inzwischen abgegeben habe. Dadurch habe er das Vertrauen in seine Integrität wiederhergestellt. Er bereue, dass er nicht früher dieser problematischen Konstellation entgegengewirkt habe und sei sich der Verletzung der Sorgfaltspflicht bewusst. Die Vorinstanz lege nicht dar, weshalb es sich vorliegend um einen mittelschweren Verstoss handle, da sie lediglich pauschal festhalte, aufgrund der Intensität der Verstösse komme ein Verweis nicht in Frage. Inwiefern sein Verhalten von besonderer Intensität geprägt sei, begründe die Vorinstanz nicht. Sie äussere sich auch nicht zur Grenze zwischen einem leichten und einem mittelschweren

Verstoss. Das zu beurteilende Verhalten betreffe nicht den Kernbereich der Revisionstätigkeit und beschränke sich auf eine einmalige Dienstleistung. Aufgrund des beschlossenen opting outs der X. _____ AG hätte er künftig keine weiteren Dienstleistungen für die Gesellschaft erbracht. Die Gründungsprüfung sei einwandfrei gewesen und ihm könne keine schädigende oder bereichernde Absicht unterstellt werden. Vorzuwerfen sei ihm lediglich ein Fehlverhalten in einem einzigen Fall. Der Vorwurf der erhöhten Wiederholungsgefahr entbehre zudem jeder Grundlage. Er verweise auf seine über 50-jährige einwandfreie Treuhandtätigkeit und auf seine Berufsausbildung. Einsicht und Reue habe er mehrfach zum Ausdruck gebracht. U.a. habe er das Mandatsverhältnis zur X. _____ AG beendet, seinen Rücktritt aus dem Verwaltungsrat erklärt und eine zweite Gründungsprüfung in Auftrag gegeben. Ferner sei zu berücksichtigen, dass er im Laufe des Jahres 2016 seine Tätigkeit aufgeben werde. Die Vorinstanz hätte daher eine mildere Massnahme ergreifen müssen. Die Höchststrafe innerhalb des Spektrums des mittelschweren Verstosses sei ungerechtfertigt. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung sei der Entzug zwingend vorgängig anzudrohen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen wie vorliegend wiederhergestellt werden könnten. Falls die Androhung eines Zulassungsentzugs nicht Frage komme, sei lediglich ein Verweis auszusprechen.

4.2.2 Die Vorinstanz legt dar, die Gründungsprüfung sei eine gesetzliche Revisionsdienstleistung im Kernbereich der Revisionstätigkeiten. Der Beschwerdeführer habe aus drei Perspektiven gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen verstossen und aus keinem dieser Aspekte seine mangelnde Unabhängigkeit erkannt, weshalb die Verstösse als intensiv und mittelschwer zu qualifizieren seien und die Grenze zu einem leichten Verstoss deutlich überschritten sei. Innerhalb der Bandbreite der Entzugsdauer von einem bis zwei Jahren sei negativ zu gewichten, dass die Verstösse in jüngster Vergangenheit erfolgt seien, den Kernbereich der Revisionstätigkeit betreffen würden und der Beschwerdeführer aufgrund der drei Perspektiven auf die Problematik hätte stossen müssen. Ferner sei die fehlende Einsicht negativ zu gewichten. Die Tatsache, dass der Beschwerdeführer sich bisher aktenkundig nichts Nachteiliges habe zuschulden kommen lassen, sei im Einklang mit der Rechtsprechung neutral zu gewichten. Positiv zu berücksichtigen sei, dass es sich um eine einmalige Verletzung der Sorgfaltspflicht handle. Die Ansicht des Beschwerdeführers, für die Gründungsprüfung würden die Unabhängigkeitsbestimmungen nicht gelten, lasse darauf schliessen, dass er diese nicht vollumfänglich verstanden habe und indiziere eine Wiederholungsgefahr, die angesichts seiner 39 (eingeschränkten) Revisionsmandate konkret sei.

4.2.3 Die Einstufung der Verfehlungen des Beschwerdeführers als mittelschweren Verstoss gegen die gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften ist nicht zu beanstanden und schliesst auch einen Verweis nach Art. 17 Abs. 1 letzter Satz RAG aus. Aufgrund der erheblichen Bedeutung der Gründungsprüfung (vgl. E. 3.5.3 ff.) und der Tatsache, dass der Beschwerdeführer sowohl Gründungsprüfer als auch Aktionär und Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft war bzw. ist, bei gleichzeitig bestehender enger Beziehung zu Verwaltungsräten und bedeutenden Aktionären derselben Gesellschaft, ist die Grenze zu einem leichten Verstoss überschritten. Dies gilt selbst unter Berücksichtigung, dass es sich bei der Gründungsprüfung um eine einmalige Revisionsdienstleistung handelt. 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). Die diesbezüglich vorgenommene Abwägung der Vorinstanz ist schlüssig. Insbesondere hat der Beschwerdeführer erst nach Erlass der angefochtenen Verfügung (3. November 2015) am 27. November 2015 seinen Rücktritt aus dem Verwaltungsrat der X. _____ AG erklärt (Schreiben ist bei den Akten); zwischenzeitlich ist ein neues Verwaltungsratsmitglied gewählt und (erst) am 11. April 2016 im Handelsregister eingetragen worden (aus den Beilagen zur Replik geht hervor, dass der Rücktritt des Beschwerdeführers an der a.o. Generalversammlung vom 15. Dezember 2015 entgegengenommen, die Änderung am 16. Dezember 2015 dem Handelsregisteramt angemeldet, jedoch aufgrund von formellen Mängeln vorerst zurückgewiesen wurde). Selbst wenn die Wiederholungsgefahr vermutungsweise nicht ausgesprochen hoch ist, weil der Beschwerdeführer darlegt, er beabsichtige, seine berufliche Tätigkeit Ende 2016 aufzugeben und eine Nachfolgeregelung anzustreben, fällt vorliegend keine mildere Massnahme in Betracht, zumal diese Absicht dem Gericht nicht weiter belegt wurde (vgl. E. 4.3).

4.2.4 Wie bereits ausgeführt, fällt die mildere Massnahme der vorgängigen Androhung des Zulassungsentzugs bei einem mittelschweren Verstoss ausser Betracht (vgl. E. 3.9), da die Voraussetzung dafür fehlt (Wiederherstellbarkeit der Zulassungsvoraussetzungen). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers verhält es sich vorliegend denn auch anders als im von ihm angeführten Entscheid des BGer (2C_125/2015 vom 1. Juni 2015): Der Betroffene hatte zwar die Unabhängigkeitsvorschriften ebenfalls im Rahmen eines einzigen Mandats missachtet, jedoch vor Einschreiten der RAB den rechtswidrigen Zustand von sich aus behoben, sodass die Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds als wiederherstellbar

erachtet wurde. Der Beschwerdeführer hat zwar sein Mandat als Verwaltungsrat zur Verfügung gestellt und es ist inzwischen ein neuer Verwaltungsrat gewählt worden, die Änderung des Eintrags im Handelsregister erfolgte jedoch erst per 11. April 2016. Zudem hält der Beschwerdeführer nach wie vor Aktien an der geprüften Gesellschaft (und hat eine Forderung gegenüber dieser, vgl. E. 3.6).

4.3 Schliesslich ist die Zumutbarkeit der Zulassungsentzüge auf zwei Jahre zur prüfen.

4.3.1 Beschwerdeführer bringt vor, die Massnahme treffe ihn unnötig hart. Er gelte als anerkannter Fachmann, der für seine genaue Arbeit bekannt sei. Er sei heute (...) Jahre alt und werde spätestens Ende 2016 die bereits in die Wege geleitete Nachfolgeregelung umgesetzt haben und seine Tätigkeit aufgeben. Der Zulassungsentzug im gegenwärtigen Zeitpunkt hätte äusserst einschneidende Wirkungen in finanzieller und persönlicher Hinsicht. Die Nachfolgeregelung könne allenfalls nicht umgesetzt werden bzw. nur unter Inkaufnahme erheblicher Verluste. Dies würde sich nachteilig auf seine Pensionierung und sein Einkommen im Alter auswirken. Solches sei unter Verhältnismässigkeitsüberlegungen nicht zu rechtfertigen. Ferner sei zu berücksichtigen, dass er sämtliche geeigneten Massnahmen zur Beseitigung des störenden Zustands und Wiederherstellung der Zulassungsvoraussetzungen ergriffen habe. Zudem sei der Zulassungsentzug ein faktisches Berufsverbot.

4.3.2 Die Vorinstanz legt dar, aus Gründen der Gleichbehandlung dürfe das Alter des Beschwerdeführers nicht dazu führen, dass gleiche Verstösse unterschiedlich qualifiziert würden. Vielmehr hätte der Beschwerdeführer gerade wegen seiner langjährigen Berufspraxis um die problematische Situation wissen müssen. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass die Gesellschaft, die im Auftrag des Beschwerdeführers die Gründungsprüfung erneut überprüft habe, erklärt habe, diese sei einwandfrei. Das Einzelunternehmen bezwecke gemäss Handelsregistrauszug die Ausübung von treuhänderischen Beratungen aller Art, wie Übernahme von Buchführungs- und Revisions- und Unternehmensberatungsmandaten sowie Steuerberatungen. Trotz Aufforderung habe der Beschwerdeführer jedoch keine Angaben zu den Umsätzen mit der Erbringung von Revisionsdienstleistungen und prüfungsfremden Dienstleistungen gemacht und lege nicht dar, mit welchen finanziellen Einbussen er bei einem befristeten Entzug rechnen müsse. Die Vorinstanz gehe davon aus, dass aufgrund der

Erbringung von prüfungsfremden Dienstleistungen die Einkommenseinbusse für den Beschwerdeführer verkraftbar sei.

4.3.3 Ein Zulassungsentzug ist gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden; diese lassen die verfügte Massnahme daher nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Der befristete Zulassungsentzug hat und soll auch eine individuelle Abschreckungswirkung entfalten. Zwar hat der befristete Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte Auswirkungen auf seine Tätigkeit als leitender Revisor, aber es kann mit Blick auf die Befristung keine Rede davon sein, dass damit faktisch ein Berufsverbot ausgesprochen werde (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Im Übrigen kann auf die Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden (vgl. E. 4.3.2). Insbesondere hat der Beschwerdeführer darauf verzichtet, die geltend gemachten finanziellen Auswirkungen der Zulassungsentzüge zu substantiieren und zu belegen, wozu er mehrfach Gelegenheit hatte. Auch fehlen Belege für seine dargelegte Absicht, seine Tätigkeit per Ende 2016 aufzugeben und eine Nachfolgeregelung bereits in Wege geleitet zu haben (bspw. Unterlagen zu allfälligen Rücktritten von Revisionsmandaten, zur Übertragung des Einzelunternehmens o.Ä.). Entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers hat er denn auch nicht sämtliche Massnahmen zur Beseitigung der Unabhängigkeitsverletzungen unternommen; der Rücktritt aus dem Verwaltungsrat erfolgte erst spät und der Beschwerdeführer hält immer noch eine Beteiligung am geprüften Unternehmen. Die spätere Überprüfung des Gründungsberichts durch einen Dritten vermag den ursprünglich rechtswidrigen Zustand zudem nicht zu beseitigen, zumal die Gründungsurkunde auf die Prüfbestätigung des Beschwerdeführers verweist. 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.

4.4 Die Zulassungsentzüge für die Dauer von zwei Jahren erweisen sich somit als verhältnismässig.

4.5 Der Antrag des Beschwerdeführers auf eine Parteibefragung ist in antizipierter Beweiswürdigung abzuweisen, da sich daraus keine neuen Erkenntnisse ergeben könnten, zumal sich der Beschwerdeführer aufgrund

des doppelten Schriftenwechsels in genügendem Masse zur Sache äussern konnte. Gleiches gilt für die Anträge auf Zeugeneinvernahmen eines Verwaltungsrats der X. _____ AG und einer Angestellten des Beschwerdeführers zu den Vorgängen um seine Wahl in den Verwaltungsrat und zum Zeitpunkt der Gründungsprüfung.

5.

Schliesslich beantragt der Beschwerdeführer die Aufhebung der angefochtenen Verfügung 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 die Zulassungsentzüge bundesrechtskonform sind, ist die Gebührenauflage an den Beschwerdeführer zulässig.

Die Vorinstanz hat den Aufwand für das vorliegende Verfahren mit 15 Stunden veranschlagt. Dies ergibt eine Gebühr von Fr. 3'750.–. Auch wenn die Arbeitsstunden bzw. -schritte nicht detailliert ausgewiesen sind, ergibt sich der Aufwand von 15 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 und damit auch der Entzug der Zulassung des Einzelunternehmens als Revisionsexperten für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung der entsprechenden Einträge 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 – persönlich sowie als Inhaber des Einzelunternehmens (vgl. E. 1) – 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 und unter Berücksichtigung des doppelten Schriftenwechsels erscheinen Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– in jedem Fall als angemessen. Der am 15. Dezember 2015 geleistete Kostenvorschuss wird zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet. Es ist keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 5'000.– werden dem Beschwerdeführer auf-erlegt. Der einbezahlte Kostenvorschuss wird nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zur Bezahlung der Verfahrenskosten verwendet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die folgende Seite verwiesen.

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Philippe Weissenberger

Astrid Hirzel

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tagen nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die 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: 25. April 2016