



Abteilung II
B-6138/2016

Urteil vom 28. Dezember 2017

Besetzung

Richter Stephan Breitenmoser (Vorsitz),
Ronald Flury und Daniel Willisegger;
Gerichtsschreiberin Kinga Jonas.

Parteien

A._____,
Beschwerdeführer,

gegen

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,
Vorinstanz.

Gegenstand

Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

Sachverhalt:**A.**

A.a Der Beschwerdeführer wurde von der Vorinstanz am 28. Dezember 2007 unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und in das Revisorenregister eingetragen. Er ist Alleininhaber der X. _____ GmbH (nachfolgend: X. _____), die seit dem 16. Oktober 2008 als Revisionsexpertin zugelassen ist. Auf Antrag des Beschwerdeführers hin wurde die Zulassung der X. _____ als Revisionsexpertin per 6. Februar 2017 aufgehoben und der entsprechende Eintrag im Revisorenregister gelöscht.

Die X. _____ war vom 21. Dezember 2010 bis zum 23. Juli 2015 die Revisionsstelle der Y. _____ AG. Der Beschwerdeführer war leitender Revisor für die Jahresrechnungen 2010 bis 2013 dieser Gesellschaft.

A.b Mit Schreiben vom 20. und 26. Oktober 2014 äusserte ein Rechtsanwalt im Namen seines Klienten (nachfolgend: Anzeiger), eines ehemaligen Mitglieds der Geschäftsleitung der Y. _____ AG, den Verdacht, dass der Beschwerdeführer als leitender Revisor die Pflicht zur Anzeige der offensichtlichen Überschuldung der Gesellschaft im Jahr 2013 verletzt und zudem gegen die Vorschrift betreffend die Unabhängigkeit des leitenden Prüfers verstossen habe.

Mit Schreiben vom 9. Januar 2015 ersuchte die Vorinstanz die X. _____ und den Beschwerdeführer um die Erteilung verschiedener Auskünfte und um Einreichung von Unterlagen im Hinblick auf die Sachverhaltsabklärung betreffend die Anzeige. Am 27. Februar 2015 beantwortete der Beschwerdeführer namens der X. _____ einige der Fragen, verweigerte aber die Einreichung der verlangten Unterlagen.

Mit Schreiben vom 25. März 2015 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass sie ein verwaltungsrechtliches Verfahren wegen Verdachts auf das Fehlen der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit gegen ihn eröffne und ersuchte diesen um Auskünfte.

Gegen diese Verfahrenseröffnung erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 27. April 2015 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht, worauf das Gericht mit Urteil B-2626/2015 vom 19. Januar 2016 mangels anfechtbarer Verfügung nicht eintrat. Hiergegen führte der Beschwerdeführer erfolglos Beschwerde beim Bundesgericht (Urteil des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017).

Mit Schreiben vom 8. Februar und 30. Juni 2016 ersuchte die Vorinstanz den Beschwerdeführer, ihr verschiedene Auskünfte zu erteilen und Unterlagen einzureichen. Mit Urteil B-4726/2016 vom 10. April 2017 trat das Bundesverwaltungsgericht auf die vom Beschwerdeführer gegen das Schreiben vom 30. Juni 2016 erhobene Beschwerde nicht ein, soweit diese nicht gegenstandslos wurde; mit Urteil 2C_516/2017 vom 14. September 2017 trat das Bundesgericht auf die subsidiäre Verfassungsbeschwerde nicht ein und wies die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ab.

A.c Mit Verfügung vom 31. August 2016 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte solange, bis sie sämtliche verlangten Auskünfte und Unterlagen für die Sachverhaltserstellung in Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung 2013 der Y. _____ AG erhalten und erstinstanzlich entschieden habe, ob die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin gegeben seien. Der entsprechende Eintrag im Revisorenregister werde solange gelöscht (Dispositiv Ziff. 1). Zudem entzog die Vorinstanz einer allfälligen Beschwerde die aufschiebende Wirkung (Dispositiv Ziff. 2). Zur Begründung hielt sie im Wesentlichen fest, auf Grund der Akten könne der Verdacht nicht von der Hand gewiesen werden, dass der Beschwerdeführer als leitender Revisor einerseits gegen seine Sorgfaltspflichten bei der Prüfung und Anzeige der offensichtlichen Überschuldung der Y. _____ AG im Jahr 2013 und andererseits gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen habe. Um die Begründetheit dieses Verdachts beurteilen zu können, sei die Aufsichtsbehörde auf die Mitwirkung des Beschwerdeführers angewiesen. Da dieser sich jedoch trotz Aufforderungen vom 29. Oktober 2014, 9. Januar 2015, 25. März 2015, 8. Februar 2016 sowie 30. Juni 2016 geweigert habe, sämtliche notwendigen Auskünfte zu erteilen und Unterlagen einzureichen, könne sie weder den rechtserheblichen Sachverhalt vollständig erheben, noch seine unvollständigen Antworten nachvollziehen und damit nicht beurteilen, ob es tatsächlich zu gewährsrelevanten Verstössen des Beschwerdeführers gekommen sei. Der Verstoss gegen die gesetzlichen Mitwirkungspflichten sei leumunds- und gewährsrelevant. Da der Beschwerdeführer damit keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete, sei seine Zulassung als Revisionsexperte solange zu entziehen, bis er die verlangten Informationen liefere und erstinstanzlich entschieden werde, ob er die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfülle.

B.

Gegen diesen Entscheid reichte der Beschwerdeführer am 3. Oktober 2016 Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht ein. Er beantragt, die

angefochtene Verfügung sei aufzuheben und es sei festzustellen, dass ihm kein Fehlverhalten bei der Revision des Jahresabschlusses 2013 der Y._____ AG und der Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 vorzuwerfen sei. Der Beschwerde sei aufschiebende Wirkung zu erteilen und die Vorinstanz anzuweisen, seine Zulassung per sofort wieder im Revisorenregister einzutragen. Alles unter Kostenfolge zulasten der Vorinstanz. Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz hätte die strittigen Unterlagen von der X._____, und nicht von ihm, verlangen müssen. Des Weiteren sei ihm der Zulassungsentzug nicht rechtsgenügend angedroht worden und verfahrensrechtlich nicht haltbar, da die Regeln des Verwaltungsstrafverfahrens nicht eingehalten worden seien. Zudem hätte die Vorinstanz mangels belegter Verdachtsgründe überhaupt keine Untersuchung beginnen dürfen. Auf Grund unbelegter Behauptungen könne nicht auf das Fehlen eines unbescholtenen Leumunds eines seit 30 Jahren ohne Anlass zu Beanstandungen tätigen Revisionsexperten geschlossen werden. Ferner benötige die Vorinstanz die verlangten Akten für ihre Untersuchung gar nicht, da sich bereits aus den ihr vorliegenden Akten ergebe, dass ihm keine Pflichtverletzung vorzuwerfen sei. Des Weiteren sei der Zulassungsentzug nicht erforderlich, um die Aktenherausgabe zu erzwingen; die Vorinstanz hätte nur einen entsprechenden Beschwerdeentscheid abwarten müssen. Schliesslich seien die Kosten für das vorinstanzliche Verfahren auf das Notwendige zu reduzieren.

C.

Mit Zwischenverfügung vom 3. November 2016 wies der Instruktionsrichter das Gesuch des Beschwerdeführers um Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde ab.

Mit Vernehmlassung vom 16. Dezember 2016 beantragt die Vorinstanz die Abweisung der Beschwerde.

Mit Replik vom 20. Januar 2017 führt der Beschwerdeführer im Wesentlichen aus, die Vorinstanz lege nicht dar, weshalb sie die in Frage stehenden Akten für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötige. Die Hinweise des Anzeigers beschränkten sich auf Behauptungen ohne verifizierbare Indizien oder Beweise. Wie der Bericht zur Zwischenbilanz zeige, sei die Y._____ AG per 30. Juni 2014 nicht überschuldet gewesen. Der Umstand, dass im Revisionsbericht 2014 auch keine Überschuldung festgestellt worden sei, belege, dass er keine Pflicht zu einer Anzeige gehabt habe; es sei der Revisionsbericht 2014 einzuholen. Mit Bezug auf ihre Verfahrenskosten habe die Vorinstanz keine Belege.

Mit Duplik vom 17. Februar 2017 hält die Vorinstanz an ihren Rechtsbegehren fest und beantragt, das vorliegende Verfahren sei mit dem vor BVGer hängigen Verfahren B-4726/2016 betreffend den Beschwerdeführer zu vereinigen.

Mit Eingabe vom 24. März 2017 macht der Beschwerdeführer geltend, der Antrag der Vorinstanz auf Verfahrensvereinigung sei verspätet und abzuweisen. In den fraglichen Verfahren stellten sich unterschiedliche Rechtsfragen, und es gehe um die Beurteilung unterschiedlicher Sachverhalte. Die Vorinstanz behaupte wider besseres Wissen, dass die X._____ weiterhin hätte Revisionen durchführen können, da sie verlange, dass die Mehrheit einer GmbH, die Revisionsdienstleistungen erbringe, im Besitz von Personen sein müsse, die eine Zulassung hätten. Frau Z._____ sei nie im Revisionsunternehmen X._____ tätig gewesen, sondern nur als externe Revisorin beigezogen worden, was gegen die Verhältnismässigkeit des Entzugs spreche.

Mit Verfügung vom 28. März 2017 teilte der Instruktionsrichter den Verfahrensbeteiligten mit, dass über den Antrag der Vorinstanz um Verfahrensvereinigung zu einem späteren Zeitpunkt entschieden werde.

Mit Eingaben vom 4. April und 13. Juli 2017 hielt der Beschwerdeführer an seinen Rechtsbegehren fest.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig (Art. 31 f. sowie Art. 33 Bst. e des Verwaltungsgesetzes 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] und Art. 5 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]).

Als Adressat der angefochtenen Verfügung ist der Beschwerdeführer zur Beschwerde legitimiert (Art. 48 Abs. 1 VwVG). 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).

Der Beschwerdeführer beantragt, es sei festzustellen, dass ihm kein Fehlverhalten im Zusammenhang mit der Revision des Jahresabschlusses

2013 sowie der Zwischenbilanz der per 30. Juni 2014 der Y._____ AG vorzuwerfen sei. Hierbei übersieht der Beschwerdeführer, dass die Vorinstanz über die Begründetheit dieses Vorwurfs (noch) nicht entschieden hat; vielmehr bildet Gegenstand der angefochtenen Verfügung der befristete Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte bis zu dem Zeitpunkt, in dem die Aufsichtsbehörde die von ihm verlangten Unterlagen für die Sachverhaltserstellung im Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG erhalten und erstinstanzlich entschieden haben wird, ob er die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfüllt. Auf das entsprechende Feststellungsbegehren des Beschwerdeführers – für welches angesichts seines Leistungsbegehrens ohnehin kein Raum bestünde – ist damit nicht einzutreten.

Soweit weitergehend, ist auf die Beschwerde einzutreten.

1.2 Was den Verfahrensantrag der Vorinstanz um Vereinigung des vorliegenden Beschwerdeverfahrens mit dem Verfahren B-4726/2016 angeht, so ist dieser mit dem Urteil in dieser Sache vom 10. April 2017 gegenstandslos geworden.

2.

Streitgegenstand bildet vorliegend die Rechtmässigkeit des befristeten Entzugs der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte bis dieser der Vorinstanz sämtliche von ihm verlangten Auskünfte erteile und Unterlagen aushändige, die sie für die Sachverhaltsermittlung im Zusammenhang mit der Anzeige betreffend die Revision der Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG benötige (Dispositiv Ziff. 1 ang. Verfügung).

Der Beschwerdeführer bestreitet die Rechtmässigkeit des Zulassungsentzugs im Wesentlichen mit der Begründung, dass er nicht verpflichtet sei, die Unterlagen herauszugeben und Auskünfte zu erteilen, die die Aufsichtsbehörde gestützt auf Art. 15a RAG von ihm verlangt.

2.1 Soweit der Beschwerdeführer die Kompetenz der Vorinstanz zur Aufsicht über zugelassene Revisoren und Revisionsexperten bestreitet und die Verwertung von Hinweisen Dritter (Anzeiger) durch die Vorinstanz beanstandet, ist er darauf hinzuweisen, dass die persönlichen Zulassungsvoraussetzungen dauerhaft erfüllt sein müssen und die Vorinstanz entsprechenden Hinweisen nachgehen und gegebenenfalls gestützt auf Art. 17 Abs. 1 RAG einen Zulassungsentzug prüfen und allenfalls korrigierend ein-

schreiten kann; ihre Aufsicht ist damit nicht auf die blosser Zulassung beschränkt. Dass die Vorinstanz zur Erfüllung ihres gesetzlichen Auftrags darauf angewiesen ist, auch durch Personen ausserhalb der Verwaltungsorganisation auf ein Fehlverhalten der Beaufsichtigten hingewiesen zu werden, erscheint evident. Das jedermann zukommende Recht zur Einreichung einer Aufsichtsanzeige ergibt sich deshalb direkt aus der gesetzlichen Aufsichtskompetenz der Behörde und bedarf keiner weiteren gesetzlichen Grundlage (vgl. die den Beschwerdeführer betreffenden Urteile des BGer 2C_516/2017 vom 14. September 2017 E. 2 und 2C_167/2016 vom 17. März 2017 sowie Urteile 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; Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 2; HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 7. Aufl. 2016, Rz. 1202, m.w.H.).

2.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz hätte mangels belegter Verdachtsgründe überhaupt keine Untersuchung beginnen dürfen.

Inwiefern die auf rund 15 Seiten begründete und mit Beilagen versehene Anzeige vom 20. Oktober 2014 (act. 20-122 Vorakten) und deren Ergänzung vom 26. Oktober 2014 (act. 124-149 Vorakten) nicht ausreichen sollten, um die Aufsichtsbehörde zu veranlassen, den darin vorgebrachten Hinweisen nachzugehen, ist nicht ersichtlich. Der Beschwerdeführer übersieht, dass es sich bei den gegen ihn vorgebrachten Vorwürfen im Zusammenhang mit dem Unterlassen der Anzeige bei offensichtlicher Überschuldung der Gesellschaft (Art. 728c Abs. 3 OR) und der Vorschrift betreffend die Unabhängigkeit des leitenden Prüfers (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR) um gewährsrelevante Verstösse handelt, die von der Vorinstanz kraft ihrer Aufsichtskompetenz im öffentlichen Interesse beseitigt werden müssten. Damit durfte und musste die Vorinstanz den konkreten Hinweisen auf die in der Anzeige erwähnten Unregelmässigkeiten nachgehen. Dass die Vorinstanz das Verfahren nicht auf die zur Anzeige gebrachten Sachverhalte (Unabhängigkeit, Stornorisiken, offensichtliche Überschuldung in der strittigen Jahresrechnung der Y._____ AG) beschränkt hätte, wird vom Beschwerdeführer zu Recht nicht geltend gemacht (vgl. B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 2.3).

Was die Begründetheit und den Wahrheitsgehalt der angezeigten Umstände angeht, so dienen die Vorabklärungen der Vorinstanz und das er-

öffnete Aufsichtsverfahren gerade dazu, diese zu überprüfen (vgl. auch Urteil des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 3.4 betreffend den Beschwerdeführer). Da die Frage der Überschuldung der Y._____ AG – zu Recht – nicht Gegenstand des angefochtenen Entscheids war und damit vorliegend auch nicht Streitgegenstand bildet, ist der Verfahrens Antrag des Beschwerdeführers, es seien im Zusammenhang mit der Frage nach der Überschuldung der Y._____ AG die Revisionsunterlagen der Gesellschaft für das Jahr 2014 einzuholen, abzuweisen.

2.3 Der Beschwerdeführer bringt vor, die Vorinstanz hätte die strittigen Unterlagen von der X._____, und nicht von ihm, verlangen müssen.

Der Grundsatz von Treu und Glauben im öffentlichen Recht verlangt auch von Privaten ein loyales und vertrauenswürdiges Verhalten im Rechtsverkehr und verbietet ihnen insbesondere, sich in ihren öffentlich-rechtlichen Beziehungen rechtsmissbräuchlich zu verhalten (Art. 5 Abs. 3 BV; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 622 ff. und 715 ff.). Das Verbot des Rechtsmissbrauchs untersagt es insbesondere, ein Rechtsinstitut zweckwidrig zur Verwirklichung von Interessen zu verwenden, die dieses Rechtsinstitut nicht schützen will (vgl. BGE 131 I 166 E. 6.1, m.w.H.). Auf Rechtsmissbrauch ist besonders dann zu schliessen, wenn die Inanspruchnahme eines Rechts zu einem stossenden, vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führt. Nach dem für die gesamte Rechtsordnung geltenden Art. 2 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) findet jedoch nur der offenbare Missbrauch eines Rechts keinen Rechtsschutz (vgl. BGE 131 II 265 E. 4.2, m.w.H.).

Die X._____ war vom 21. Dezember 2010 bis zum 23. Juli 2015 die Revisionsstelle der Y._____ AG und der Beschwerdeführer leitender Revisor für die Jahresrechnungen 2010 bis 2013. Der Beschwerdeführer ist (direkt und indirekt über die von ihm beherrschte F._____ AG) Alleininhaber der X._____ (vgl. sein Schreiben vom 11. November 2014, S. 3) und zugleich Gesellschafter und einziger Geschäftsführer und damit auch einziges Organ bzw. Organmitglied dieser Gesellschaft. Dass der Beschwerdeführer die juristische Person vorschiebt, kann nicht darüber hinwegtäuschen, dass deren Willensbildung von ihm als einziger natürlicher Person beherrscht wird, weshalb es keine Rolle spielen darf, wer rechtlich die Hoheit über die von der Aufsichtsbehörde verlangten Unterlagen hat (vgl. FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, Schweizerisches Aktienrecht, 1996, § 2 Rz. 43 ff., 48). Vor diesem Hintergrund erscheint sein Vorbringen, da die Hoheit über die von der Vorinstanz verlangten Unterlagen bei der

X. _____ liege, hätte erst bei Nichtherausgabe der verlangten Unterlagen durch die X. _____ untersucht werden dürfen, ob Massnahmen gegen ihn zu ergreifen seien, rechtsmissbräuchlich und verdient keinen Schutz (Art. 2 Abs. 2 ZGB; vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, a.a.O., Rz. 722 ff.). Damit ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Herausgabe der in Frage stehenden Unterlagen vom Beschwerdeführer persönlich verlangt – und ihm die entsprechenden Säumnisfolgen angedroht – hat.

2.4 Der Beschwerdeführer macht des Weiteren geltend, der Zulassungsentzug sei ihm nicht rechtsgenüglich angedroht worden.

Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Zulassungsentzug vorgängig anzudrohen (Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG). Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG stellt eine spezialgesetzliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips dar, die dem Betroffenen ermöglichen soll, Massnahmen zu ergreifen, um die Voraussetzungen wieder zu erfüllen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen durch geeignete Massnahmen wieder hergestellt werden können, ist nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die vorgängige Androhung zwingend; die Behörde hat kein Ermessen, ob sie den Entzug zuerst androhen oder ihn direkt anordnen will (vgl. Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2).

Mit Schreiben vom Juni 2016 (act. 384 Vorakten) teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass ihm voraussichtlich ein Verweis erteilt oder seine persönliche Zulassung entzogen werde, falls er die gewünschten Informationen und Unterlagen nicht vollständig bis zum 5. August 2016 einreiche. Mit Urteil 2C_167/2016 vom 17. März 2017 (E. 3.5) betreffend den Beschwerdeführer hat das Bundesgericht mit Bezug auf das Schreiben vom 30. Juni 2016 festgestellt, dass dieses keine Verfügung darstellt. Der Beschwerdeführer übersieht, dass die Androhung eines möglichen Zulassungsentzugs lediglich ein In-Aussicht-Stellen einer Verfügung – und (noch) nicht auf die Erzeugung einer Rechtswirkung ausgerichtet – ist und (noch) keine Regelung des Rechtsverhältnisses im Einzelfall beabsichtigt. Damit wird nur dargelegt, welche Rechtsnachteile eine Nichtbefolgung der (Mitwirkungs-)Pflicht haben könnte. Weder das Ausmass der allfälligen Widerhandlung des Beschwerdeführers noch die entsprechende Rechtsfolge, die Erteilung eines Verweises oder ein Zulassungsentzug, standen zum Zeitpunkt der Androhung fest (vgl. Urteil des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 3.4.1; FELIX UHLMANN, in: Waldmann/Weissenberger (Hrsg.), Praxiskommentar Verwaltungsverfahrensgesetz, 2. Aufl. 2016, N. 99 zu Art. 5 VwVG). Damit ist es nicht zu beanstanden, dass die Vor-

instanz dem Beschwerdeführer den möglichen Entzug seiner Zulassung nicht in Verfügungsform angedroht hat.

2.5 Der Beschwerdeführer beanstandet zudem, dass die Vorinstanz seine Stellungnahme zu der Androhung des Zulassungsentzugs nicht abgewartet und bereits in ihrem Schreiben vom 30. Juni 2016 klar gemacht habe, dass sie seine Zulassung zu entziehen gedenke.

Der Beschwerdeführer übersieht, dass ihm die Vorinstanz in ihrem Schreiben vom 30. Juni 2016 – nebst der erneuten Aufforderung zur Einreichung der geforderten Unterlagen – die Möglichkeit zur Stellungnahme und damit das rechtliche Gehör gerade zu den in diesem Schreiben angedrohten Säumnisfolgen (die Erteilung eines Verweises oder ein Zulassungsentzug) gewährt hat. Damit kann keinesfalls gesagt werden, dass aus Sicht der Vorinstanz bereits im Juni 2016 festgestanden habe, dass ihm die Zulassung entzogen werden würde. Zudem hat der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 5. August 2016 (act. 406 Vorakten), also noch vor Erlass der angefochtenen Verfügung am 31. August 2016, von seinem Recht auf Stellungnahme Gebrauch gemacht. Damit vermag er aus seiner diesbezüglichen Rüge nichts zu seinen Gunsten abzuleiten.

2.6 Weshalb die in Art. 17 Abs. 1 RAG vorgesehene Möglichkeit der Erteilung eines Verweises anstelle eines Zulassungsentzugs – wie der Beschwerdeführer festhält – dafür sprechen sollte, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Strafbestimmung handle und die Vorinstanz die Regeln des Verwaltungsstrafrechts hätte anwenden müssen (vgl. dazu BGE 142 II 243 E. 3.4, m.w.H.), substantiiert er nicht weiter. Insbesondere legt der Beschwerdeführer nicht dar, welche Verfahrensgarantien verletzt sein sollten und inwiefern deren Berücksichtigung für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein könnte, weshalb auf dieses Vorbringen mangels Substantiierung nicht einzutreten ist.

3.

Gemäss Art. 15a Abs. 1 Bst. a RAG müssen die zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde alle Auskünfte erteilen und Unterlagen herausgeben, die diese für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt (vor dem 1. Januar 2015 war eine Meldepflicht für Tatsachen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang sind, in Art. 13 Abs. 1 RAG [AS 2007 3989] normiert). Die Botschaft nennt als solche Aufgaben beispielhaft die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen, Beaufsichtigung und Amtshilfe (vgl. Botschaft des Bundesrats vom 28. August 2013 zur Bündelung der Aufsicht über Revisionsunternehmen und Prüfungsgesellschaften, BBl 2013 6857, 6878).

3.1 Sofern der Beschwerdeführer sich sinngemäss auf das Revisionsgeheimnis beruft, ist er darauf hinzuweisen, dass dieses die Revisionsstelle zwar zur Wahrung des Geschäftsgeheimnisses bei der Berichterstattung, der Erstattung von Anzeigen und bei der Auskunftserteilung an die Generalversammlung verpflichtet, dies jedoch nur soweit, als sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist (Art. 730b Abs. 2 OR). Der Aufsichtsbehörde kann das Revisionsgeheimnis nicht entgegen gehalten werden. Das Revisionsaufsichtsgesetz legt in Art. 15a Abs. 1 und Art. 17 RAG indirekt bzw. implizit fest, dass alle natürlichen Personen und Unternehmen, die von der Vorinstanz als Revisoren, Revisionsexperten oder Revisionsunternehmen zugelassen wurden, der Vorinstanz auf deren Aufforderung hin alle im Zusammenhang mit den Zulassungsvoraussetzungen stehenden Auskünfte erteilen und Unterlagen herausgeben müssen, die diese für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben benötigt. Zudem ist die Vorinstanz an das Amtsgeheimnis (Art. 34 RAG) gebunden, wodurch allfällige Revisionsgeheimnisse ausreichend geschützt sind (vgl. Urteile des BVGer B-4726/2016 vom 10. April 2017 E. 1.8 und B-2626/2015 vom 19. Januar 2016 E. 1.5.3; CORRADO RAMPINI/THOMAS ROHDE, in: Basler Kommentar, Revisionsrecht, Basel 2011, aArt. 13 N 6 ff.).

3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz benötige die verlangten Unterlagen für ihre Untersuchung nicht, da sich bereits aus den ihr vorliegenden Akten ergebe, dass ihm keine Pflichtverletzung vorzuwerfen sei. Die Vorinstanz lege nicht dar, weshalb sie diese Akten benötige. Er habe von der Y. _____ AG die Jahresrechnung 2013 und eine Zwischenbilanz per Juni 2014 verlangt, um abzuklären, ob per 31. Dezember 2013 und danach eine Überschuldung vorgelegen habe. Keiner der beiden Abschlüsse habe eine Überschuldung gezeigt, weshalb zu jenem Zeitpunkt,

vor Durchführung der Prüfung, noch nicht von einer offensichtlichen Überschuldung habe gesprochen werden können. Am 4. August 2014 hätten somit weder der Verwaltungsrat noch die Revisionsstelle eine Pflicht zur Anzeige an den Richter gehabt. Da er selbst in Abweichung zum Verwaltungsrat zum Schluss gekommen sei, dass per 31. Dezember 2013 eine Überschuldung habe bestehen müssen, wogegen die Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 ergeben habe, dass diese Überschuldung behoben worden sei, habe auch zum Zeitpunkt der Berichterstattung keine Anzeigepflicht bestanden. Der Revisionsbericht 2013 zeige, dass er seine Meinung unabhängig vom Verwaltungsrat gebildet habe, womit auch Indizien für eine enge Beziehung zum Verwaltungsrat fehlten. Er stehe mit einem der Verwaltungsräte zwar im Duzverhältnis, da er ihn aus dem Militärdienst kenne; dieser habe aber nur zwei Wochen gedauert und liege 35 Jahre zurück. Darüber hinaus hätten sie nur punktuelle geschäftliche Kontakte gehabt und hätten in keiner Weise eine Bekanntschaft gepflegt.

3.2.1 Zunächst ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass es im (technischen) Ermessen der Vorinstanz als Aufsichtsbehörde liegt, welcher Auskünfte und Unterlagen sie zur Wahrnehmung ihrer Aufsichtsfunktion im Einzelfall bedarf. Das Gericht greift in dieses nur bei eigentlichen Ermessensfehlern ein. Die RAB hat bei der Wahl des geeigneten Mittels im Rahmen der allgemeinen Verwaltungsgrundsätze (Willkürverbot, Rechtsgleichheits- und Verhältnismässigkeitsgebot, Treu und Glauben) in erster Linie dem Hauptzweck der Revisionsaufsichtsgesetzgebung, nämlich der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG), Rechnung zu tragen. Dabei hat sie die verlangten Auskünfte und Unterlagen auf das zu beschränken, was zur Erfüllung der Aufsichtstätigkeit – und damit insbesondere zur Abklärung der Zulassungsvoraussetzungen – tatsächlich erforderlich ist. Im Zweifelsfall ist die Auskunftspflicht und Mitwirkungspflicht des Betroffenen bei der Sachverhaltsfeststellung weit auszulegen, da der präventive Beizug genügender und gesicherter Informationen im öffentlichen Interesse die frühzeitige Erkennung von Gesetzesverletzungen und sonstigen Missständen ermöglicht (vgl. CORRADO RAMPINI/THOMAS ROHDE, a.a.O., aArt. 13 N 5; vgl. mit Bezug auf die vergleichbare Auskunftspflicht gegenüber der Bankenkommision BGE 133 II 232 E. 4.1).

3.2.2 In Ziff. 2 ihres Schreibens vom 9. Januar 2015 an die X. _____ und den Beschwerdeführer (act. 192 Vorakten) hatte die Vorinstanz festgehalten, dass aus dem Bericht der Revisionsstelle I hervorgehe, dass die Position „TP Stornorisiken“ (TP transitorische Passiven) um rund Fr. [...] zu tief

ausgewiesen sei, womit der Unternehmenserfolg und das Eigenkapital der Y._____ AG um diesen Betrag zu günstig dargestellt seien. Zudem werde festgehalten, dass zwischen der Y._____ AG und der X._____ eine Meinungsverschiedenheit über die notwendige Höhe der Position „Stornoreserven“ in der Bilanz bestehe. Des Weiteren werde im Bericht der Revisionsstelle darauf hingewiesen, dass die Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG bei Vornahme der unterlassenen Wertberichtigung der Position „TP Stornorisiken“ eine buchmässige Überschuldung ausweisen würde, womit gemäss Art. 725 Abs. 2 OR eine Zwischenbilanz auf Basis von Fortführungs- und Veräusserungswerten zu erstellen sei. Der Verwaltungsrat habe per 30. Juni 2014 eine solche auf Basis von Fortführungs- und Veräusserungswerten erstellt. Deren Prüfung habe ergeben, dass per 30. Juni 2014 keine Überschuldung vorgelegen habe.

Auf Grund dieser Feststellungen der Revisionsstelle hielt die Vorinstanz in ihrem Schreiben vom 9. Januar 2015 fest, dass mit Bezug auf den Vorwurf der offensichtlichen Überschuldung die Art, der Umfang und der Zeitpunkt der von der Revisionsstelle bzw. dem Revisor durchgeführten Prüfhandlungen zu der Position „TP Stornorisiken“ sowie die daraus abgeleitete Beurteilung, Schlussfolgerung und Einschätzung entscheidend seien. Für die Klärung dieser Frage und die Vervollständigung des Sachverhalts habe der Beschwerdeführer Fragen im Zusammenhang mit der Position „TP Stornorisiken“ in der Jahresrechnung per 31. Dezember 2013 in der Höhe von Fr. [...] zu beantworten und jeweils konkret unter Angabe der Referenzen auf die Arbeitspapiere zu erläutern und der Behörde die entsprechenden Arbeitspapiere zuzustellen, damit diese seine Antworten nachvollziehen könne.

Mit Schreiben der Vorinstanz vom 25. März 2015 (act. 211 Vorakten) hielt die Vorinstanz fest, der Beschwerdeführer habe die folgenden, in Ziff. 2 ihres Schreibens vom 9. Januar 2015 gestellten Fragen überhaupt nicht beantwortet und mit den dazugehörigen Arbeitspapieren belegt:

„2.1. Im Bericht der Revisionsstelle 1 (Rz. 1) führt die X._____ GmbH aus, dass die Position „TP Stornorisiken“ in Höhe von CHF [...] um rund CHF [...] zu tief ausgewiesen ist.

- a) Was ist die Bewertungs- und Berechnungsgrundlage für diese Aussage?
- b) Aufgrund welcher Prüfhandlungen und/oder Ereignisse kommt die X._____ GmbH zu diesem Ergebnis?

2.2. Bei der Prüfung der Position „TP Stornorisiken“ ist u.E. „PS 540 Prüfung geschätzter Werte“ anzuwenden.

- a) Wie hat die X._____ GmbH die Risiken wesentlicher falscher Darstellungen im Zusammenhang mit Schätzunsicherheit der Position beurteilt?

2.3. Die Position „TP Stornorisiken“ sind Abgrenzungen auf bereits erfasste Erträge im Berichtsjahr für Risiken, welche jedoch erst in der Folgeperiode eintreten. Vergleicht man das Verhältnis der Position „TP Stornorisiken“ zu den Dienstleistungserträgen der Jahre 2010 bis 2013, so erkennt man, dass dieses prozentuale Verhältnis im 2013 mit 4 Prozent (CHF [...] / CHF [...]) massiv tiefer ist als in den vorangegangenen Jahren (2012: 12 Prozent, 2011: 19 Prozent, 2010: 18 Prozent).

a) Welche Prüfhandlungen hat die X. _____ GmbH durchgeführt, um sicherzustellen,

- dass die Methoden zur Ermittlung der geschätzten Werte geeignet sind und stetig angewandt wurden?
- ob gegenüber dem vorhergehenden Zeitraum ggf. vorgenommene Änderungen von geschätzten Werten oder der Methode der Ermittlung unter den gegebenen Umständen angemessen sind (PS 540, Ziffer 1 2b und A57)?

b) Hat die X. _____ GmbH eintretende Ereignisse und sich daraus ergebende Prüfungsnachweise bis zum Datum der Abgabe des Revisionsberichts 1 berücksichtigt (PS 540, 12 und A62ff)?

2.4. Die X. _____ GmbH hat im Revisionsbericht 1 festgehalten, dass die Existenz des Internen Kontrollsystems (IKS) für die Aufstellung der Jahresrechnung 2013 der Y. _____ AG nicht bestätigt werden kann.

a) Wie wurde diese Feststellung der fehlenden Existenz des IKS konkret bei der Prüfungsplanung sowie -durchführung für die Position „TP Stornorisiken“ berücksichtigt?

2.5. Zwischen dem geprüften Unternehmen und der X. _____ GmbH bestand eine Meinungsverschiedenheit über die notwendige Höhe der Position „TP Stornorisiken“. In Ihrem Schreiben an die Aufsichtsbehörde vom 11. November 2014 (Seite 2) erwähnen Sie, dass das geprüfte Unternehmen Ihnen keine Nachweise erbringen konnte, welche eine im Vergleich zu den Vorjahren derart tiefe Stornoreserve rechtfertigen würden. Die unterschiedliche Beurteilung der Bewertung und der Höhe der Position „TP Stornorisiken“ ist für den Abschluss als Ganzes wesentlich. Ebenso ist die Auswirkung einer nicht korrigierten falschen Darstellung vermutlich wesentlich, da als Folge daraus voraussichtlich eine Überschuldung resultiert hätte.

a) Wieso beurteilt die X. _____ GmbH den Sachverhalt der Bewertung der Position „TP Stornorisiken“ als „Meinungsverschiedenheit“?

b) Was waren die Überlegungen, die unterschiedliche Beurteilung der Höhe der „TP Stornorisiken“ nicht als „falsche Darstellung“ gemäss PS 450 (Rz. A1) in Verbindung mit PS 540 (Rz. A118) zu klassieren?

c) Hat die X. _____ GmbH vom Management des geprüften Unternehmens eine schriftliche Erklärung im Zusammenhang mit den geschätzten Werten der Position gemäss PS 540 (Rz. 22 und A126-127) eingeholt?

d) Wie fand die Kommunikation mit den für die Überwachung Verantwortlichen im Zusammenhang mit der Feststellung statt (Form und Zeitpunkt) und wie wurde diese dokumentiert?

2.6 Im Revisionsbericht 1 wurde ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben. Gemäss PS 705, 7ff geht die X. _____ GmbH somit in der Beurteilung davon aus, dass die Auswirkungen des Sachverhalts auf den Abschluss wesentlich, jedoch nicht umfassend sind. Bei einer wesentlichen und umfassenden Auswirkung wäre das Prüfungsurteil zu versagen.

a) Wurden die Anforderungen zur Bildung des Prüfungsurteils von PS 701 (Rz. 10-15) seitens der X. _____ GmbH berücksichtigt? Bitte erläutern Sie die Hintergründe die zur Schlussfolgerung geführt haben insbesondere in folgenden Bereichen: den vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit PS 330 gezogenen Schluss darüber, ob ausreichende geeignete Prüfungsnachweise erlangt wurden. Um welche Nachweise handelt es sich konkret; den vom Abschlussprüfer in Übereinstimmung mit PS 450 gezogenen Schluss darüber, ob nicht korrigierte falsche Darstellungen einzeln oder insgesamt wesentlich sind.

b) Bitte erläutern Sie die Hintergründe und Überlegungen, die zur Schlussfolgerung der X. _____ GmbH geführt haben, im Revisionsbericht 1 ein eingeschränktes und nicht ein versagtes Prüfungsurteil abzugeben.

2.7. Das geprüfte Unternehmen hat per 30. Juni 2014 eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten erstellt, welche von der X. _____ GmbH geprüft wurde. Die Höhe der Position „TP Stornorisiken“ ist im Vergleich zum 31. Dezember 2013 unverändert.

a) Welche Prüfhandlungen hat die X. _____ GmbH im Rahmen der Prüfung der Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 bezüglich der Position „TP Stornorisiken“ vorgenommen?

b) Wieso wurde im Bericht der Revisionsstelle zur Zwischenbilanz zu Fortführungswerten nicht mehr auf die Bewertung der „TP Stornorisiken“ eingegangen? Dies, obwohl die Bewertung dieser Position im Abschluss per 31. Dezember 2013 vermutlich entscheidend für die Frage einer resultierenden Überschuldung war.

c) Welche neuen Erkenntnisse führten dazu, dass die per 31. Dezember 2013 bestandene unterschiedliche Einschätzung über die Höhe der „TP Stornorisiken“ (um rund [...] Franken) im Zwischenabschluss per 30. Juni 2014 nicht mehr vorhanden ist?

d) Bitte erläutern Sie die konkreten Massnahmen, durch die seitens des geprüften Unternehmens eine drohende Überschuldung abgewendet werden konnte? Wie und auf welche Positionen wirken sich diese im Zwischenabschluss per 30. Juni 2014 konkret aus?“

In der angefochtenen Verfügung legt die Vorinstanz dar, es erscheine als widersprüchlich, wenn gemäss Revisionsbericht zur Prüfung der Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 trotz Einschränkung des Prüfungsurteils – wobei unklar sei, worin diese genau bestehe – keine Überschuldung festgestellt werde, wogegen der Revisionsbericht zur Jahresrechnung 2013 mittels Einschränkung eine Überschuldung zum Ausdruck bringe. Ferner sei es vor diesem Hintergrund fraglich, ob die Fortführungsfähigkeit der Y. _____ AG zu Recht bejaht und der Verzicht auf eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten akzeptiert worden sei (vgl. dazu PS 290.K und

290.V i.V.m. PS 570). Zudem sei unklar, ob die Einschränkung im Prüfungsurteil in beiden Revisionsberichten nicht derart umfassend gewesen sei, dass anstelle eines eingeschränkten Prüfungsurteils ein versagtes Prüfungsurteil hätte abgegeben werden müssen (PS 705.7 f.). Ein solches sei vor allem dann angebracht, wenn die Behebung des Mangels (bspw. die Berichtigung einer mangelhaften Bewertung) unmittelbare Rechtsfolgen gehabt hätte, wie bspw. den Umstand, dass eine Überschuldung auszuweisen wäre.

3.2.3 All diese von der Vorinstanz aufgeworfenen Fragen und Unklarheiten können, entgegen der Ansicht des Beschwerdeführers, nicht allein auf Grund der Revisionsberichte vom 24. und 26. September 2014 beantwortet werden. Aus den beiden Revisionsberichten sind zwar die vorliegend wiederholten Schlussfolgerungen des Beschwerdeführers ersichtlich; es kann jedoch nicht festgestellt werden, auf Grund welcher Überlegungen der Beschwerdeführer als Revisor bzw. die Revisionsstelle diese Schlüsse gezogen hat. Es erscheint deshalb ohne Weiteres nachvollziehbar, dass die Vorinstanz Einsicht in die Revisionsunterlagen und Arbeitspapiere des Beschwerdeführers braucht, um den in der Anzeige vorgebrachten Vorwürfen nachzugehen. In der Anzeige wird auf Unstimmigkeiten in den Revisionsberichten und insbesondere der Bewertung der Position „TP Stornorisiken“ aufmerksam gemacht (Ziff. 2.3 act. 122 Vorakten). Damit kann die Relevanz folgender Informationen und Unterlagen, um welche die Vorinstanz der Beschwerdeführer ersucht hat, für die Abklärungen im Zusammenhang mit der Anzeige nicht von der Hand gewiesen werden (Rz. 2.28 ang. Verfügung): Bewertungs- und Berechnungsgrundlagen zur Position „TP Stornorisiken“ und Angaben und Nachweise über die in diesem Zusammenhang durchgeführten Prüfungshandlungen; Angaben über die Prüfung der Risiken falscher Darstellungen bei geschätzten Werten; Nachweise über den Eintritt und die Berücksichtigung von Ereignissen bis zur Abgabe des Revisionsberichts (Ziff. 2.3; PS 540, 12 und A 62 ff.); Informationen zu den Prüfungshandlungen betreffend das Interne Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung; Auskünfte und Nachweise im Zusammenhang mit der unterschiedlichen Beurteilung der Höhe der Position „TP Stornorisiken“ durch die Gesellschaft und die Revisionsstelle (PS 450.A1 i.V.m. PS 540.A1 18); Nachweise über die Vollständigkeitserklärung (PS 540.22) und die Kommunikation mit dem Management der Y._____ AG; die Fragen betreffend die Abgabe eines eingeschränkten Prüfungsurteils; Informationen und Belege betreffend die (unveränderte) Höhe der Position „TP Stornorisiken“ in der Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 zu Fortführungswerten.

3.2.4 Mit Bezug auf die Vorwürfe des Anzeigers betreffend die Unabhängigkeit hielt die Vorinstanz in ihrem Schreiben vom 25. März 2015 fest, der Beschwerdeführer habe die folgenden Fragen aus ihrem Schreiben vom 9. Januar 2015 nicht ausreichend beantwortet:

„1.1 Damit wir die Vorwürfe wegen möglicher Unabhängigkeitsverstösse gemäss Artikel 728 des Obligationenrechts (OR, SR 220) klären können, teilen Sie uns mit, welche verantwortliche Person der D._____ AG die jeweiligen Jahresrechnungen 2010 bis 2013 bzw. die Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 der Y._____ AG erstellt hat.

1.2 Die Einhaltung der Standards zur Qualitätssicherung bei ordentlichen Revisionen stellt die X._____ GmbH mittels Beizugs externer Revisoren sicher (Revisionsbericht der X._____ GmbH zur Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG vom 26. September 2014, nachfolgend: Revisionsbericht 1; Rz. 3). Bitte teilen Sie uns mit, wer diese externen Revisoren sind und beschreiben Sie Art und Umfang deren Tätigkeiten.

1.3. Personen, die Aufgaben im Bereich der internen Qualitätssicherung wahrnehmen (z.B. Überwachung des Qualitätssicherungssystem bzw. interne Nachkontrolle), gelten als Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind und haben sich mit dem Revisionsunternehmen zu verlinken (www.rab-asr.ch / Häufige Fragen / Anforderungen an Revisionsunternehmen / Internes QS). Als beigezogene Person hat sich Z._____ (zugelassene Revisionsexpertin; Reg. Nr. [...]) mit der X._____ GmbH verlinkt. Seit wann übt sie diese Funktion aus? Waren nebst ihr noch weitere beigezogene Personen hinsichtlich der Jahresrechnung 2013 bzw. Zwischenbilanz per 30. Juni 2014 der Y._____ AG involviert?“

In der angefochtenen Verfügung stellt die Vorinstanz fest, der Beschwerdeführer habe inzwischen insbesondere sachdienliche Auskünfte zu seinem Verhältnis zu Herrn C._____ (Verwaltungsratspräsident der Y._____ AG und Verwaltungsrat der D._____ AG) erteilt. Ob seine Ausführungen stimmig seien, könne jedoch erst abschliessend beurteilt werden, wenn auch die Arbeitspapiere des Beschwerdeführers zum Fragenkomplex der Unabhängigkeit vorlägen. Von Interesse seien diese insbesondere bezüglich der Frage, wie die Frage der Unabhängigkeit im Mandatsannahme- bzw. -fortführungsprozess geprüft worden sei. Auch diesbezüglich ist es nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die vom Beschwerdeführer bereits gegebenen Antworten durch Arbeitspapiere untermauert haben möchte.

3.3 Zusammengefasst folgt aus alledem, dass die vom Beschwerdeführer verlangten Unterlagen und Auskünfte Aufschluss über das Vorgehen der Revisionsstelle und des leitenden Revisors bei der umstrittenen Revision

der Jahresrechnung 2013 der Y. _____ AG geben. Die Unterlagen erstrecken sich auf die diesbezüglichen Revisionsakten und Arbeitspapiere des Beschwerdeführers und dokumentieren und erläutern die Prüfungshandlungen, die dem angezeigten Sachverhalt (Unterlassen der Anzeige der Überschuldung und Verletzung der Unabhängigkeit) zugrunde liegen. Damit ist es nicht zu beanstanden, wenn die Aufsichtsbehörde diese als für ihre Abklärungen im Zusammenhang mit der Anzeige relevant beurteilt hat. Dafür, dass bzw. inwiefern die Vorinstanz mit Bezug auf die Auswahl der Informationen und Unterlagen, die sie als für ihre (Sachverhalts-)Abklärungen im Einzelnen als erforderlich beurteilt hat, ihr pflichtgemässes Ermessen verletzt hätte (vgl. E. 3.2.1 hiervor), gibt es auf Grund der Akten keine Hinweise.

3.4 Es ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer gegen seine gesetzliche Auskunft- und Herausgabepflicht gemäss Art. 15a Abs. 1 Bst. a RAG verstossen hat, indem er der Aufforderung der Aufsichtsbehörde um Beantwortung ihrer Fragen und Einreichung dazugehöriger Unterlagen unbestritten nicht bzw. nicht vollumfänglich nachgekommen ist. Seine Rüge, das Auskunft- und Herausgabebeglehen der Vorinstanz sei unzulässig, erweist sich somit als unbegründet.

4.

Gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG kann die Aufsichtsbehörde einer natürlichen Person die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen, wenn diese die Zulassungsvoraussetzungen gemäss Art. 4-6 oder 9a RAG nicht mehr erfüllt. Eine natürliche Person wird dann 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 (vgl. Urteil des BGer 2C_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2, m.w.H.). In Art. 4 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3) wird 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 Geschäftsverkehr, wobei unter Letzterem primär die Einhaltung der gesamten Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Straf-

rechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (vgl. Urteil des BGer 2C_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.2, m.w.H.).

4.1 Wie die Vorinstanz zu Recht festhält, stellt die Verletzung der Auskunfts- und Herausgabepflicht i.S.v. Art. 15a RAG einen Verstoss gegen die Rechtsordnung dar, der gewährsrelevant ist, da er Zweifel an der Integrität, Gewissenhaftigkeit und Vertrauenswürdigkeit des Beschwerdeführers als Zulassungsträger aufkommen lässt. Zwischen der Verletzung dieser Pflicht – die Teil des Zulassungsverhältnisses ist – und dem hier umstrittenen Entzug der Zulassung besteht zudem insofern ein sachlicher Zusammenhang, als die Aufsichtsbehörde ohne die Mitwirkung des Beschwerdeführers nicht abschliessend beurteilen kann, ob die in der Anzeige vom Oktober 2014 gegen ihn vorgebrachten Vorwürfe berechtigt sind bzw. ob er Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet und damit, ob er die Zulassungsvoraussetzungen noch erfüllt. Aus diesen Gründen erscheint die Anordnung einer Massnahme i.S.v. Art. 17 Abs. 1 RAG grundsätzlich gerechtfertigt.

4.2 Der Beschwerdeführer bestreitet die Verhältnismässigkeit des von der Vorinstanz verfügten befristeten Entzugs seiner Zulassung, bis die Aufsichtsbehörde sämtliche verlangten Auskünfte und Unterlagen für die Sachverhaltsfeststellung im Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG erhalten und in der Sache erstinstanzlich entschieden habe, ob er die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfülle.

4.2.1 Zunächst ist der Beschwerdeführer darauf hinzuweisen, dass es, entgegen seiner gegenteiligen Behauptung, klar aktenwidrig ist, dass die Vorinstanz zum Ausdruck gebracht hätte, dass sie den Entzug seiner Zulassung auch nach Erhalt der in Frage stehenden Unterlagen dauerhaft aufrechterhalten werde (Rz. 2.32 f. ang. Verfügung). Zudem ist der Beschwerdeführer darauf aufmerksam zu machen, dass es von seinem zukünftigen Verhalten bzw. davon abhängt, ob er seiner Auskunfts- und Herausgabepflicht nachkommt, ob die Aufsichtsbehörde die weiteren, erforderlichen Abklärungen in der Sache vornehmen kann.

4.2.2 Der (befristete) Zulassungsentzug ist als Massnahme offensichtlich geeignet, den vom Revisionsaufsichtsgesetz verfolgten Schutzzweck der ordnungsgemässen Erfüllung und Sicherung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG) zu erreichen, indem es einem Revisi-

onsexperten, der durch die Verletzung seiner Auskunftspflicht und Herausgabepflicht die Aufsichtsbehörde daran hindert zu prüfen, ob er die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin erfüllt, die Möglichkeit nimmt, weiterhin als leitender Revisor Revisionsdienstleistungen zu erbringen.

4.2.3 Der Beschwerdeführer macht geltend, der Zulassungsentzug sei nicht erforderlich gewesen; die Vorinstanz hätte die letztinstanzlichen Entscheide im Zusammenhang mit den von ihm angestrebten Rechtsmittelverfahren betreffend ihre Schreiben vom 25. März 2015 und 30. Juni 2016 abwarten müssen.

Nach der Rechtsprechung soll der Entzug der Zulassung die ultima ratio bilden für den Fall, dass zum Schutz der öffentlichen Interessen und Abwendung weiterer Störungen nur noch die Möglichkeit bleibt, den Betroffenen von der weiteren Berufsausübung (befristet) auszuschliessen (vgl. Urteil des BGer 2C_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1, m.w.H.). Im Rahmen der Verhältnismässigkeitsprüfung stellt sich damit die Frage nach mildereren Massnahmen. Gemäss Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG wird ein schriftlicher Verweis erteilt, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist.

Im vorliegenden Fall ist dem Beschwerdeführer einerseits ein Verstoss gegen die Rechtsordnung durch die Verletzung seiner Auskunftspflicht und Herausgabepflicht i.S.v. Art. 15a RAG vorzuwerfen. Darüber hinaus bestehen auch auf Grund der in der Anzeige gegen ihn vorgebrachten Vorwürfe Hinweise auf Pflichtverletzungen und damit Zweifel daran, ob der Beschwerdeführer weiterhin Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Sein Verstoss gegen die Auskunftspflicht und Herausgabepflicht ist damit als besonders schwerwiegend einzustufen. Angesichts dieser Umstände ist es in zeitlicher Hinsicht nicht zu beanstanden, wenn die Vorinstanz das öffentliche Interesse höher gewichtet hat als das Interesse des Beschwerdeführers an der gerichtlichen Beantwortung der von ihm aufgeworfenen Rechtsfragen und mit der Ergreifung der aus ihrer Sicht gebotenen Massnahme nicht weiter zugewartet hat. Des Weiteren gilt es zu beachten, dass die Aufsichtsbehörde für ihre Sachverhaltsabklärung im Zusammenhang mit der Anzeige gegen den Beschwerdeführer und damit für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgabe zwingend auf dessen Mitwirkung angewiesen ist. Das Verfahren gegen den Beschwerdeführer wegen Verdachts auf das Fehlen der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit wurde von der Vorinstanz im März 2015 eröffnet. Deshalb ist es nicht zu beanstanden, wenn die Behörde – nachdem der Beschwerdeführer seiner Mitwirkungspflicht trotz mehrfacher Aufforderung nicht nachgekommen ist – am 31. August

2016 schliesslich zum Schluss gelangt ist, dass die Erteilung eines Verweises an dessen standhaften Weigerung zur Mitwirkung nichts ändern würde und ein Zulassungsentzug erforderlich sei.

4.2.4 Was die Befristung des Zulassungsentzugs bis zu dem Zeitpunkt angeht, in dem der Beschwerdeführer seiner gesetzlichen Auskunft- und Herausgabepflicht nachgekommen sein und die Vorinstanz wird entscheiden haben (können), ob er die Zulassungsvoraussetzungen noch erfüllt, so erscheint diese auf Grund des Verhaltens des Beschwerdeführers ebenfalls sachgerecht; sie gibt ihm zudem die Möglichkeit, die Dauer des Zulassungsentzugs zu beeinflussen. Die Vorinstanz legt in ihrer Vernehmlassung nachvollziehbar dar, dass mit einer Begrenzung der Dauer des Zulassungsentzugs bis zur Einreichung der geforderten Unterlagen, wie der Beschwerdeführer vorschlägt, nicht sicher gestellt wäre, dass er bei allfälligen Ergänzungsfragen zum Sachverhalt die Mitwirkung erneut verweigert und das Verfahren hinauszögert.

4.2.5 Mit Bezug auf die Zumutbarkeit der Massnahme ist festzuhalten, dass ein Zulassungsentzug gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden ist; 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, wobei angesichts der Befristung von einem faktischen Berufsverbot jedoch keine Rede sein kann (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2). Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaft) gründet, ist vorliegend höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung seiner Tätigkeit als Revisionsexperte. Dass die Vorinstanz auf Antrag des Beschwerdeführers vom 13. Januar 2017 hin die Zulassung der X._____ als Revisionsexpertin per 6. Februar 2017 aufgehoben und den entsprechenden Eintrag im Revisorenregister gelöscht hat, ändert nichts daran, dass der Beschwerdeführer trotz Zulassungsentzugs weiterhin bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen hätte mitwirken können und dies auch weiterhin kann. Schliesslich steht es dem Beschwerdeführer jederzeit offen, seiner Mitwirkungspflicht bei der Sachverhaltsermittlung der Vorinstanz nachzukommen und damit –

das Ergebnis der Abklärungen der Aufsichtsbehörde vorbehalten – in absehbarer wieder Zeit als Revisionsexperte zugelassen zu werden.

4.3 Zusammenfassend ist damit festzuhalten, dass der Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte – „bis die Aufsichtsbehörde sämtliche verlangten Auskünfte und Unterlagen für die Sachverhalts-erstellung im Zusammenhang mit der Revision der Jahresrechnung 2013 der Y._____ AG erhalten und erstinstanzlich in der Sache entschieden hat, ob die Zulassungsvoraussetzungen weiterhin gegeben sind“ – sich als verhältnismässig erweist und bundesrechtlich nicht zu beanstanden ist.

5.

Schliesslich macht der Beschwerdeführer geltend, die Gebühren für das vorinstanzliche Verfahren seien auf das tatsächlich Notwendige zu reduzieren, da die Vorinstanz auch Aufwand geltend mache, der nur auf Grund der von ihm angestrebten Beschwerdeverfahren und der Weigerung der Vorinstanz entstanden sei, eine anfechtbare Verfügung über die Herausgabe der Revisionsakten zu erlassen.

Die Vorinstanz hat den Aufwand für das vorliegende Verfahren mit 18 Stunden veranschlagt und dem Beschwerdeführer eine Gebühr von Fr. 4'500.– auferlegt. Ihre Gebührenforderung stützt sich auf Art. 21 Abs. 1 RAG, wonach die Aufsichtsbehörde für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren erhebt. Gemäss Art. 21 Abs. 3 RAG regelt der Bundesrat die Einzelheiten, was er im Rahmen der RAV getan hat. Der 5. Abschnitt der Verordnung trägt den Titel „Gebühren und Aufsichtsabgabe“, wo in Art. 38 RAV die Gebühren im Zusammenhang mit der Zulassung von Gesuchstellern und in Art. 39 RAV jene für die Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen geregelt sind. Für „übrige Verfügungen und Dienstleistungen“ sieht Art. 40 Abs. 1 RAV eine Gebühr nach Zeitaufwand vor, wobei der Stundenansatz Fr. 250.– beträgt. Soweit die RAV keine besondere Regelung enthält, kommen gemäss Art. 37 Abs. 2 RAV die Bestimmungen der Allgemeinen Gebührenverordnung vom 8. September 2004 (AllgGebV, SR 172.041.1) zum Tragen.

Im Leistungserfassungsdokument „Verfahrensaufwand“ der Vorinstanz (act. 407 Vorakten) ist detailliert dargelegt, wann, wie viel Zeit, welcher Mitarbeiter für jeweils welche Tätigkeit aufgewendet hat. Die darin aufgelisteten Tätigkeiten sind insofern nicht zu beanstanden, als der Aufwand im Aufsichtsverfahren, der zum Erlass der hier angefochtenen Entzugsverfügung

geführt hat, nicht nur deren Redaktion, sondern auch damit das verbundene Aktenstudium, die erforderlichen Recherchen, allfällige Besprechungen und insbesondere die (verfahrensleitende) Korrespondenz umfassen kann. Demgegenüber hätte die Vorinstanz die für ihre Vernehmlassung (2.5 Stunden) und ihre Duplik (2 Stunden) ans Bundesverwaltungsgericht im Verfahren B-2626/2015 sowie die für die Vernehmlassung ans Bundesgericht (2 Stunden) im Verfahren 2C_167/2016 aufgewendete Zeit – und damit insgesamt 6.5 Stunden – nicht als Aufwand im Verfahren um Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers geltend machen dürfen; zwar stellen die Schreiben der Vorinstanz vom 25. März 2015 und 30. Juni 2016 als Anfechtungsobjekte dieser beiden Beschwerdeverfahren eine indirekte Verbindung zum Entzugsverfahren dar, was jedoch nichts daran zu ändern vermag, dass die Vernehmlassungen und die Duplik Aufwand für zwei ausserhalb des Entzugsverfahrens laufende Rechtsmittelverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht und dem Bundesgericht sind und damit nicht mit der Entzugsverfügung im Zusammenhang stehen bzw. nicht Teil des aufsichtsrechtlichen Verfahrens waren. Damit hätte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer anstelle der geltend gemachten 18 Stunden nur Gebühren für einen Aufwand im Umfang von 11.5 Stunden, ausmachend Fr. 2'875.–, auferlegen dürfen.

Die Beschwerde erweist sich damit im Kostenpunkt als begründet. Dispositivziffer 3 der Verfügung der Vorinstanz vom 31. August 2016 ist dahingehend abzuändern, als dem Beschwerdeführer für das vorinstanzliche Verfahren Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'875.– aufzuerlegen sind.

6.

Zusammenfassend erweist sich die Beschwerde – soweit darauf einzutreten ist – in ihrem Hauptpunkt, namentlich mit Bezug auf die Rechtmässigkeit des Zulassungsentzugs, als unbegründet und ist abzuweisen. Im Kostenpunkt ist die Beschwerde gutzuheissen.

7.

Der Beschwerdeführer obsiegt lediglich mit seinem Begehren betreffend den Kostenpunkt, während seine Rechtsbegehren in der Hauptsache abzuweisen sind oder darauf nicht eingetreten werden kann.

Entsprechend diesem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer, der in einem nur untergeordnetem Umfang obsiegt, vier Fünftel der Verfahrenskosten in der Höhe von insgesamt Fr. 3'000.–, ausmachend Fr. 2'400.–, zu

tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Diese werden dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 600.– ist dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückzuerstatten.

Eine Parteientschädigung ist dem Beschwerdeführer, zumal er auch nicht anwaltlich vertreten ist, nicht zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG; Art. 7 Abs. 1 VGKE).

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**1.**

Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen, soweit darauf eingetreten wird. Der angefochtene Entscheid vom 31. August 2016 wird dahingehend abgeändert, als dem Beschwerdeführer für das vorinstanzliche Verfahren Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 2'875.– auferlegt werden (Dispositivziffer 3). Soweit weitergehend, wird die Beschwerde abgewiesen.

2.

Die Verfahrenskosten von Fr. 2'400.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt. Dieser Betrag wird dem geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 3'000.– entnommen. Der Restbetrag von Fr. 600.– wird dem Beschwerdeführer nach Eintritt der Rechtskraft des vorliegenden Urteils zurückerstattet.

3.

Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.

4.

Dieses Urteil geht an:

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

Der vorsitzende Richter:

Die Gerichtsschreiberin:

Stephan Breitenmoser

Kinga Jonas

Rechtsmittelbelehrung:

Gegen diesen Entscheid kann innert 30 Tage nach Eröffnung beim Bundesgericht, 1000 Lausanne 14, Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten geführt werden (Art. 82 ff., 90 ff. und 100 BGG). Die Rechtschrift 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: 9. Januar 2018