



---

Abteilung II  
B-7322/2025

## **Urteil vom 20. März 2026**

---

Besetzung

Richterin Chiara Piras (Vorsitz),  
Richter Christoph Errass, Richter Jean-Luc Baechler,  
Gerichtsschreiber Silas Bänziger.

---

Parteien

A. \_\_\_\_\_,  
vertreten durch die Rechtsanwälte  
Caius Savary und/oder Peter Dietsche,  
Beschwerdeführer,

gegen

**Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB,**  
Vorinstanz.

---

Gegenstand

Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte.

**Sachverhalt:****A.**

**A.a** A. \_\_\_\_\_ (nachfolgend: Beschwerdeführer) wurde von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB (nachfolgend: Vorinstanz) mit Verfügung vom (...) 2007 unbefristet als Revisionsexperte zugelassen und ins Revisorenregister eingetragen.

**A.b** Er ist seit dem (...) 1983 als Mitglied des Verwaltungsrats beziehungsweise seit dem (...) 2022 als Verwaltungsratspräsident der C. \_\_\_\_\_ AG (zugelassene Revisionsexpertin; RAB-Nr. [...]) im Handelsregister und seit dem (...) 2017 als Revisionsmitarbeiter im Extranet der Vorinstanz eingetragen.

**B.**

**B.a** Am 7. September 2022 teilte das Handelsregisteramt des Kantons X. \_\_\_\_\_ der Vorinstanz mit, dass in Bezug auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers der Verdacht auf Verletzung der Unabhängigkeit bestehe. So sei der Beschwerdeführer als Verwaltungsrat der Revisionsstelle und leitender Revisor der D. \_\_\_\_\_ AG gleichzeitig als Willensvollstrecker des verstorbenen Hauptaktionärs und Verwaltungsrats dieses Unternehmens tätig gewesen und habe in seiner Funktion als Willensvollstrecker an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 1. September 2022 des damals geprüften Unternehmens teilgenommen.

**B.b** Das Handelsregisteramt des Kantons X. \_\_\_\_\_ äusserte gegenüber der Vorinstanz am 15. Februar 2023 den weiteren Verdacht, dass gegen die Unabhängigkeit verstossen worden sei, indem der Beschwerdeführer die Funktion als leitender Revisor bei der E. \_\_\_\_\_ SA und der Genossenschaft F. \_\_\_\_\_ ausgeübt habe und gleichzeitig (beziehungsweise seit dem 22. Januar 2014) bei der E. \_\_\_\_\_ SA (beziehungsweise seit dem 15. Februar 2007) bei der F. \_\_\_\_\_ seine Ehefrau, B. \_\_\_\_\_, als Präsidentin des Verwaltungsrats beziehungsweise der Genossenschaftsverwaltung der beiden Gesellschaften tätig gewesen sei.

**C.**

Mit Schreiben vom 1. Juni 2023 teilte die Vorinstanz dem Beschwerdeführer mit, dass gegen ihn ein Verfahren auf Entzug seiner Zulassung eröffnet worden sei, da der Verdacht bestehe, dass er in den vom Handelsregister-

amt des Kantons X. \_\_\_\_\_ erwähnten Konstellationen gegen die Unabhängigkeit verstossen habe.

**D.**

Mit Verfügung vom 5. September 2025 entzog die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die am (...) 2007 erteilte Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren unter Löschung der Eintragung im Revisorenregister. Weiter unterstellte sie ihn für die Dauer des Zulassungsentzugs den Melde- und Mitteilungspflichten gemäss Art. 15 Abs. 3 und Art. 15a Abs. 2 RAG (vollständig zit. in E. 1 hiernach), forderte ihn auf, gegenüber der Aufsichtsbehörde einen Monat vor Ablauf der Entzugsdauer zu bestätigen, dass er seiner Meldepflicht im Sinne der Erwägungen nachgekommen sei und wies ihn darauf hin, dass die Zulassung als Revisionsexperte nur mit einer solchen Bestätigung wiedererteilt werden könne. Zuletzt auferlegte sie ihm die Verfahrenskosten in der Höhe von Fr. 5'750.–.

**E.**

Gegen diesen Entscheid erhob der Beschwerdeführer mit Eingabe vom 24. September 2025 Beschwerde vor Bundesverwaltungsgericht und beantragt, die angefochtene Verfügung sei ersatzlos aufzuheben; alles unter Kosten- und Entschädigungsfolge (zzgl. MwSt.).

**F.**

Mit Vernehmlassung vom 3. November 2025 beantragt die Vorinstanz, die Beschwerde vom 24. September 2025 sei unter Kostenfolge vollumfänglich abzuweisen. Gleichzeitig reichte sie die Vorakten ein.

**G.**

Unter Aufrechterhaltung seiner Anträge nahm der Beschwerdeführer mit Replik vom 25. November 2025 erneut Stellung.

**H.**

Mit Duplik vom 5. Februar 2026 nahm die Vorinstanz, ebenfalls unter Aufrechterhaltung ihrer Anträge, ein zweites Mal Stellung.

**I.**

In der Folge liessen sich die Parteien nicht mehr vernehmen.

**J.**

Auf die Vorbringen der Parteien und die eingereichten Akten wird, soweit erforderlich, im Rahmen der folgenden Erwägungen eingegangen.

## **Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:**

### **1.**

Das Bundesverwaltungsgericht ist für die Beurteilung von Beschwerden im Bereich der Revisionsaufsicht 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 Bundesgesetzes über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 [RAG, SR 221.302]). Der Beschwerdeführer ist als Adressat der angefochtenen Verfügung zur Beschwerdeführung legitimiert (Art. 48 Abs. 1 des Verwaltungsverfahrensgesetzes vom 20. Dezember 1968 [VwVG, SR 172.021]). Er hat den Kostenvorschuss bezahlt (Art. 63 Abs. 4 VwVG) und die Beschwerde frist- und formgerecht eingereicht (Art. 50 Abs. 1 und Art. 52 Abs. 1 VwVG). Auf die Beschwerde ist somit einzutreten.

### **2.**

**2.1** Strittig ist vorliegend, ob die Vorinstanz dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte zu Recht für die Dauer von zwei Jahren entzogen hat.

**2.2** Das RAG regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen (Art. 1 Abs. 1 RAG). Gemäss Art. 3 Abs. 1 RAG bedürfen Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 Bst. a RAG erbringen, einer Zulassung. Die Vorinstanz entscheidet auf Gesuch hin über die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten, Revisorinnen und Revisoren sowie staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 1 RAG). Ihr obliegt deren Aufsicht (Art. 28 Abs. 1 RAG). Natürliche Personen werden unbefristet zugelassen, wenn sie die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt haben und über einen unbescholtenen Leumund verfügen (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 4 Abs. 1 RAG). Entgegen dem zu engen Gesetzeswortlaut bezieht sich der unbestimmte Rechtsbegriff des "unbescholtenen Leumunds" nach Art. 4 Abs. 1 RAG nicht nur auf einen guten Leumund im engen Sinn, sondern umfasst auch eine eigentliche charakterliche Integrität und fehlende Interessenkonflikte (Urteile des BGer 2C\_487/2016 vom 23. November 2016 E. 2.2; 2C\_1182/2012 vom 29. Mai 2013 E. 3.2 je m.w.H.; Urteil des BVGer B-646/2018 vom 30. November 2020 E. 3.1). So konkretisiert Art. 4 Abs. 1 der Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 22. August 2007 (RAV, SR 221.302.3), dass die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller zugelassen wird, wenn sie oder er über einen unbescholtenen Leumund

verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller 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 Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist (Urteile des BGer 2C\_131/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.3; 2C\_516/2017 vom 14. September 2017 E. 2; 2C\_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.2).

**2.3** Die Zulassungsvoraussetzungen müssen dauerhaft erfüllt sein; die Aufsichtsbehörde muss entsprechenden Hinweisen nachgehen und gegebenenfalls einen Entzug prüfen. Gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG kann die Vorinstanz die Zulassung einer natürlichen Person befristet oder unbefristet entziehen, wenn die Person die Zulassungsvoraussetzungen gemäss den Art. 4-6 oder 9a RAG nicht mehr erfüllt. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Die Aufsichtsbehörde erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist (Urteile des BGer 2C\_131/2018 vom 18. Juni 2018 E. 3.3; 2C\_167/2016 vom 17. März 2017 E. 2.1). Die Zulassungsvoraussetzungen sind auch dann nicht mehr erfüllt, wenn die Zulassungsinhaberin oder der Zulassungsinhaber keinen guten Leumund mehr hat. Zum beruflichen Leumund gehört auch die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 728 und 729 des Bundesgesetzes betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (OR, SR 220; Urteile des BGer 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 2.2; 2C\_690/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.2.2; 2C\_709/2012 vom 20. Juni 2013 E. 4.3; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2; 2C\_834/2010 vom 11. März 2011 E. 5).

**2.4** Nach Art. 728 Abs. 1 OR muss die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Gleiches gilt für die eingeschränkte Revision nach Art. 729 Abs. 1 OR (vgl. E. 3.8.2 hiernach). Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Erfasst werden sollten neben offensichtlicher Weisungsgebundenheit auch weniger leicht erkennbare Abhängigkeiten (BGE 123 III 31 E. 1a). Art. 728 Abs. 2 OR listet beispielhaft verschiedene Umstände auf, welche mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren sind. Die für das vorliegende Verfahren interessierende Ziffer 2 nennt als mögliche Unvereinbarkeit eine direkte oder bedeutende indirekte

Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft. Ziffer 3 nennt eine enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär. Eine "enge Beziehung" im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR kann sowohl persönlicher als auch geschäftlicher Art sein und ist aus Sicht eines Dritten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung zu beantworten (Urteil des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.2).

**2.5** Für die Erfüllung beziehungsweise die Einhaltung der Voraussetzung des unbescholtenen Leumunds ist auch die Einhaltung der standes- und berufsrechtlichen Unabhängigkeitsbestimmungen (Richtlinien zur Unabhängigkeit, Version vom 25. September 2024 bzw. neu vom 18. September 2025, hrsg. von EXPERTsuisse), zu deren Einhaltung der Beschwerdeführer als Mitglied von EXPERTsuisse verpflichtet ist, bestimmend (vgl. Urteil des BGer 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2). Dies bedeutet, dass ein Mitglied der Branchenorganisation sorgfaltswidrig handelt, wenn es deren Vorgaben missachtet (vgl. Urteil des BVGer B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.7.3 mit Verweis auf B-2274/2012 vom 19. Juni 2013 E. 4.2).

### **3.**

#### **3.1**

**3.1.1** Die Vorinstanz spricht dem Beschwerdeführer derzeit die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ab und ist der Ansicht, dass dieser die Voraussetzungen für die Aufrechterhaltung der Zulassung als Revisionsexperte (Art. 4 RAG) nicht erfülle.

**3.1.2** Sie wirft dem Beschwerdeführer zusammengefasst vor, er habe in grober Weise gegen grundlegende Sorgfaltspflichten als leitender Revisor verstossen, indem er im Zeitraum von 2008 bis 2023 in mehrfacher Hinsicht gegen die Unabhängigkeit verstossen habe: (1.) Im Fall der D. \_\_\_\_\_ AG habe er in der Funktion als Willensvollstrecker des verstorbenen Hauptaktionärs des geprüften Unternehmens (vom 16. Mai 2022 bis 18. Oktober 2022) zumindest dem Anschein nach das ausschliessliche Besitz-, Verwaltungs- und Verfügungsrecht über eine bedeutende indirekte Beteiligung am geprüften Unternehmen gehabt und dadurch gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Es zeuge nicht von einer kritischen Grundhaltung eines Revisors, wenn er ein Mandat als Willensvollstrecker für den verstorbenen Hauptaktionär des geprüften Unternehmens

angenommen habe. In den Fällen der (2.) E. \_\_\_\_\_ SA und der (3.) Genossenschaft F. \_\_\_\_\_ habe er in der Funktion als leitender Revisor während des Zeitraums vom 20. Januar 2014 bis zum 29. September 2023 gegen die Unabhängigkeit verstossen, weil seine Ehefrau im gleichen Zeitraum Mitglied im Verwaltungsrat beziehungsweise im Vorstand der geprüften Unternehmen gewesen sei. Zudem seien diese Tätigkeiten auch deshalb nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar, weil während Ausführung der Revisionsmandate seine Ehefrau im Zeitraum vom 28. April 2022 bis zum jeweiligen Opting-Out der geprüften Unternehmen als Verwaltungsrätin der Revisionsstelle und gleichzeitig Verwaltungsrätin beziehungsweise Vorstandsmitglied bei den geprüften Unternehmen gewesen sei. Bei sorgfältiger Abklärung hätte der Beschwerdeführer die genannten Unabhängigkeitskonstellationen feststellen und vermeiden müssen.

### **3.2**

**3.2.1** Der Beschwerdeführer anerkennt in den Sachverhaltskomplexen der (2.) E. \_\_\_\_\_ SA und der (3.) Genossenschaft F. \_\_\_\_\_ als leitender Revisor im Zeitraum vom 20. Januar 2014 bis 29. September 2023 (E. \_\_\_\_\_ SA) beziehungsweise vom 1. Januar 2008 bis am 17. August 2023 (F. \_\_\_\_\_) gegen die Unabhängigkeitsvorschriften im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR verstossen zu haben, indem seine Ehefrau im gleichen Zeitraum Mitglied im Verwaltungsrat beziehungsweise im Vorstand des geprüften Unternehmens gewesen sei (vgl. Beschwerde, Rz. 10-11).

**3.2.2** Die Beziehung des Beschwerdeführers zu seiner Ehefrau ist ohne Weiteres als "enge Beziehung" zu qualifizieren und erfüllt klarerweise die Voraussetzungen von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR ("enge Beziehung des leitenden Prüfers zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär"). Diese Vorwürfe ergeben sich sodann eindeutig aus den Akten und geben zu keinen weiteren Bemerkungen Anlass. Der Beschwerdeführer hat damit in den beiden Fällen (2. und 3.) gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen.

### 3.3

**3.3.1** Nachfolgend bleibt zu prüfen, ob der Beschwerdeführer, indem er als Willensvollstrecker des verstorbenen Hauptaktionärs der D. \_\_\_\_\_ AG amtierte und gleichzeitig als leitender Revisor bei der geprüften Gesellschaft tätig war, auch in diesem Sachverhaltskomplex (1.) gegen die Unabhängigkeitsvorschriften im Sinne von Art. 729 Abs. 1 OR beziehungsweise Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR verstossen hat.

**3.3.2** In Bezug auf die D. \_\_\_\_\_ AG führt die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung und dem vorliegenden Beschwerdeverfahren aus, der Beschwerdeführer habe die Unabhängigkeit im Zeitraum vom 16. Mai 2022 (Ernennung als Willensvollstrecker) bis 18. Oktober 2022 (Wechsel Revisionsstelle) verletzt, indem er als leitender Revisor bei der geprüften Gesellschaft tätig gewesen sei und gleichzeitig als Willensvollstrecker des verstorbenen Hauptaktionärs der Gesellschaft zwar keine materiell-rechtliche Beteiligung und keine dinglichen Rechte am Nachlass, aber zumindest dem Anschein nach das ausschliessliche Besitz-, Verwaltungs- und Verfügungsrecht am geprüften Unternehmen inne gehabt habe. Eine bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der geprüften Gesellschaft im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR liege insbesondere dann vor, wenn die Revisionsstelle als Willensvollstrecker eines Nachlasses tätig sei, der eine Beteiligung am geprüften Unternehmen umfasse (vgl. angefochtene Verfügung, Ziff. 2.8 mit Hinweis auf EBERLE/LENGAUER, in: Handschin [Hrsg.], Zürcher Kommentar OR, die Aktiengesellschaft, Revisionsstelle, Art. 727-731a OR, Art. 728 N 117). Der Willensvollstrecker trete zwar im eigenen Namen auf und sei weder Vertreter noch Treuhänder des Erblassers, der Erben oder des Nachlasses. Weder Erben noch Vermächtnisnehmer könnten dem Willensvollstrecker jedoch Instruktionen erteilen. Auch unterständen seine Handlungen nicht der Genehmigung durch die jeweilige kantonale Aufsichtsbehörde, sondern er handle selbständig nach den Instruktionen des Erblassers und nach objektiven und neutralen Gesichtspunkten im Interesse der Erben, Vermächtnisnehmer und Gläubiger. Zudem habe er Anspruch auf Alleinbesitz und weitreichende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über die Nachlassgegenstände.

**3.3.3** Die Vorinstanz weist darauf hin, dass der Beschwerdeführer zu Recht ausführe, dass die Ausübung der Tätigkeiten als Willensvollstrecker mit Interessenskonflikten verbunden sei. Gerade als Revisionsstelle beziehungsweise leitender Revisor hätte er das Amt als Willensvollstrecker nicht

annehmen dürfen oder das Revisionsmandat niederlegen müssen, weil er als leitender Revisor nicht die Interessen des Erblässers als Aktionär der geprüften Gesellschaft, sondern jene der Revisionsstelle wahrnehmen müsse. Die Ausübung des Aktienstimmrechts gehöre eben gerade nicht zu den Aufgaben des leitenden Revisors.

Die genannten Tatsachen fielen so schwer ins Gewicht, dass ein Dritter daraus habe schliessen müssen, dass die Integrität, die Objektivität und die berufsmässige kritische Grundhaltung des Beschwerdeführers als leitender Revisor gefährdet gewesen seien.

**3.3.4** Die Vorinstanz führt im Übrigen aus, wie im Einleitungssatz in Art. 728 Abs. 2 OR mit "insbesondere" klar gemacht werde, sei die Aufzählung im Gesetz nicht abschliessend und es könnten weitere Sachverhalte bestehen, welche die Unabhängigkeit tatsächlich wie dem Anschein nach beeinträchtigen könnten. Diesbezüglich verweist sie auf die Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (BBI 2004 3969 ff.; nachfolgend: Botschaft RAG).

### **3.4**

**3.4.1** Der Beschwerdeführer bringt dagegen vor, dass es in Bezug auf die D. \_\_\_\_\_ AG an der vom Gesetz in Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR verbotenen direkten oder bedeutenden indirekten Beteiligung am Aktienkapital der geprüften Gesellschaft fehle. Die Vorinstanz gehe über die Schranken des Gesetzes hinaus, indem sie mit einem einzigen Satz den Beschwerdeführer tatsachenwidrig als Beteiligten an der AG bezeichne. Sie begnüge sich damit, einen Anschein von indirekter Beteiligung zu behaupten, ohne die Umstände darzulegen, woraus ein Anschein hervorgehe, noch sich damit zu beschäftigen, dass das Gesetz unter einer "indirekten" Beteiligung eine solche über Zwischengesellschaften verstehe. Die Vorinstanz übersehe auch, dass der Beschwerdeführer an der Generalversammlung nur als Vertreter des Namensaktionärs teilgenommen habe, und zwar als Willensvollstrecker. In dieser Eigenschaft habe er keine materiell-rechtliche Beteiligung am Nachlassvermögen, hier also der Beteiligung des verstorbenen Namensaktionärs, gehabt. Zusammengefasst ergebe sich, dass er die

Pflicht, den Abschluss der D.\_\_\_\_\_ AG in unabhängiger Eigenschaft zu revidieren, nicht verletzt habe.

**3.4.2** Der Beschwerdeführer bringt sodann vor, mit der von der Vorinstanz einzig angeführten Literaturmeinung von EBERLE/LENGAUER lasse sich nicht belegen, dass der Willensvollstrecker eines verstorbenen Hauptaktionärs eine bedeutende indirekte Beteiligung an der betreffenden Gesellschaft inne habe. Die herrschende Lehre halte sich an den Wortlaut von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR, der eine Beteiligung "am Aktienkapital" verlange. Dem Verständnis der Vorinstanz von der Botschaft über die Revision des Aktienrechts könne nicht gefolgt werden: Natürlich sei es richtig, dass die in Art. 728 Abs. 2 OR beschriebenen Sachverhalte das Erfordernis der Unabhängigkeit konkretisieren würden, auf der zitierten Seite 4019 halte sich aber auch die Botschaft an den gesetzlichen Wortlaut.

**3.4.3** Weiter führt der Beschwerdeführer aus, aus seiner Teilnahme als Willensvollstrecker des verstorbenen Hauptaktionärs an der ausserordentlichen Generalversammlung der D.\_\_\_\_\_ AG vom 1. September 2022 leite die Vorinstanz zu Unrecht ab, er sei an dieser Gesellschaft, die er revidiert habe, massgeblich beteiligt gewesen. Als Grund würden der "Anspruch auf Alleinbesitz und weitreichende Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse (eines Willensvollstreckers) über die Nachlassgegenstände" geltend gemacht. Dabei vermische die Vorinstanz *Verfügen-Können* mit *Verfügen-Dürfen* und berücksichtige wenig, dass Interessenkonflikte in der Person eines Willensvollstreckers im Einzelfall zu prüfen seien; auch müsse ein allenfalls vom Erblasser geschaffener Interessenkonflikt hingenommen werden, solange der Willensvollstrecker seine Stellung nicht missbrauche. Die Ausübung des Aktienstimmrechts in einem Unternehmen, das sich im Nachlass befinde, gehöre gerade zu den Pflichten eines Willensvollstreckers.

**3.4.4** Schliesslich bringt der Beschwerdeführer vor, die D.\_\_\_\_\_ AG unterstehe nicht der ordentlichen, sondern der eingeschränkten Revision. Diesbezüglich würde das Gesetz die Anforderungen an die Unabhängigkeit enger umschreiben; insbesondere würden in Art. 729 OR die expliziten Abhängigkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR fehlen. Die Literatur sei sich weitgehend einig, dass deshalb in der Praxis auch ein weniger strenger Massstab anzuwenden sei. Das Bundesverwaltungsgericht habe dies zwar in BVGE 2011/41 abgelehnt. Es sei im Lichte der zitierten neueren Lehrmeinung jedoch angezeigt, diese Praxis zu überprüfen.

### 3.5

**3.5.1** Vorab ist festzuhalten, dass gemäss ständiger Rechtsprechung des Bundesgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts die Anforderungen an die Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision nicht grundlegend anders zu interpretieren sind als bei der ordentlichen Revision nach den Vorgaben von Art. 728 Abs. 2 OR. Die entsprechenden Kriterien bilden auch bei der eingeschränkten Prüfung Leitlinie (Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.2; 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 2.3.3; 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 4.2 m.H.; 2C\_709/2012 vom 20. Juni 2013 E. 4.3; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.2.2 und E. 3.5.1; Urteile des BVGer B-5528/2019 vom 21. März 2022 E. 15.1.1; B-646/2018 vom 30. November 2020 E. 4.4.1; B-3409/2016 vom 26. März 2018 E. 3.2.3; B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 3.4.4). Auch wenn in der Lehre teilweise eine abweichende Meinung vertreten wird, gibt es keinen Anlass, diese Praxis zu überprüfen. Von einer einheitlichen Lehrmeinung kann sodann nicht gesprochen werden (vgl. für eine Auflistung der verschiedenen Lehrmeinungen WATTER/RAMPINI, in: Watter/Vogt [Hrsg.], Basler Kommentar Obligationenrecht II, 6. Aufl. 2023, Art. 729 N 5 ff.).

**3.5.2** Gemäss Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR ist eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schuld gegenüber der Gesellschaft nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar. Was unter einer bedeutenden indirekten Beteiligung zu verstehen ist, führt die Gesetzesbestimmung nicht weiter aus. Die Botschaft zur damaligen Änderung des Obligationenrechts hält hierzu fest, dass bei den indirekten Beteiligungen an bedeutende Beteiligungen über Zwischengesellschaften und dergleichen zu denken sei. Indirekte Beteiligungen über Anlagefonds oder vergleichbare Vorsorgeeinrichtungen würden nicht als unzulässige Beteiligung gelten, wenn auf die Anlagepolitik keinerlei Einfluss genommen werden könne und der Anlagefonds beziehungsweise die Vorsorgeeinrichtung nicht Revisionskunde der Revisionsstelle sei (Botschaft RAG, 4019). Eine klare Aussage, ob auch die Konstellation eines Willensvollstreckers hierunter fallen soll, lässt sich der Botschaft nicht entnehmen. Die einzelnen Beispiele deuten aber eher darauf hin, dass der Gesetzgeber Situationen im Sinn hatte, in denen eine materiell-rechtliche Beteiligung bestand, was in der Situation des Willensvollstreckers nicht der Fall ist. In der Literatur äussern sich einzig EBERLE/LENGAUER konkret zu dieser Frage. Nach deren Meinung – worauf sich die Vorinstanz in der angefochtenen Verfügung stützt – liege eine indirekte Beteiligung auch vor,

wenn der Revisor als Konkursverwalter, Stimmrechtsvertreter oder Willensvollstrecker eines Nachlasses, der Wertpapiere der geprüften Gesellschaft umfasse, tätig sei. Heikel würden in dieser Beziehung insbesondere Mandate als Konkursverwalter oder als Willensvollstrecker durch Revisionsunternehmen erscheinen, welche Banken oder andere Finanzdienstleistungsunternehmen revidieren, weil dadurch die Gefahr bestehe, mit diesen Dienstleistungen in Konflikt zu geraten (EBERLE/LENGAUER, a.a.O., N 117). Weiter begründet wird diese Ansicht jedoch nicht. Auch findet sich kein Hinweis darauf, ob nach den Autoren eine solche indirekte Beteiligung in jedem Fall bedeutend sei oder wo eine allfällige Schwelle liegen solle. Mit dem Hinweis, welche Mandate besonders heikel sein könnten, scheinen auch die beiden Autoren nicht davon auszugehen, dass jedes Mandat als Willensvollstrecker automatisch eine indirekte Beteiligung darstellen würde. Dies wäre ohnehin im Einzelfall zu prüfen. Nach WATTER/RAMPINI seien – unter Verweis auf die Botschaft – unter indirekten Beteiligungen solche über Zwischengesellschaften und dergleichen zu verstehen, das heisse Beteiligungen an Gesellschaften, die ihrerseits in eine zu prüfende Gesellschaft investieren würden. Denkbar und verboten sei auch eine bedeutende Beteiligung über mehrere Stufen (WATTER/RAMPINI, a.a.O., Art. 728 N 20). Auch PFIFFNER geht wohl davon aus, dass es sich bei indirekten Beteiligungen nur um effektive Beteiligungen materiell-rechtlicher Art handelt. So führt er aus, dass indirekte Beteiligungen nur insoweit nicht gestattet seien, als sie "bedeutend" seien. Dabei werde man darauf abstellen müssen, ob die indirekte Beteiligung (in der Regel über eine Tochtergesellschaft) an der Gesellschaft dazu führe, dass die Revisionsstelle auf die Geschäftspolitik der Gesellschaft Einfluss nehmen könne (PFIFFNER, Revisionsstelle und Corporate Governance, SSHW - Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht Band/Nr. 275, Rz. 2051). Ausführlicher äussern sich GENEQUAND/PETER/BIRCHLER. Sie kommen nach einer Analyse zum Schluss, dass unter indirekter Beteiligung im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR jede Form des Besitzes einer Beteiligung zu verstehen sei, die weder direkt noch über eine Konzerngesellschaft erfolge, sondern auf andere Weise, beispielsweise über Trusts, treuhänderisch handelnde Dritte oder andere Konstruktionen, unabhängig von deren Art oder Komplexität. Zulässig seien hingegen Beteiligungen, die über Anlagefonds oder Vorsorgeeinrichtungen gehalten werden, unter den genannten Bedingungen (GENEQUAND/PETER/BIRCHLER, in: Tercier/Trigo Trindade/Canapa [Hrsg.], Commentaire romand, Code de obligations II, 3. Aufl. 2024, Art. 728 N 21 ff.). Auch wenn sich keiner der übrigen Autoren konkret zur Situation des Willensvollstreckers äussert, geht doch hinreichend aus deren Meinungen hervor, dass sie – in Übereinstimmung mit der Botschaft –

von einer effektiven, indirekten Beteiligung über Zwischenschritte und damit einhergehende eigene wirtschaftliche Interessen an der Gesellschaft ausgehen.

**3.5.3** Aufgabe eines Willensvollstreckers ist es, den Willen des Erblassers zu vertreten, er gilt insbesondere als beauftragt, die Erbschaft zu verwalten, die Schulden des Erblassers zu bezahlen, die Vermächtnisse auszurichten und die Teilung nach den vom Erblasser getroffenen Anordnungen oder nach Vorschrift des Gesetzes auszuführen (Art. 518 Abs. 2 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 [ZGB, SR 210]). Die Rechte und Pflichten des Willensvollstreckers werden dabei weitgehend vom Erblasser bestimmt, bei fehlender Regelung steht der Willensvollstrecker in den Rechten und Pflichten des amtlichen Erbschaftsverwalters (vgl. Art. 518 Abs. 1 und Art. 554 Abs. 2 ZGB; Urteile des BGer 5D\_136/2015 vom 18. April 2016 E. 5.1; 5A\_794/2011 vom 16. Februar 2012 E. 3). Die dem Willensvollstrecker vom Erblasser übertragenen Befugnisse in Verbindung mit seiner gesetzlich umschriebenen Stellung verschaffen ihm keine materiell-rechtliche Beteiligung am Nachlass, wie sie den Erben oder sonstigen erbrechtlich Bedachten zusteht. Er ist also nicht Inhaber an Vermögensrechten, die den Nachlass ausmachen (BGE 84 II 324, 327; 90 II 376 E. 2; 116 II 131 E. 3a; Urteil des BGer 5A\_134/2013 vom 23. Mai 2013 E. 5.1.2). Ziel des Willensvollstreckers ist unter anderem, die Vermögenswerte des Erblassers auf die einzelnen Erben zu übertragen, wobei möglichst auf die Interessen der Erben Rücksicht zu nehmen ist (BGE 108 II 535 E. 2b). In diesem Rahmen kommen dem Willensvollstrecker weitreichende Kompetenzen zu, so insbesondere Besitz-, Verwaltungs- und Verfügungsrechte (sog. sekundäre Rechte; LEU, in: Geiser/Wolf [Hrsg.], Basler Kommentar Zivilgesetzbuch II, 7. Aufl. 2023, Art. 518 N 14). Den Erben ist das Recht auf Verwaltung und Verfügung über die Erbschaft entzogen. Dies entspricht dem Sinn und Zweck der Erbteilung, nämlich einer dem Willen des Erblassers entsprechenden Durchführung der Erbteilung (KÜNZLE, in: Hausheer/Walter [Hrsg.], Berner Kommentar ZGB, Der Willensvollstrecker, Art. 517-518 ZGB, 2. Aufl. 2025, Vorb. zu Art. 517-518 N 2). So ist beispielsweise in einem Rechtsstreit mit Dritten über Aktiven oder Passiven der Willensvollstrecker selbst Partei, soweit ihm die Verwaltung der betreffenden Erbschaftswerte zusteht. Er führt den Prozess an Stelle der materiell berechtigten oder verpflichteten Person in eigenem Namen und als Partei, wobei er auf seine gesetzliche Ermächtigung hinweisen hat (BGE 129 V 113 E. 4.2 m.w.H.; Urteil des BGer 9C\_273/2024 vom 16. Dezember 2024 E. 4.1 [zur Publ. vorgesehen]).

**3.5.4** Vorliegend ist nicht ersichtlich, dass der Beschwerdeführer alleine aufgrund seiner Funktion als Willensvollstrecker des Hauptaktionärs der D.\_\_\_\_\_ AG eigene wirtschaftliche Interessen an der Gesellschaft gehabt hätte, die einer indirekten Beteiligung über Zwischengesellschaften ähneln würden und als solche zu qualifizieren wären. Der blosser Umstand, dass dem Beschwerdeführer aufgrund seiner Stellung als Willensvollstrecker das ausschliessliche Besitz-, Verwaltungs- und Verfügungsrecht über den Nachlass und damit die Aktien des Erblassers der D.\_\_\_\_\_ AG zukam, führt in der vorliegenden Konstellation nicht zu einer indirekten Beteiligung im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR. Die Doppelfunktion als leitender Revisor und Willensvollstrecker des Hauptaktionärs der Gesellschaft erfüllt vorliegend die Tatbestandsvariante von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR nicht. Weitere Gründe, die eine direkte oder bedeutende indirekte Beteiligung des Beschwerdeführers am Aktienkapital oder eine wesentliche Forderung oder Schutz gegenüber der D.\_\_\_\_\_ AG begründen würden, macht die Vorinstanz nicht geltend und sind aus den Akten auch nicht ersichtlich. Dies bedeutet jedoch nicht, dass die vorliegende Konstellation kein Verstoß gegen die Unabhängigkeitsvorschriften nach Art. 728 Abs. 1 OR beziehungsweise Art. 729 Abs. 1 OR darstellt. Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 OR enthalten eine identische Generalklausel, welche die Unabhängigkeit allgemein und positiv formuliert. Demgegenüber handelt es sich bei Art. 728 Abs. 2 OR um eine nicht abschliessende Liste von Sachverhalten, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind und in jedem Fall zumindest den Anschein der Abhängigkeit entstehen lassen (Botschaft RAG, 3999). Art. 728 Abs. 2 OR stellt damit einen Negativkatalog dar, die die Generalklausel konkretisiert (Botschaft RAG, 4018). In diesem Zusammenhang ist entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers nicht relevant, ob sich die Botschaft in Bezug auf Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 OR an den Wortlaut der Bestimmung hält oder nicht, da sie sich nicht zur vorliegenden Situation eines Willensvollstreckers äussert. Auch weitere Sachverhalte sind denkbar, sofern sie unter die Generalklausel von Art. 728 Abs. 1 beziehungsweise Art. 729 Abs. 1 OR subsumiert werden können. Anhand der konkreten Sachverhaltsumstände muss geprüft werden, ob die Revisionsstelle sich ihr Prüfungsurteil unabhängig und objektiv hat bilden können, wobei die Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt gewesen sein darf. Dies gilt es auch vorliegend zu prüfen.

**3.5.5** Als Willensvollstrecker des Hauptaktionärs der geprüften Gesellschaft kamen dem Beschwerdeführer vorliegend weitgehende Kompetenzen zu. So verfügte er insbesondere über das ausschliessliche Besitz-,

Verwaltungs- und Verfügungsrecht über den Nachlass und damit die Aktien des Erblassers an der geprüften Gesellschaft, wie dies die Vorinstanz zutreffend festhält. Die effektiven Aufgaben eines Willensvollstreckers sind indessen in der Regel auf konservatorische Massnahmen zur Erhaltung des Nachlasses beschränkt. Der Beschwerdeführer hatte damit keine eigenen wirtschaftlichen Interessen an der geprüften Gesellschaft. Nichtsdestotrotz nahm er am 1. September 2022 als Willensvollstrecker des Hauptaktionärs an der ausserordentlichen Generalversammlung teil, an welcher die Ehefrau des verstorbenen Hauptaktionärs in den Verwaltungsrat gewählt wurde und die Statuten der Gesellschaft angepasst wurden. Das Eigentum an den Aktien des Erblassers ging mit dem Erbfall zwar an die Erben über, der Willensvollstrecker hatte aber Anspruch auf deren Besitz, da er zur Verwaltung des Nachlasses befugt ist, sofern der Erblasser nicht etwas anderes geregelt hat. Als Willensvollstrecker beteiligte sich der Beschwerdeführer in diesem Rahmen an der Willensbildung der Gesellschaft und übte insbesondere die Stimmrechte der Erben aus (vgl. KÜNZLE, Der Umgang des Willensvollstreckers mit Unternehmen im Nachlass, in: SSVV – Schweizer Schriften zur Vermögensberatung und zum Vermögensrecht, Band/Nr. 5 2004, S. 12; vgl. auch LEU, a.a.O., Art. 517 N 32). Auf Grund seines Stimmrechts mit oder ohne Instruktion des Erblassers war er damit in der Lage, die Mehrheit der Verwaltung und damit die Unternehmensleitung zu bestimmen (LEU, a.a.O., Art. 517 N 32). Faktisch hatte der Beschwerdeführer aufgrund seiner Funktion als Willensvollstrecker damit einen wesentlichen, wenn nicht gar entscheidenden Einfluss auf die Willensbildung in der Gesellschaft. Diesen Einfluss nahm der Beschwerdeführer auch wahr, indem er mit seinem Stimmrecht die Ehefrau des Erblassers in den Verwaltungsrat wählte. Dies mag im Interesse des Erblassers gelegen sein. Für einen Dritten ist in einer solchen Konstellation jedoch nicht ersichtlich, inwieweit der Willensvollstrecker durch die Anweisungen des Erblassers instruiert worden war. Diese besondere Nähe zur Gesellschaft erweckt aus der Sicht eines Dritten aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung damit zumindest den Anschein, dass sich der Beschwerdeführer sein Prüfungsurteil nicht völlig objektiv bilden konnte. Die Revision eines einwandfreien Abschlusses durch eine subjektiv unvoreingenommene Revisionsstelle ist für Dritte wertlos, wenn nach aussen die Glaubwürdigkeit der Revision durch Umstände beeinträchtigt wird, die den Anschein einer mangelnden Unabhängigkeit der Revisionsstelle begründen (Botschaft RAG, 4018). Die Unabhängigkeit des Beschwerdeführers war nach dem Gesagten dem Anschein nach beeinträchtigt. Auch wenn der Beschwerdeführer an der ausserordentlichen Generalversammlung vom 1. September 2022 einzig als Willensvollstrecker des verstorbenen

Hauptaktionärs teil- und keine Kompetenzen als Revisionsstelle wahrnahm, stellt dies dennoch eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften dar. Unerheblich sind sodann die beschwerdeführerischen Ausführungen, wonach ein allenfalls vom Erblasser geschaffener Interessenskonflikt hingenommen werden müsse, solange der Willensvollstrecker seine Stellung nicht missbrauche, da es hierbei um die Stellung als Willensvollstrecker gehe und nicht um die Anforderungen an die Unabhängigkeit eines Revisionsexperten. An die Unabhängigkeit eines Revisionsexperten sind bedeutend höhere Anforderungen zu stellen und Interessenskonflikte gerade nicht hinzunehmen, da solche die Unabhängigkeit beeinträchtigen können oder zumindest den Anschein erwirken, dass eine Revision nicht unabhängig erfolgt sei. Folglich ist auch im Sachverhaltskomplex (1.) der D.\_\_\_\_\_ AG in der vorliegenden Konstellation dem Anschein nach die Unabhängigkeit im Sinne von Art. 729 Abs. 1 OR verletzt worden. Ob in der vorliegenden Konstellation nicht allenfalls ein Anwendungsfall des Tatbestands von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR ("enge Beziehung zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidungsfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär") vorliegt, kann nach dem Gesagten offen gelassen werden.

**3.6** Im Ergebnis hat die Vorinstanz eine Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften in Bezug auf die Gesellschaften (1.) D.\_\_\_\_\_ AG, (2.) E.\_\_\_\_\_ SA und (3.) F.\_\_\_\_\_ zu Recht bejaht.

#### **4.**

**4.1** Die Vorinstanz geht davon aus, dass der Beschwerdeführer aufgrund der Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften zum jetzigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen biete und ihm deswegen die Bewilligung als Revisionsexperte für eine Dauer von zwei Jahren zu entziehen sei. Der Beschwerdeführer ist demgegenüber der Ansicht, die verfügte Massnahme sei unverhältnismässig.

**4.2** Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit verlangt, dass eine einschränkende Massnahme zur Erreichung des angestrebten Zieles geeignet und erforderlich ist und dass das verfolgte Ziel in einem vernünftigen Verhältnis zu den beeinträchtigten öffentlichen (vgl. statt vieler: BGE 151 I 194 E. 5.4.1) oder privaten Interessen steht. Dies bezeichnet den Grundsatz der Verhältnismässigkeit im engeren Sinne, der eine Interessensabwägung

erfordert (vgl. statt vieler: BGE 142 I 76 E. 3.5.1; 136 IV 97 E. 5.2.2; 135 I 169 E. 5.6).

**4.3** Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichts besteht ein grosses öffentliches Interesse an der Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen und insbesondere an der Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 4.2; 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.1; 2C\_690/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.2.2; 2C\_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3). Andererseits hat der Entzug der Zulassung für den Betroffenen schwere Folgen, da er zu einem Tätigkeitsverbot im Bereich der gesetzlichen Revisionsdienstleistungen führt; der Entzug der Zulassung muss daher 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 auszuschliessen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen durch geeignete Massnahmen wiederhergestellt werden können, ist nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes die vorgängige Androhung zwingend. Dies soll dem Betroffenen ermöglichen, Massnahmen zu ergreifen, um die Voraussetzungen wieder zu erfüllen (Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.5.1; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3; 2C\_505/2010 vom 7. April 2011 E. 4.3). Bei der in Art. 17 RAG enthaltenen Kaskade von Massnahmen, wonach in leichten Fällen ein Verweis anzuordnen ist und der vorgängigen Androhung des Entzugs in Fällen, da die Zulassungsvoraussetzungen durch geeignete Massnahmen wiederhergestellt werden können, handelt es sich um eine spezialgesetzliche Konkretisierung des Verhältnismässigkeitsprinzips (vgl. Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.5.1; 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.2). Die fachliche Qualität der Revisionsdienstleistung ist nicht mehr gewährleistet, wenn eine nachweisbare und schwerwiegende berufliche Fehlleistung vorliegt und ein weiteres beziehungsweise erneutes Fehlverhalten in der Zukunft nicht klar ausgeschlossen, sondern weiterhin möglich erscheint (vgl. Urteil des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1; Urteil des BVGer B-646/2018 vom 30. November 2020 E. 5.1). Bei der hier interessierenden Frage, unter welchen Umständen das Unabhängigkeitsgebot als verletzt zu gelten hat und wie die sorgfaltsrechtliche Missachtung der gesetzlichen Vorgabe im Einzelfall zu ahnden ist, steht der Aufsichtsbehörde ein gewisser Ermessensspielraum zu (sog. "technisches Ermessen"). Dabei hat sie stets den Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu beachten. Ihre verwaltungsrechtliche Intervention soll einerseits dazu führen, dass der gesetzeskonforme Zustand wiederhergestellt wird, andererseits soll sie die Missachtung der Sorgfaltspflichten zum Schutz

des Publikums angemessen verwaltungsrechtlich sanktionieren (Urteil des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.1 m.w.H.; vgl. auch Urteil des BVGer B-646/2018 vom 30. November 2020 E. 4.5 m.w.H.).

**4.4** Der gute beziehungsweise einwandfreie Leumund gilt als Standard. Entlastende beziehungsweise positiv leumundsrelevante Tatsachen sind zwar zu bezeichnen, soweit die Vorinstanz davon Kenntnis hat, jedoch nicht automatisch als entlastend zu werten, sondern grundsätzlich neutral zu behandeln (Urteil des BVGer B-3334/2023 vom 13. Dezember 2024 E. 6.2.5 m.w.H.). Persönliche Umstände, wie beispielsweise die Einsicht, die Wiedergutmachung des Schadens, die Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands oder die Einmaligkeit einer Verfehlung, können entlastend berücksichtigt werden (Urteile des BVGer B-3334/2023 vom 13. Dezember 2024 E. 6.2.5; B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011 E. 4.1.4 m.w.H.).

## **5.**

### **5.1**

**5.1.1** Die Vorinstanz ist der Ansicht, es rechtfertige sich vorliegend ein Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren.

**5.1.2** Die angefochtene Verfügung hält diesbezüglich fest, dass die im Jahr 2005 von den Eidgenössischen Räten beschlossene Neuregelung des Revisionsrechts das Ziel verfolge, die Qualität einer modernen Revision sicherzustellen. Dies solle dadurch erreicht werden, dass die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen fachlich hinreichend qualifizierten und integren Personen vorbehalten bleibe. Darin liege das öffentliche Interesse. Dem Schutz der verschiedenen Adressatinnen und Adressaten des Revisionsberichts und der Vertrauenswürdigkeit der Prüferin oder des Prüfers komme dabei eine besondere Bedeutung zu. Durch den befristeten Entzug der Zulassung einer Person, die keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit biete, werde die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und damit das angestrebte Ziel erreicht. Die Eignung der Massnahme sei vorliegend somit gegeben.

**5.1.3** Auch die Erforderlichkeit der Massnahme sei zu bejahen. Wolle man den gesetzlichen Schutzziele gerecht werden, dürften gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen nur von Personen erbracht werden, die das Revisionsrecht, allfällige spezialgesetzliche Bestimmungen und

berufsrechtliche Vorgaben beachten würden. Andernfalls würde das Vertrauen in die Revision dahinfallen. Insbesondere stehe auch keine mildere Massnahme zur Verfügung: Das Gesetz schreibe für die Aufrechterhaltung der Zulassung als Revisionsexperte einen unbescholtenen Leumund als dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung vor. Andere denkbare Massnahmen, beispielsweise eine auf bestimmte Gebiete beschränkte Zulassung, Kontrollen durch die Aufsichtsbehörde oder Beaufsichtigungen durch andere Revisorinnen oder Revisoren, seien vom Gesetz nicht vorgesehen und erschienen auch nicht als geeignet, um eine einwandfreie Prüftätigkeit des Zulassungsträgers zu gewährleisten. Ein Verweis komme vorliegend auf Grund der qualifizierten Sorgfaltsverstösse im Kernbereich der Revision und der mehrfachen und langjährigen Verletzung der Unabhängigkeitsvorgaben nicht in Frage. Insgesamt würden Unabhängigkeitsverstösse auf drei Mandaten im Zeitraum von 2008 bis 2023 vorliegen. Die Grenze zu einem leichten Verstoss sei damit deutlich überschritten, weshalb von einem mittelschweren Verstoss auszugehen sei. Damit sei die Entzugsdauer in der Bandbreite von einem bis zwei Jahren angemessen.

**5.1.4** Innerhalb der Bandbreite sei nachteilig zu gewichten, dass die Verfehlungen des Beschwerdeführers die Unabhängigkeit und somit eine elementare Grundlage der Revision beziehungsweise deren Kernbereich betreffen würden. Negativ anzurechnen sei weiter, dass sich die Verstösse im Zeitraum zwischen 2008 und 2023 ereignet hätten und der rechtskonforme Zustand erst auf entsprechende Intervention des Handelsregisteramts beziehungsweise der Aufsichtsbehörde wiederhergestellt worden sei. Erschwerend wirke sich weiter aus, dass der Beschwerdeführer überhaupt keine beziehungsweise nur sehr unzureichende Abklärungen zur Unabhängigkeit jeweils zu Beginn und während des Revisionsmandats vorgenommen hätte. Unkritisch habe er sich darauf verlassen, dass die Kontrollstelle der Genossenschaft F.\_\_\_\_\_ aufgrund des alten Genossenschaftsrechts weiterhin nicht als "Revisionsstelle" eingetragen sei, obwohl das neue Recht hätte angewendet werden müssen. Es bestünden erhebliche Zweifel, ob der Beschwerdeführer die zentrale Bedeutung der Unabhängigkeit sowie der kritischen Grundhaltung des Revisors verstanden hätte. Zudem sei es im Bereich der Unabhängigkeit zu Verstössen gekommen, die einem sorgfältig agierenden Berufsmann nicht hätten unterlaufen dürfen. Ebenfalls nachteilig zu gewichten sei die nachträglich relativierte Einsicht in die eigenen Unzulänglichkeiten, zumal er ausführte, "eventuell" die Unabhängigkeit verletzt zu haben. Als entlastend wirke sich hingegen aus, dass die geprüften Unternehmen die Löschungen der Einträge der C.\_\_\_\_\_ AG als Revisionsstelle im Revisorenregister kurz nach der

Verfahrenseröffnung veranlasst hätten und so den ordnungsgemässen Zustand betreffend die Unabhängigkeit nach aussen sichtbar wiederhergestellt hätten. Mithin erscheine der auf zwei Jahre befristete Entzug der Zulassung angemessen beziehungsweise als verhältnismässig milde Massnahme.

**5.1.5** Schliesslich sei der befristete Entzug der persönlichen Zulassung als Revisionsexperte zwar mit wirtschaftlichen Folgen für den Beschwerdeführer und die C. \_\_\_\_\_ AG verbunden, die ihm mitgehöre und für welche er tätig sei. Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen durch Gewährsträger sei jedoch höher einzustufen als mögliche wirtschaftliche Nachteile, die dem Beschwerdeführer entstehen würden. Die verfügte Massnahme sei für den Beschwerdeführer somit auch zumutbar.

## **5.2**

**5.2.1** Der Beschwerdeführer bringt demgegenüber zunächst vor, dass ein Bewilligungsentzug nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG zuerst anzudrohen sei, wenn die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden könnten. Der Zweck dieser Androhung bestehe darin, der betroffenen Person zu ermöglichen den legalen Zustand herbeizuführen. Dieser sei im Zeitpunkt der angefochtenen Verfügung vollumfänglich gegeben gewesen: bezüglich der D. \_\_\_\_\_ AG, weil er nie gefehlt habe, und bezüglich der anderen juristischen Personen, weil das jeweilige Revisionsmandat längst erloschen sei, nämlich bei der E. \_\_\_\_\_ SA im September 2023 und bei der F. \_\_\_\_\_ im August 2023.

**5.2.2** Er macht weiter geltend, im Vergleich der Interessen komme der Unabhängigkeit des Revisors eine wichtige Bedeutung zu, indem es dessen Aufgabe sei, die Jahresrechnung zu überprüfen und der Verwaltung darüber umfassend zu berichten. Weil der Revisor die Geschäftsführung nicht zu kontrollieren habe, seien nähere Beziehungen zu dieser jedoch nicht so gravierend wie finanzielle Beziehungen zur oder Verträge mit der Gesellschaft; denn in einem solchen Fall bestehe die Gefahr, dass die Rechnung nicht nach objektiven Kriterien kontrolliert werde. Allerdings habe *in casu* die Vorinstanz nicht den geringsten inhaltlichen Fehler in den vom Beschwerdeführer verfassten Revisionsberichten festgestellt. Die Unvereinbarkeit habe also keine über die abstrakte Gefahr hinausgehenden Folgen gezeitigt.

**5.2.3** Auf der anderen Seite stehe das Interesse des betroffenen Beschwerdeführers seinen Beruf nicht nur mit gewissen Schranken ausüben zu können. Der Zweck der C. \_\_\_\_\_ AG, die er als Verwaltungsratspräsident führe, bestehe in Wirtschaftsprüfung und -beratung, Steuerberatung und verwandten Gebieten. Dazu gehöre die leitende Tätigkeit als Verwaltungsrat/Geschäftsführer verschiedener (...) Gesellschaften, welche ca. 90 Stunden pro Jahr beanspruche. Die Fortführung all dieser Tätigkeiten wäre akut gefährdet, wenn dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisor entzogen werden würde. Der Eintrag im öffentlichen Register der Vorinstanz würde während des Entzugs gelöscht werden. Dieser stelle einen Fähigkeitsausweis für alle Treuhandtätigkeiten dar, auch für solche, die keine Zulassung als Revisor erfordern würden. Der Beschwerdeführer müsste mit einem schmerzlichen Rückgang an Mandaten rechnen, weil seine bisherige Klientel kein Vertrauen in seine Zuverlässigkeit mehr hätte. Selbst Klienten, die das Register nicht konsultieren würden, würden Kenntnis vom Verlust der Zulassung als Revisor erhalten, weil diese nicht mehr im Internetauftritt der C. \_\_\_\_\_ AG erwähnt werden dürfte.

**5.2.4** Im konkreten Vergleich würden die durch den Bewilligungsentzug verletzte, privaten Interessen eindeutig die geltend gemachten öffentlichen Interessen überwiegen. Die angefochtene Verfügung sei daher klar unverhältnismässig.

### **5.3**

**5.3.1** Der Entzug der Zulassung ist ohne Weiteres dazu geeignet, um den Zweck der Massnahme, die Qualität einer modernen Revision dadurch sicherzustellen, dass die Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen fachlich hinreichend qualifizierten und integren Personen vorbehalten bleibt, zu erfüllen. Durch den befristeten Entzug der Zulassung können weitere Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften durch den Beschwerdeführer, welcher in der Vergangenheit mehrfach dagegen verstossen hat, verhindert werden. Die Eignung der Massnahme ist damit zweifelsfrei gegeben.

### **5.3.2**

**5.3.2.1** Der Beschwerdeführer hat vorliegend im Fall der D. \_\_\_\_\_ AG einmalig gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen, indem er gleichzeitig sowohl als Willensvollstrecker des Hauptaktionärs und als leitender Revisor der geprüften Gesellschaft tätig war. Im Fall der

E. \_\_\_\_\_ SA hat er sodann über einen Zeitraum vom 22. Januar 2014 (Tätigkeit der Ehefrau als Mitglied im Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens) bis 29. September 2023 (Opting-Out des geprüften Unternehmens) und im Fall der Genossenschaft F. \_\_\_\_\_ über einen Zeitraum vom 1. Januar 2008 (Inkrafttreten der neuen OR-Bestimmungen) bis am 17. August 2023 (Opting-Out) die Unabhängigkeit verletzt, indem er eine nahe Beziehung zu einem Verwaltungsrats- beziehungsweise Vorstandsmitglied der geprüften Gesellschaften, nämlich zu seiner Ehefrau, hatte. Insbesondere die Situation betreffend den beiden zuletzt genannten Gesellschaften ist klarerweise nicht mit der Unabhängigkeit nach Art. 728 OR beziehungsweise Art. 729 OR vereinbar. Es liegt auf der Hand und hätte vom Beschwerdeführer ohne Weiteres erkannt werden müssen, dass die Beziehung zu seiner Ehefrau eine enge Beziehung im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR darstellt und nicht mit der Ausführung eines Revisionsmandats vereinbar ist. So bestätigte der Beschwerdeführer in den Berichten der Revisionsstelle zur eingeschränkten Revision denn auch jeweils explizit, dass sie (gemeint er und die C. \_\_\_\_\_ AG) "die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen". Sein Einwand, als Revisor habe er die Geschäftsführung der betroffenen Unternehmen nicht zu kontrollieren, weshalb nähere Beziehungen zu diesen nicht so gravierend seien, geht offensichtlich fehl und verkennt die Bedeutung der Unabhängigkeit seines Mandats als Revisor. Die Unabhängigkeit muss nicht nur im Moment der Berichtsabgabe bestehen, sondern bei sämtlichen Prüfungshandlungen gesichert sein; ihre Gefährdung ist fortwährend kritisch zu hinterfragen. Er hätte ab dem 1. Januar 2008 beziehungsweise 22. Januar 2014 auf die entsprechenden Revisionsmandate verzichten müssen. Auch wenn die Revisionsmandate betreffend die jeweiligen Gesellschaften im Zeitpunkt der vorinstanzlichen Verfügung bereits erloschen waren und damit keine akute Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften mehr bestand, heisst dies nicht, dass die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt worden sind und daher der Bewilligungsentzug im Sinne von Art. 17 Abs. 1 RAG zuerst anzudrohen ist. Die Zulassungsvoraussetzungen sind vorliegend nicht die Unabhängigkeitsvorschriften, sondern der unbescholtene Leumund. Die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands vermag den unbescholtenen Leumund nicht unmittelbar wiederherzustellen (vgl. Urteile des BVGer B-3972/2016 vom 5. Juni 2018 E. 4.3; B-456/2016 vom 19. Juli 2017 E. 4.1.4, B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.2.5 und B-3736/2012 vom 7. Januar 2014 E. 8.6).

**5.3.2.2** Das Bundesgericht erachtete in seiner Rechtsprechung den befristeten Entzug der Zulassung ohne vorgängige Androhung unter Umständen

als rechtswidrig (vgl. Urteile des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 5.5.3; 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5.3.1). Diese Urteile unterscheiden sich jedoch von der vorliegenden Konstellation, da in jenen Fällen lediglich in einem einzigen Revisionsmandat und über einen deutlich kürzeren Zeitraum gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen wurde. Bei schweren Verstössen gegen die Unabhängigkeitsvorschriften und Behebung des unrechtmässigen Zustands erst nach Interventionen der Aufsichtsbehörde schützte das Bundesgericht indessen den befristeten Entzug der Zulassung ohne vorherige Androhung (Urteile des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.2.4; 2C\_927/2011 vom 8. Mai 2012 E. 3.5.3). Vorliegend hat der Beschwerdeführer über mehr als zehn Jahre und in insgesamt drei Mandaten gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen. Ohne Hinweis des Handelsregisteramtes und Eröffnung eines Verfahrens durch die Vorinstanz hätte der Beschwerdeführer die Verletzung insbesondere in den Revisionsmandaten der E. \_\_\_\_\_ SA und der F. \_\_\_\_\_ wohl kaum bemerkt, hielt sie doch über mehr als zehn Jahre an. Die Situation ist damit viel eher mit den beiden letztgenannten Urteilen vergleichbar. Der Schluss der Vorinstanz, dass der Beschwerdeführer aufgrund der erfolgten, langjährigen Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften aktuell über keinen unbescholtenen Leumund verfügt und keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet, ist folglich nicht zu beanstanden. Es ist fraglich, ob dem Beschwerdeführer die Wichtigkeit der Vorschriften zur Unabhängigkeit tatsächlich bewusst ist. Auch wenn keine Fehler in den jeweiligen Revisionsberichten gefunden wurden, bestand doch gegen aussen für eine Drittperson der Anschein, dass diese nicht völlig unabhängig erfolgt sind. Für einen Dritten waren die Revisionen damit wertlos. Die Vorinstanz hat auch die fehlende Einsicht des Beschwerdeführers nachvollziehbar dargelegt (vgl. angefochtene Verfügung vom 5. September 2025, Rz. 3.7, mit Verweis auf das Schreiben des Beschwerdeführers vom 26. Februar 2025, S. 1 [Beilage A.19 der Vernehmlassung]). So führte der Beschwerdeführer im Schreiben vom 29. Februar 2024 zuerst aus, er sei sich nachträglich bewusst, dass er in Bezug auf die D. \_\_\_\_\_ AG das Unabhängigkeitsgebot des Revisors verletzt habe (Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 29. Februar 2024, S. 2 [Beilage A.13 der Vernehmlassung]). Diese Einsicht relativierte er mit Schreiben vom 26. Februar 2025 wieder und hielt lediglich noch fest, er sei sich bewusst, dass er diesbezüglich "eventuell" das Unabhängigkeitsgebot des Revisors verletzt habe (Schreiben des Beschwerdeführers vom 26. Februar 2025, S. 1 [Beilage A.19 der Vernehmlassung]). Ein "eventuelles" Unrechtsbewusstsein existiert jedoch nicht. Ein fehlendes Unrechtsbewusstsein indiziert eine erhöhte Wiederholungsgefahr (Urteil des BVer B-456/2016 vom 19. Juli

2017 E. 4.1.4 m.w.H.). Eine weitere Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften scheint unter diesen Umständen zumindest möglich, hat doch der Beschwerdeführer in mehreren Mandaten und über mehrere Jahre gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen, ohne dass ihm der Verstoss ohne Hinweis eines Dritten offenbar aufgefallen wäre. Der berufliche Leumund des Beschwerdeführers ist aufgrund der Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften aktuell beeinträchtigt und er erfüllt die Zulassungsvoraussetzungen als Revisionsexperte nicht. Ein schriftlicher Verweis erweist sich aufgrund der langjährigen und mehrfachen Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften daher als ungenügend. Der Entzug der Zulassung erweist sich unter den besonderen Umständen des vorliegenden Einzelfalles als erforderlich und war auch nicht vorab anzudrohen. Das Vertrauen, dass er künftig darauf achten wird, in seiner beruflichen Tätigkeit keinen Anschein der Befangenheit mehr zu schaffen, muss im Lauf der Zeit erst wieder aufgebaut werden (vgl. Urteile des BGer 2C\_121/2016 vom 14. November 2016 E. 3.2.4).

**5.3.2.3** In Bezug auf die Schwere der Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften und damit die Zeitdauer des Entzugs ist sodann insbesondere zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer in zwei verschiedenen Mandaten über eine sehr lange Zeitdauer die Unabhängigkeitsvorschriften verletzt hat (vgl. E. 5.3.2.1 hiervor). Dazu kommt, dass er auch in Bezug auf die D.\_\_\_\_\_ AG einmalig gegen die Unabhängigkeitsvorschriften verstossen hat, auch wenn dies gesamthaft nur wenig ins Gewicht fällt. Von einem erfahrenen Revisionsexperten wie dem Beschwerdeführer wäre zu erwarten gewesen, dass ihm die Verletzung der Unabhängigkeitsvorschriften auffallen würde, handelt es sich bei der Beziehung zu seiner Ehefrau klarerweise um eine enge Beziehung im Sinne von Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR. Im Fall der D.\_\_\_\_\_ AG wäre sodann zu erwarten gewesen, dass der Beschwerdeführer die Situation zumindest näher abklärt und sich nicht einfach darauf verlässt, dass sein Vorgehen kein Problem darstelle. Die fehlenden oder nur unzureichend erfolgten Abklärungen zur Unabhängigkeit sind entsprechend zu Ungunsten des Beschwerdeführers zu berücksichtigen und sprechen von einem mangelnden Bewusstsein über die rechtlichen Rahmenbedingungen der Tätigkeit als Revisionsexperte und die grundlegende Bedeutung der Unabhängigkeitsvorschriften. Weiter negativ zu berücksichtigen ist, dass sich der Beschwerdeführer ohne Prüfung darauf verliess, die Kontrollstelle der Genossenschaft F.\_\_\_\_\_ sei aufgrund des alten Genossenschaftsrechts weiterhin nicht als "Revisionsstelle" eingetragen, obwohl das neue Recht hätte angewendet werden müssen. Zu seinen Gunsten wirkt sich aus, dass der Beschwerdeführer

den rechtskonformen Zustand nach Hinweis des Handelsregisteramtes des Kantons X. \_\_\_\_\_ beziehungsweise Eröffnung des Verfahrens durch die Vorinstanz von sich aus wiederherstellte. Im Falle der D. \_\_\_\_\_ AG stellte er den rechtskonformen Zustand gar vor Eröffnung des Verfahrens wieder her, da die C. \_\_\_\_\_ AG am 21. Oktober 2022 als Revisionsstelle gelöscht wurde. Bei den anderen beiden Revisionsmandaten wurde sodann mit Erklärung vom 15. August 2023 (F. \_\_\_\_\_) beziehungsweise 27. September 2023 (E. \_\_\_\_\_ SA) auf die eingeschränkte Revision verzichtet und die C. \_\_\_\_\_ AG als Revisionsstelle gelöscht. Die Wiederherstellung des rechtskonformen Zustands erfolgte damit aus freien Stücken, wenn auch nicht ohne Hinweis eines Dritten beziehungsweise Eröffnung eines Verfahrens durch die Vorinstanz. Zutreffend ist, dass die Vorinstanz keine inhaltlichen Fehler in den vom Beschwerdeführer verfassten Revisionsberichten festgestellt hat. Hierin liegt aber kein entlastender Faktor, vielmehr wird die Korrektheit der Revisionsberichte vorausgesetzt und wäre ansonsten negativ zu berücksichtigen. Insgesamt ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Pflichtverletzungen des Beschwerdeführers als mittelschwere Verstösse qualifiziert hat. Aufgrund der Schwere der Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften erweist sich ein Entzug der Zulassung für zwei Jahre als erforderlich.

**5.3.3** Ein Zulassungsentzug ist sodann gezwungenermassen mit wirtschaftlichen Folgen für den Betroffenen verbunden; diese lassen die verfügte Massnahme dadurch nicht automatisch als unverhältnismässig erscheinen. Nach der Rechtsprechung ist der Zulassungsentzug nicht mit einem eigentlichen Berufsverbot gleichzusetzen (vgl. BVGE 2011/41 E. 3.3.3.2; Urteile des BVGer B-3334/2023 vom 13. Dezember 2024 E. 6.5.4.2; B-646/2018 vom 30. November 2020 E. 5.4; B-4868/2014 vom 8. Oktober 2015 E. 6.3.3). Im Hinblick auf das zu verwirklichende öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen sind gewisse wirtschaftliche Einbussen des Beschwerdeführers und die Reorganisation der Geschäftsstrukturen der C. \_\_\_\_\_ AG, beispielsweise die Anstellung einer zugelassenen Revisionsexpertin oder eines zugelassenen Revisionsexperten und deren oder dessen Einsetzung als Leitungsorgan, als zumutbar anzusehen (vgl. Urteile des BVGer B-3334/2023 vom 13. Dezember 2024 E. 6.5.4.2; B-4137/2010 vom 17. September 2010 E. 7.4; B-5348/2012 vom 25. Juli 2013 E. 6). Insofern der Beschwerdeführer geltend macht, dass die Fortführung all seiner Tätigkeiten durch den Entzug der Zulassung als Revisionsexperte akut gefährdet wäre, handelt es sich um eine reine Behauptung, da er hierfür keinerlei Belege einreicht und selbst über die möglichen Folgen spekuliert. Konkrete Anhaltspunkte

hierfür sind nicht ersichtlich. Aufgrund des beachtlichen öffentlichen Interesses an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen sind die vom Beschwerdeführer geltend gemachten wirtschaftlichen Einbussen aufgrund der Schwere der Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften hinzunehmen. Es ist dem Beschwerdeführer zuzumuten, für die Dauer von zwei Jahren eine wirtschaftliche, personelle und organisatorische Lösung zu finden, welche die Einhaltung des aufsichtsrechtlichen Rahmens erlaubt (vgl. Urteile des BVGer B-3334/2023 vom 13. Dezember 2024 E. 6.5.4.3; B-3549/2017 vom 26. April 2018 E. 3.3 m.w.H.). Andere persönliche Interessen macht der Beschwerdeführer nicht geltend und sind aus den Verfahrensakten auch nicht ersichtlich. Im Übrigen kann auf die zutreffenden Ausführungen der Vorinstanz verwiesen werden. Das öffentliche Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen, in welchen das Vertrauen der Allgemeinheit und der Schutz eines weiten Personenkreises (bestehende sowie zukünftige Aktionäre und Gläubiger der zu prüfenden Gesellschaften) gründet, ist vorliegend als beachtlich und höher zu gewichten als das private Interesse des Beschwerdeführers an der uneingeschränkten Ausübung seiner Tätigkeit als Revisionsexperte. Auch die Zumutbarkeit der verfügten Massnahme ist damit gegeben. Sowohl die Dauer der verfügten Massnahme als auch die Massnahme an sich erweisen sich als den Umständen entsprechend angemessen.

**5.3.4** Nach dem Gesagten erweist sich der Entzug der Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren insgesamt als verhältnismässig. Es ist nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz die Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften durch den Beschwerdeführer als mittelschwerer Verstoss qualifizierte und gestützt hierauf die Zulassung des Beschwerdeführers als Revisionsexperte für die Dauer von zwei Jahren entzog. Die dem Beschwerdeführer auferlegten Melde- und Mitteilungspflichten gemäss Art. 15 Abs. 3 und Art. 15a Abs. 2 RAG für die Dauer des Zulassungsentzugs beanstandet dieser nicht und geben auch sonst keinen Anlass zu weiteren Ausführungen.

## **6.**

**6.1** Der Beschwerdeführer beruft sich sodann auf den Grundsatz des Verbots widersprüchlichen Verhaltens (sog. "*venire contra factum proprium*") als Teilgehalt des Vertrauensschutzes nach Art. 9 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101). Er macht geltend, die Vorinstanz habe der C. \_\_\_\_\_ AG am (...) 2024 die Zulassung als Revisionsexpertin für die Dauer von weiteren 5 Jahren

erteilt. Sie habe dabei prüfen müssen, ob der Beschwerdeführer als Dienstleistungserbringer die persönlichen Fähigkeiten als Revisor mit sich bringe. Zu diesem Zeitpunkt habe sie bereits Kenntnis von den möglichen Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften gehabt. Wenn die Vorinstanz in der Folge die Zulassung der C. \_\_\_\_\_ AG verlängert habe, habe sie dies nur tun können, nachdem sie die erforderlichen persönlichen Eigenschaften des Beschwerdeführers bejaht hatte. Rund ein Jahr später dem Beschwerdeführer die Zulassung zu entziehen mit der Begründung, es würden ihm diese Eigenschaften fehlen, sei ein nach Art. 9 BV verbotenes "*venire contra factum proprium*". Im Ergebnis habe die Vorinstanz eine Verfügung zurückgenommen, von welcher der Private bereits weiteren Gebrauch gemacht hätte; dies sei grundsätzlich unzulässig.

**6.2** Nach Ansicht der Vorinstanz könne der Beschwerdeführer aus dem Umstand, dass die Zulassung der C. \_\_\_\_\_ AG am (...) 2024 erneuert worden sei, materiell-rechtlich nichts zu seinen Gunsten ableiten. Bei der Wiedenzulassung des Revisionsunternehmens sei mit Blick auf den Beschwerdeführer einzig auf den Bestand seiner persönlichen Zulassung für die Berechnung des Mehrheitsquorums beim Leitungsorgan des Revisionsunternehmens angeknüpft worden (Art. 6 Abs. 1 RAG), was im Zeitpunkt der Verfügung gegeben gewesen sei. Weitere Berührungspunkte zwischen den Fällen gäbe es nicht. Die Beurteilung des unbescholtenen Leumunds beziehungsweise der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit sei demgegenüber nicht Gegenstand des Verfahrens zur Erneuerung der Zulassung der C. \_\_\_\_\_ AG gewesen, weshalb mit der entsprechenden Zulassungsverfügung auch keine positive Leumundsbeurteilung einhergehen könne. Der Beschwerdeführer verkenne, dass diese Rechtslage zu seinen Gunsten spiele: dürfte die Vorinstanz nur bei rechtskräftig feststehender Gewähr des Beschwerdeführers die Zulassung der C. \_\_\_\_\_ AG aussprechen, so wäre dies heute noch nicht möglich und die C. \_\_\_\_\_ AG würde derzeit über keine Zulassung verfügen.

**6.3** Der in Art. 9 BV verankerte Grundsatz von Treu und Glauben statuiert ein Verbot widersprüchlichen Verhaltens und verleiht einer Person Anspruch auf Schutz des berechtigten Vertrauens in behördliche Zusicherungen oder sonstiges, bestimmte Erwartungen begründendes Verhalten der Behörden (BGE 143 V 341 E. 5.2.1; 131 II 627 E. 6.1; Urteil des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 4.1). Die Voraussetzungen für eine Berufung auf den Vertrauensschutz sind erfüllt, wenn die Behörde in einer konkreten Situation mit Bezug auf bestimmte Personen gehandelt hat, sie für die Erteilung der betreffenden Auskunft zuständig war oder

wenn die rechtsuchende Person die Behörde aus zureichenden Gründen als zuständig betrachten durfte, die Person die Unrichtigkeit der Auskunft nicht ohne Weiteres erkennen konnte, sie im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft Dispositionen getroffen hat, die nicht ohne Nachteil rückgängig gemacht werden können, und die gesetzliche Ordnung seit der Auskunftserteilung keine Änderung erfahren hat (BGE 143 V 341 E. 5.2.1; 131 V 472 E. 5). Selbst wenn die Voraussetzungen des Vertrauensschutzes erfüllt sind, können sich Private sodann nicht darauf berufen, falls ein überwiegendes öffentliches Interesse entgegensteht. Diese Interessensabwägung im Einzelfall bleibt daher vorbehalten und bildet Schranke des Vertrauensschutzes (BGE 137 I 69 E. 2.6; Urteil des BGer 2C\_602/2018 vom 16. September 2019 E. 4.1; 2C\_542/2016 vom 27. November 2017 E. 3.2).

**6.4** Nach Art. 6 Abs. 1 RAG wird ein Revisionsunternehmen als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen, wenn die Mehrheit der Mitglieder seines obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie seines Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung verfügt (Bst. a), mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügt (Bst. b), sichergestellt ist, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, über die entsprechenden Zulassungen verfügen (Bst. c) und die Führungsstruktur gewährleistet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden (Bst. d). Eine akzessorische Prüfung der persönlichen Gewähr des Beschwerdeführers ist nicht Teil der Prüfung der gesetzlichen Bestimmung nach Art. 6 Abs. 1 RAG (vgl. Urteil des BVGer B-3972/2016 vom 5. Juni 2018 E. 3.2.6.3). Wie die Vorinstanz zutreffend ausführt, ist bei der Wiederzulassung des Revisionsunternehmens mit Blick auf den Beschwerdeführer einzig auf den Bestand seiner persönlichen Zulassung für die Berechnung des Mehrheitsquorums beim Leitungsorgan des Revisionsunternehmens abzustellen (Art. 6 Abs. 1 RAG), was zum damaligen Zeitpunkt gegeben war. Eine Aussage über den unbescholtenen Leumund des Beschwerdeführers enthält die Verfügung nicht. Es war seitens der Vorinstanz damit auch kein Vorbehaltshinweis anzubringen (vgl. Urteil des BVGer B-3972/2016 vom 5. Juni 2018 E. 3.2.6.3). Ein widersprüchliches Verhalten seitens der Vorinstanz, welches eine Berufung auf Art. 9 BV zulassen würde, ist nach dem Gesagten nicht ersichtlich. Darüber hinaus führt der Beschwerdeführer auch nicht aus, welche Dispositionen er gestützt auf die Verfügung getroffen hätte, die nicht ohne Nachteile rückgängig gemacht werden könnten. Der alleinige Umstand, dass der Beschwerdeführer von der erteilten Zulassung bereits Gebrauch gemacht hat, löst

keinen Vertrauensschutz aus. Eine Verletzung des Grundsatzes des widersprüchlichen Verhaltens nach Art. 9 BV liegt demnach nicht vor.

## **7.**

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

## **8.**

Sofern der Beschwerdeführer in seiner Replik sodann vorbringt, die Vorinstanz würde durch ihre Wortwahl in der Vernehmlassung (wie "die Vorbringen des Beschwerdeführers gehen fehl" oder "der Beschwerdeführer verkennt [...]"; vgl. Replik vom 25. November 2025, Rz. 3) eine Geringschätzung seiner Person zum Ausdruck bringen und sich damit der vom Bundesgericht in der Vergangenheit mit Ordnungsbusse sanktionierten Ausdrucksweise annähern (Urteil des BGer 5A\_144/2021 vom 28. Mai 2021 E. 9), kann ihm nicht gefolgt werden. Die von der Vorinstanz verwendeten Formulierungen sind sachbezogen, richten sich nicht gegen die Person des Beschwerdeführers, entsprechen der üblichen Wortwahl in einem Schriftenwechsel und sind nicht mit der vom Bundesgericht sanktionierten Ausdrucksweise vergleichbar, weshalb auf die Kritik nicht weiter einzugehen ist.

## **9.**

**9.1** Entsprechend dem Verfahrensausgang hat der Beschwerdeführer die Verfahrenskosten zu tragen (Art. 63 Abs. 1 VwVG sowie Art. 1 ff. des Reglements vom 21. Februar 2008 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht [VGKE, SR 173.320.2]). Die Spruchgebühr richtet sich nach Umfang und Schwierigkeit der Streitsache, Art der Prozessführung und finanzieller Lage der Parteien (Art. 63 Abs. 4<sup>bis</sup> VwVG und Art. 2 Abs. 1 VGKE) und ist im vorliegenden Verfahren auf Fr. 3'000.– festzusetzen. Dieser Betrag ist dem vom Beschwerdeführer geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe zu entnehmen.

**9.2** Ausgangsgemäss ist dem Beschwerdeführer keine Parteientschädigung zuzusprechen (Art. 64 Abs. 1 VwVG, Art. 7 Abs. 1 und 3 VGKE). Der Vorinstanz als öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes steht ebenfalls

keine Parteientschädigung zu (Art. 7 Abs. 3 VGKE). Es werden folglich keine Parteientschädigungen zugesprochen.

(Dispositiv nächste Seite)

**Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:**

**1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

**2.**

Die Verfahrenskosten von Fr. 3'000.– werden dem Beschwerdeführer auferlegt und dem von ihm geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe entnommen.

**3.**

Es werden keine Parteientschädigungen zugesprochen.

**4.**

Dieses Urteil geht an den Beschwerdeführer und die Vorinstanz.

Für die Rechtsmittelbelehrung wird auf die nächste Seite verwiesen.

Die vorsitzende Richterin:

Der Gerichtsschreiber:

Chiara Piras

Silas Bänziger

**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 Frist ist gewahrt, wenn die Beschwerde spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Händen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben worden ist (Art. 48 Abs. 1 BGG). Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Der angefochtene Entscheid und die Beweismittel sind, soweit sie die beschwerdeführende Partei in Händen hat, beizulegen (Art. 42 BGG).

Versand: 26. März 2026

Zustellung erfolgt an:

- den Beschwerdeführer (Gerichtsurkunde)
- die Vorinstanz (Ref-Nr. [...]; Gerichtsurkunde)