



**2C 76/2023**

**Urteil vom 14. November 2023**

## **II. öffentlich-rechtliche Abteilung**

Besetzung  
Bundesrichterin Aubry Girardin, Präsidentin,  
Bundesrichter Hartmann,  
Bundesrichterin Ryter,  
Gerichtsschreiber Zollinger.

Verfahrensbeteiligte  
A.\_\_\_\_\_,  
Beschwerdeführer,

*gegen*

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde, Bundesgasse 18, 3011 Bern.

Gegenstand  
Befristeter Entzug der Zulassung als Revisionsexperte,

Beschwerde gegen das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts, Abteilung II, vom 19. Dezember 2022 (B-1640/2021).

### **Sachverhalt:**

#### **A.**

A.\_\_\_\_\_ wurde von der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (RAB; nachfolgend auch nur: Aufsichtsbehörde) am 26. Oktober 2007 als Revisionsexperte zugelassen. Seit der Gründung der B.\_\_\_\_\_ GmbH mit Sitz in T.\_\_\_\_\_ (Kanton St. Gallen) am 23. Juni 2006 ist er zusammen mit seiner Ehefrau, die über keine Zulassung bei der Aufsichtsbehörde verfügt, Gesellschafter dieses Unternehmens. A.\_\_\_\_\_ ist alleiniger Geschäftsführer und Revisionsmitarbeiter der Gesellschaft.

#### **B.**

Das Handelsregisteramt des Kantons Appenzell Ausserrhoden äusserte zwischen 4. März 2019 und 16. Mai 2019 gegenüber der Aufsichtsbehörde den Verdacht, dass A.\_\_\_\_\_ in seiner Tätigkeit für die B.\_\_\_\_\_ GmbH bei mehreren Gründungsprüfungen gegen einschlägige Sorgfaltspflichten verstossen haben könnte. Daraufhin hatte die Aufsichtsbehörde verschiedene Abklärungen vorgenommen, bevor sie am 2. März 2020 ein Verfahren gegen A.\_\_\_\_\_ eröffnete.

**B.a.** Mit Verfügung vom 5. März 2021 entzog die Aufsichtsbehörde A.\_\_\_\_\_ die Zulassung als Revisionsexperte für die Dauer von drei Jahren unter Löschung des entsprechenden Eintrags im Revisorenregister und auferlegte ihm die Verfahrenskosten. Zusätzlich verfügte sie, A.\_\_\_\_\_ habe

gegenüber der Aufsichtsbehörde einen Monat vor Ablauf der Entzugsdauer zu bestätigen, dass er seiner Meldepflicht nachgekommen sei, jeweils unverzüglich jede Änderung von im Revisorenregister eingetragenen Tatsachen mitzuteilen und schriftliche Vorkommnisse zu melden, die für die Zulassung relevant seien. Nach Ablauf der Entzugsdauer werde die Zulassung grundsätzlich von Amtes wegen wieder erteilt, sofern keine neuen leumundsrelevanten Tatsachen eingetreten seien.

Die Aufsichtsbehörde begründete ihre Verfügung vom 5. März 2021 im Wesentlichen damit, dass A. \_\_\_\_\_ bei fünf Aktiengesellschaften im Rahmen der Gründungsprüfungen keine Prüfungsplanung erstellt habe. Zudem habe er die Sacheinlagen im Rahmen der Gründung der fünf Gesellschaften grob unsorgfältig geprüft. Er habe zudem Meldepflichten gegenüber der Vorinstanz verletzt, indem er sie nicht über ein gegen ihn damals hängiges Strafverfahren orientiert habe. Aufgrund der erwähnten Umstände biete der Beschwerdeführer keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr.

**B.b.** Am 12. April 2021 erhob A. \_\_\_\_\_ Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht. Er beantragte die Aufhebung der Verfügung vom 5. März 2021. Eventualiter sei die Angelegenheit zur Neu Beurteilung an die Aufsichtsbehörde zurückzuweisen.

Mit Urteil vom 19. Dezember 2022 wies das Bundesverwaltungsgericht die Beschwerde ab. Es erwoog im Wesentlichen, A. \_\_\_\_\_ habe neben der Verletzung der Meldepflicht in fünf Fällen keine sorgfältige Prüfungsplanung dokumentiert und Prüfungsbestätigungen für fünf Sacheinlagegründungen ausgestellt, obschon er die Prüfung der gesetzlichen Vorgaben, die an eine Sacheinlage gestellt würden, nicht rechtskonform dokumentiert habe. Es lasse sich nicht einmal belegen, dass die Sacheinlagen (Kunstgemälde) jemals den gegründeten Aktiengesellschaften zur Verfügung gestanden hätten. A. \_\_\_\_\_ habe damit elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision schwer verletzt. Aufgrund der schweren Pflichtverletzungen biete A. \_\_\_\_\_ zurzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

### C.

Mit Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten vom 2. Februar 2022 (recte: 2023) gelangt A. \_\_\_\_\_ an das Bundesgericht. Er beantragt die Aufhebung des Urteils vom 19. Dezember 2022. Eventualiter sei ein schriftlicher Verweis durch die Aufsichtsbehörde auszusprechen oder die vorliegende Angelegenheit zur Neu Beurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen. Während die Vorinstanz auf eine Vernehmlassung verzichtet, beantragt die Aufsichtsbehörde die Abweisung der Beschwerde. Der Beschwerdeführer repliziert mit den Eingaben vom 28. März 2023 und 29. März 2023.

### Erwägungen:

#### 1.

Die frist- (Art. 100 Abs. 1 BGG) und formgerecht (Art. 42 BGG) eingereichte Eingabe betrifft eine Angelegenheit des öffentlichen Rechts (Art. 82 lit. a BGG) im Bereich des Bundesgesetzes vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG; SR 221.302), womit das Rechtsmittel als Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten zulässig ist (Art. 83 BGG). Sie richtet sich gegen das verfahrensabschliessende (Art. 90 BGG) Urteil des Bundesverwaltungsgerichts (Art. 86 Abs. 1 lit. a BGG). Der Beschwerdeführer ist bereits im bundesverwaltungsgerichtlichen Verfahren als Partei beteiligt gewesen und dort mit seinen Anträgen nicht durchgedrungen. Ausserdem ist er durch das angefochtene Urteil in seinen schutzwürdigen Interessen besonders berührt, da die Vorinstanz den befristeten Entzug seiner Zulassung als Revisionsexperte bestätigt hat. Er ist somit zur Erhebung der Rechtsmittel legitimiert (Art. 89 Abs. 1 BGG). Auf die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist einzutreten.

#### 2.

Mit der Beschwerde kann namentlich die Verletzung von Bundesrecht gerügt werden (Art. 95 lit. a BGG). Das Bundesgericht wendet das Recht von Amtes wegen an (Art. 106 Abs. 1 BGG), wobei es - unter Berücksichtigung der allgemeinen Rüge- und Begründungspflicht (Art. 42 Abs. 2 BGG) - grundsätzlich nur die geltend gemachten Vorbringen prüft, sofern allfällige weitere rechtliche Mängel nicht geradezu offensichtlich sind (vgl. BGE 142 I 135 E. 1.5; 133 II 249 E. 1.4.1).

#### 3.

Der Beschwerdeführer macht geltend, die Vorinstanz habe den Sachverhalt offensichtlich unrichtig festgestellt. Er trägt im Wesentlichen vor, die Kunstgemälde, die Gegenstand der fünf Sacheinlagegründungen gewesen seien, habe er persönlich besichtigt und sich von deren Existenz persönlich überzeugt. Er habe nie auf einen unbekanntem Lagerort eines Kunstgemäldes hingewiesen oder diesen in einer schriftlichen Notiz festgehalten.

**3.1.** Seinem Urteil legt das Bundesgericht den Sachverhalt zugrunde, den die Vorinstanz festgestellt hat (Art. 105 Abs. 1 BGG). Der festgestellte Sachverhalt kann nur erfolgreich gerügt sowie berichtigt oder ergänzt werden, wenn er offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 BGG; Art. 105 Abs. 2 BGG; vgl. BGE 142 I 135 E. 1.6; 140 III 16 E. 1.3.1). Offensichtlich unrichtig gemäss Art. 97 Abs. 1 BGG bedeutet willkürlich im Sinne von Art. 9 BV (vgl. BGE 143 I 310 E. 2.2; 136 II 304 E. 2.4). Rügt die beschwerdeführende Partei eine offensichtlich unrichtige Sachverhaltsfeststellung, haben ihre Vorbringen den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG zu genügen (vgl. BGE 139 I 72 E. 9.2.3.6; 133 II 249 E. 1.4.3).

**3.2.** Die vom Beschwerdeführer vorgetragene Sachverhaltsrüge bleiben unsubstanziert und erweisen sich als blosser Darstellung der eigenen Sichtweise. Eine Auseinandersetzung mit dem durch die Vorinstanz ermittelten Sachverhalt findet nicht hinreichend statt. So lässt der Beschwerdeführer ausser Acht, dass die Vorinstanz entgegen seiner Darlegung nicht feststellt, er hätte auf einen unbekanntem Lagerort eines Kunstgemäldes hingewiesen oder einen solchen Ort in einer schriftlichen Notiz festgehalten (vgl. E. 6.4 hiernach). Die Ausführungen des Beschwerdeführers genügen nicht den Anforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG. Infolgedessen ist der vorinstanzlich festgestellte Sachverhalt für das Bundesgericht verbindlich (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG).

**3.3.** Ausgangspunkt des vorliegenden Verfahrens bildet der folgende vorinstanzlich ermittelte Grundsachverhalt: Der Beschwerdeführer habe bei der C. \_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 15. Februar 2019), bei der D. \_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 4. März 2019), bei der E. \_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 4. März 2019), bei der F. \_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 23. April 2019) sowie bei der G. \_\_\_\_\_ AG (Prüfbestätigung vom 6. Mai 2019) die jeweilige Gründungsprüfung durchgeführt. Bei der C. \_\_\_\_\_ AG, der D. \_\_\_\_\_ AG und der E. \_\_\_\_\_ AG sei die B. \_\_\_\_\_ GmbH im Handelsregister bis zum 16. März 2020 als Revisionsstelle eingetragen gewesen. Die F. \_\_\_\_\_ AG und die G. \_\_\_\_\_ AG hätten bei deren Gründung auf eine eingeschränkte Revision verzichtet (vgl. E. 3.1 des angefochtenen Urteils).

**3.4.** Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, im Zusammenhang mit den Sacheinlagegründungen keine Prüfungsplanung vorgenommen zu haben (vgl. E. 5 hiernach), im Rahmen der Gründungsprüfungen die obligationenrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit der Sacheinlagen missachtet zu haben (vgl. E. 6 hiernach) und seine Meldepflichten verletzt zu haben (vgl. E. 7 hiernach). Die Sachverhaltselemente, die im Zusammenhang mit diesen vorgeworfenen Pflichtverletzungen stehen und für das Bundesgericht ebenso verbindlich von der Vorinstanz ermittelt wurden (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), werden der Verständlichkeit halber nachfolgend jeweils bei der entsprechenden Beurteilung der drei Vorwürfe wiedergegeben (vgl. E. 5.3, E. 6.3.1, E. 6.4.1 und E. 7.3 hiernach).

#### **4.**

Gemäss Art. 1 Abs. 1 RAG regelt das Revisionsaufsichtsgesetz die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen. Das Gesetz dient der ordnungsgemässen Erfüllung und der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (vgl. Art. 1 Abs. 2 RAG).

**4.1.** Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, bedürfen laut Art. 3 Abs. 1 RAG einer Zulassung, die die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde auf Gesuch hin unter den Voraussetzungen von Art. 4 ff. RAG erteilt (vgl. Art. 15 Abs. 1 RAG i.V.m. Art. 28 Abs. 1 RAG).

**4.1.1.** Eine natürliche Person wird als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie unter anderem über einen unbescholtenen Leumund verfügt (vgl. Art. 4 Abs. 1 RAG) und sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (vgl. Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und

Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren [Revisionsaufsichtsverordnung, RAV; SR 221.302.3]; vgl. auch Urteil **2C\_167/2016** vom 17. März 2017 E. 2.2). Zum beruflichen Leumund gehört auch die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften (vgl. Art. 728 Abs. 1 OR; Art. 729 Abs. 1 OR). Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, wobei unter Letzterem 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 (vgl. Urteil **2C\_131/2018** vom 18. Juni 2018 E. 3.3).

**4.1.2.** Art. 17 Abs. 1 RAG bestimmt, dass die Aufsichtsbehörde die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen kann, wenn eine zugelassene natürliche Person oder ein zugelassenes Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen gemäss Art. 4-6 RAG oder Art. 9a RAG nicht mehr erfüllt. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Sie erteilt einen schriftlichen Verweis, wenn der Entzug der Zulassung unverhältnismässig ist. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich ein Zulassungsentzug nach Art. 17 Abs. 1 RAG unter Umständen auch ohne vorangehende Androhung als rechtmässig, wenn Verletzungen der Berufsregeln festgestellt werden, welche die Gewähr für die einwandfreie Prüftätigkeit erheblich beeinträchtigen (vgl. Urteile **2C\_1026/2015** vom 18. Juli 2016 E. 2.3; **2C\_927/2011** vom 8. Mai 2012 E. 3.5.3; vgl. auch Urteile **2C\_602/2018** vom 16. September 2019 E. 5.5.3; **2C\_125/2015** vom 1. Juni 2015 E. 5.3 f.).

**4.2.** Am 1. Januar **2023** traten die Bestimmungen des neuen Aktienrechts vom 19. Juni 2020 in Kraft (vgl. AS 2022 109). Gemäss Art. 1 der Übergangsbestimmungen zur Änderung vom 19. Juni 2020 gilt das neue Aktienrecht vom 19. Juni 2020 für Gesellschaftsgründungen, die ab 1. Januar **2023** erfolgen (vgl. AS 2020 4005 ff., S. 4061). Das neue Aktienrecht vom 19. Juni 2020 findet auch hinsichtlich der Bewertung von Sacheinlagen erst auf Sachverhalte Anwendung, die sich ab 1. Januar **2023** ereignet haben (vgl. Art. 1 SchIT ZGB i.V.m. Art. 1 der Übergangsbestimmung zur Änderung des Obligationenrechts vom 19. Juni 2020). Damit ist vorliegend das bisherige Aktienrecht in der ab dem 1. April 2017 bis zum 31. Oktober 2019 geltenden Fassung auf die fünf Sacheinlagegründungen im Zeitraum von 28. Februar 2019 bis 1. Mai 2019 anwendbar, weshalb die per 1. Januar **2023** geänderten Bestimmungen mit "aArt." bezeichnet werden (vgl. insb. aArt. 634 OR).

**4.2.1.** Gemäss Art. 629 Abs. 1 OR wird die Aktiengesellschaft errichtet, indem die Gründer in öffentlicher Urkunde erklären, eine Aktiengesellschaft zu gründen, darin die Statuten festlegen und die Organe bestellen. In diesem Errichtungsakt zeichnen die Gründer die Aktien und stellen unter anderem fest, dass die versprochenen Einlagen dem gesamten Ausgabebetrag entsprechen (vgl. Art. 629 Abs. 2 Ziff. 2 OR). Die Sacheinlageverträge sind dem Errichtungsakt als Unterlagen beizulegen (vgl. Art. 631 Abs. 2 Ziff. 5 OR). Sacheinlagen gelten gemäss aArt. 634 Ziff. 1-3 OR nur dann als Deckung, wenn sie gestützt auf einen schriftlichen oder öffentlich beurkundeten Sacheinlagevertrag geleistet werden, die Gesellschaft nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin darüber verfügen kann oder einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch erhält sowie ein Gründungsbericht mit Prüfungsbestätigung vorliegt. Entsprechend bestimmt Art. 635 Ziff. 1 OR, dass die Gründer bei Sacheinlagen in einem schriftlichen Bericht Rechenschaft über die Art und den Zustand von Sacheinlagen und die Angemessenheit der Bewertung geben. Laut Art. 635a OR prüft ein zugelassener Revisor den Gründungsbericht und bestätigt schriftlich, dass dieser vollständig und richtig ist.

**4.2.2.** Die Revisionsstelle muss sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren (vgl. Art. 730c Abs. 1 Satz 1 OR). Aufgrund der Dokumentation muss es möglich sein, im Nachhinein zu rekonstruieren, was zu den Schlussfolgerungen der Revision geführt hat (vgl. Peter/Genequand/Cavadini, in: Tercier/Amstutz/Trigo Trindade [Hrsg.], Commentaire romand, Code des obligations II, 2. Aufl., 2017, N. 7 zu Art. 730c). Es gilt daher praxisgemäss der Grundsatz "What is not documented, is not done" (Reutter/Rasmussen, in: Honsell/Vogt/Watter [Hrsg.], Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 5. Aufl., 2016, N. 3c zu Art. 730c). Wurden bestimmte Revisionsarbeiten nicht dokumentiert, darf demnach aus diesem Umstand geschlossen werden, dass sie nicht durchgeführt wurden.

**5.**

Die Vorinstanz wirft dem Beschwerdeführer vor, dass er im Zusammenhang mit den fünf Sacheinlagegründungen in pflichtwidriger Weise keine Prüfungsplanung vorgenommen habe.

**5.1.** Der Beschwerdeführer bestreitet diesen Vorwurf und macht geltend, er würde nur in seltenen Fällen Gründungsprüfungen durchführen. Die Gründungsprüfung sei keine periodische, sondern eine einmalige Prüfung. Es könne daher nicht auf frühere Unterlagen des betreffenden Unternehmens zurückgegriffen werden. Ferner stamme das Programm für eine Gründungsprüfung aus einer jährlichen Pflichtweiterbildung, die die Aufsichtsbehörde vorschreibe. Er habe die Gründungsprüfung nach diesem Musterprüfprogramm durchgeführt.

**5.2.** Der Beschwerdeführer hat mit den Prüfungsbestätigungen für die Gründungen der C. \_\_\_\_\_ AG vom 15. Februar 2019, der D. \_\_\_\_\_ AG vom 4. März 2019, der E. \_\_\_\_\_ AG vom 4. März 2019, der F. \_\_\_\_\_ AG vom 23. April 2019 sowie der G. \_\_\_\_\_ AG vom 6. Mai 2019 bestätigt, dass die Prüfung nach den Grundsätzen des Berufsstands erfolgt sei.

**5.2.1.** Der Beschwerdeführer stellt nicht infrage, dass die Grundsätze des Berufsstandes, deren Einhaltung er in den fünf Prüfungsbestätigungen attestiert, anhand der von der Aufsichtsbehörde anerkannten Prüfungsstandards der Schweizer Treuhandkammer (sogenannte Schweizer Prüfungsstandards) konkretisiert wurden (vgl. Art. 2 und Art. 4 Abs. 1 der Verordnung vom 17. März 2008 der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen [Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB; SR 221.302.33]; Stand der massgebenden Fassung: 1. Oktober 2017; seit dem 15. Dezember 2022 [vgl. AS 2022 724]: Schweizer Standards zur Abschlussprüfung des Expertenverbands für Wirtschaftsprüfung, Steuern und Treuhand "Expertsuisse" [SA-CH] und Schweizer Prüfungsstandards von "Expertsuisse" [PS]). Im Weiteren macht der Beschwerdeführer zu Recht weder geltend, dass die Schweizer Prüfungsstandards vorliegend nicht anwendbar seien, noch kritisiert er die vorinstanzliche Darstellung der Schweizer Prüfungsstandards (vgl. dazu E. 5.2.2 hiernach). Die Schweizer Prüfungsstandards sind vorliegend der Massstab, um zu beurteilen, ob sich der Beschwerdeführer pflichtwidrig verhalten hat.

**5.2.2.** Die Vorinstanz hält unter Bezugnahme auf die Schweizer Prüfungsstandards fest, dass der Beschwerdeführer die Gründungsprüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen muss. Die Prüfung muss so geplant werden, dass sie wirksam durchgeführt werden kann. Es ist unter anderem notwendig, dass sich die Prüferin oder der Prüfer vor der Identifizierung und Beurteilung der Risiken von wesentlichen falschen Darstellungen mit den analytischen Prüfungshandlungen, die zur Risikobeurteilung anzuwenden sind, dem Bezug von Sachverständigen und der Durchführung anderer Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung befasst. Allenfalls sind Gutachten in Bezug auf die Bewertung, die Aktivierbarkeit und den Zustand bestimmter Vermögenswerte notwendig. In solchen Fällen hat die Prüferin oder der Prüfer die Kompetenz, Fähigkeit und Objektivität des Sachverständigen zu beurteilen. Die sorgfältige Prüferin oder der sorgfältige Prüfer entwickelt vorgängig eine Art Leitfaden, der auf die konkrete Prüfungssituation ausgerichtet ist. Das Prüfprogramm hat insbesondere auf die Art, zeitliche Einteilung und den Umfang der geplanten Prüfungshandlungen zur Risikobeurteilung und die anderen geplanten Prüfungshandlungen Bezug zu nehmen, die durchgeführt werden müssen, damit die Prüfung den Standards entspricht (vgl. E. 4.3.2 des angefochtenen Urteils mit Hinweis auf PS 200.15, PS 300.4, PS 300.A2, PS 300.9, PS 300.A12 sowie PS 620).

**5.3.** Die Vorinstanz hält in tatsächlicher Hinsicht unbestrittenermassen fest (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), dass sich in den Prüfungsarbeitspapieren des Beschwerdeführers zu den fünf Gründungsprüfungen lediglich ein generisches Musterprüfprogramm befindet. Darin sei in abstrakter Art und Weise checklistenartig aufgeführt, welche Unterlagen im Hinblick auf die Gründungsprüfung im Allgemeinen einzufordern sind. Das vom Beschwerdeführer erstellte Musterprüfprogramm nehme jedoch keinen Bezug auf die konkreten Sacheinlagegründungen. Auf besondere Aspekte und Risiken im Zusammenhang mit den einzubringenden Kunstgemälden sind keine Planungen oder anderweitige Vorbereitungs-handlungen für die Durchführung der Prüfung dokumentiert. In den Akten sei keine Dokumentation einer Prüfungsplanung oder eines Prüfprogramms vorhanden. Neben dem Musterprüfprogramm seien bloss die relevanten Gesetzesartikel aus dem Obligationenrecht sowie dem Bundesgesetz vom 20. Juni 2003 über den internationalen Kulturgütertransfer (SR 444.1) ausgedruckt und abgelegt. Überdies, so die Vorinstanz weiter, fehlten in den Revisionsakten Nachweise, dass sich der Beschwerdeführer in seiner Prüfungsplanung mit der Art und dem Zustand

der Sacheinlagen sowie der Angemessenheit der Bewertung vorgängig auseinandergesetzt hätte. Es seien keinerlei Überlegungen zu den typischen Risiken, die mit Kunstgemälden verbunden sein könnten, dokumentiert (vgl. E. 4.3.3 des angefochtenen Urteils).

**5.4.** Gestützt auf die vorinstanzlichen Feststellungen und die in den Schweizer Prüfungsstandards etablierten Grundsätze ist Folgendes zu erwägen: Im vorliegenden Verfahren ist die Prüfung von Kunstgemälden von Bedeutung, die als Sacheinlagen in alle fünf Aktiengesellschaften einzubringen gewesen sind. Dennoch fehlt in den Dokumentationen aber jegliche Bezugnahme auf die einzubringenden Kunstgemälde, obwohl die Vermögenswerte je nach Art und Beschaffenheit unterschiedliche Eigenschaften und Risiken mit sich bringen können. Auch sind Massnahmen zum Management der Risiken im Zusammenhang mit den Kunstgemälden im generischen Prüfprogramm nicht dokumentiert. Der Beschwerdeführer bringt vor Bundesgericht nicht vor, dass er Überlegungen zur Provenienz, zur Echtheit, zur Versicherung, zum physischen Zustand oder zum Vorhandensein der Kunstgemälde angestellt hätte. Er behauptet bloss, sich auf die Angaben eines Kunstexperten verlassen zu haben. Damit hat der Beschwerdeführer allerdings keine eigentliche Prüfungsplanung vorgenommen. Zudem weist die Vorinstanz zu Recht daraufhin, es falle auf, dass der Beschwerdeführer im Hinblick auf die Sacheinlagen kein Gutachten von unabhängigen Sachverständigen oder die Durchführung eines Augenscheins in der Prüfungsplanung vorgesehen habe. Dieses Vorgehen genügt nicht den Vorgaben der Schweizer Prüfungsstandards, wonach die sorgfältige Prüferin oder der sorgfältige Prüfer vorgängig eine Art Leitfaden entwickelt, der auf die konkrete Prüfungssituation ausgerichtet ist.

**5.5.** Die Vorinstanz hält vor diesem Hintergrund zutreffend fest, dass entgegen den Grundsätzen des Berufsstandes (Schweizer Prüfungsstandards) dokumentierte Überlegungen und Prüfungsplanungen im Hinblick auf den Bestand und den Zustand der Sacheinlagen fehlen. Mangels Dokumentation darf daraus geschlossen werden, dass der Beschwerdeführer die notwendigen Revisionsdienstleistungen nicht den Berufsregeln entsprechend geplant hat (vgl. Art. 730c OR; vgl. auch E. 4.2.2 hiervor).

## **6.**

Die Vorinstanz lastet dem Beschwerdeführer an, dass er im Rahmen der Gründungsprüfungen die obligationenrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit der Sacheinlagen missachtet habe.

**6.1.** Der Beschwerdeführer bestreitet diesen Vorwurf und bringt vor, er habe die Verfügbarkeit und Übertragbarkeit der Kunstgemälde geprüft. Dies werde durch die einzelnen Gründer schriftlich bestätigt. Bei der Bewertung der Kunstgemälde habe er einem Kunstexperten vertraut. Diesbezüglich sei er raffiniert getäuscht worden. Der Beschwerdeführer legt im Weiteren dar, erst elf Monate nach der ersten Verdachtsmeldung des Handelsregisteramts hätten die Verantwortlichen bei der Aufsichtsbehörde reagiert. Die Aufsichtsbehörde hat somit keine ad hoc-Überprüfung vorgenommen. Diese behördliche Untätigkeit sei zu seinen Gunsten zu würdigen, da es bei einer umgehenden Überprüfung bei einer einzigen Gründung geblieben wäre und er keine weiteren Gründungsprüfungen mehr vorgenommen hätte.

**6.2.** Gemäss aArt. 634 Ziff. 1-3 OR in der vorliegend anwendbaren Fassung (vgl. E. 4.2 hiervor) gelten Sacheinlagen nur dann als Deckung (der zu liberierenden Aktien), wenn sie gestützt auf einen schriftlichen oder öffentlich beurkundeten Sacheinlagevertrag geleistet werden, die Gesellschaft nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin darüber verfügen kann oder einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch erhält sowie ein Gründungsbericht mit Prüfungsbestätigung vorliegt. In der seit dem 1. Januar 2023 in Kraft stehenden Fassung von Art. 634 Abs. 1 OR wird festgehalten (vgl. AS 2020 4005 ff., S. 4008 f.), dass Gegenstände einer Sacheinlage als Deckung gelten, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: Sie können als Aktiven bilanziert werden (Ziff. 1). Sie können in das Vermögen der Gesellschaft übertragen werden (Ziff. 2). Die Gesellschaft kann nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin frei darüber verfügen oder erhält, im Falle eines Grundstücks, einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch (Ziff. 3). Sie können durch Übertragung auf Dritte verwertet werden (Ziff. 4). In der Botschaft vom 23. November 2016 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht) wird ausgeführt, dass der neue Art. 634 Abs. 1 OR die bereits seit 2001 geltende Praxis zur Sacheinlage kodifiziert: Ein Vermögenswert kann in Form einer Sacheinlage in eine Gesellschaft eingebracht werden, wenn er kumulativ bilanzierungsfähig, frei übertragbar, frei verfügbar und verwertbar ist (vgl. BBl 2017 399, S. 490).

Da die vier (unlängst kodifizierten) Anforderungen an die Zulässigkeit einer Sacheinlage bereits unter dem vorliegend anwendbaren, alten Aktienrecht praxisgemäss erfüllt werden mussten, ist im Folgenden zu prüfen, ob die einzubringenden Kunstgemälde diesen Voraussetzungen genügen.

**6.3.** Als Aktiven müssen laut Art. 959 Abs. 2 OR Vermögenswerte bilanziert werden, wenn aufgrund vergangener Ereignisse über sie verfügt werden kann, ein Mittelzufluss wahrscheinlich ist und ihr Wert verlässlich geschätzt werden kann. Andere Vermögenswerte dürfen nicht bilanziert werden. Im Lichte dieser Bestimmung ist zunächst zu beurteilen, ob die Kunstgemälde als Aktiven bilanziert werden durften (Kriterium der *Aktivierbarkeit* respektive *Bilanzierbarkeit*).

**6.3.1.** Die Vorinstanz stellt in tatsächlicher Hinsicht fest (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), dass bei allen fünf Gesellschaften für die Sacheinlagen lediglich pauschal geschätzte Wertangaben in der jeweiligen Gründungsdokumentation aufgeführt sind. Bei sämtlichen Sacheinlagegründungen stütze sich der Beschwerdeführer jeweils auf die Bewertungen der Aktiven durch einen Treuhänder. Der Beschwerdeführer bezeichne diesen Treuhänder als "unabhängigen Kunstexperten", der gemäss den vom Beschwerdeführer eingereichten Unterlagen diplomierter Buchhalter sei und sich auf die Gründung von Domizilgesellschaften spezialisiert habe. In allen fünf gegründeten Gesellschaften sei dieser Treuhänder mit dem jeweiligen Gründungsakt mit Einzelunterschrift in den Verwaltungsrat gewählt worden. Wie sich die Aktivierbarkeit der Sacheinlagen zu den behaupteten Beträgen herleite, werde in der Gründungs- und Prüfungsdokumentation des Beschwerdeführers nicht dargelegt. Die aktenkundigen Gutachten wiesen teilweise nur eine halbe A4-Seite Textumfang auf, stammten teilweise aus den 1980er-Jahren und gäben keine Hinweise auf bisher für die Kunstgemälde bezahlten Preise oder Informationen über den Aussteller des Gutachtens (vgl. E. 5.4.3 des angefochtenen Urteils).

**6.3.2.** Der Beschwerdeführer legt im bundesgerichtlichen Verfahren nicht dar, wie er die Voraussetzung der Aktivierbar- und Bewertbarkeit der Sacheinlagen geprüft habe. Zwar verweist der Beschwerdeführer auch vor Bundesgericht auf einen Treuhänder, der Kunstexperte sei und dem er vertraut habe. Er belegt dessen Expertise aber weder im vorinstanzlichen noch im bundesgerichtlichen Verfahren. Da dieser Treuhänder im Rahmen der Gesellschaftsgründungen zugleich mit Einzelunterschrift in den Verwaltungsrat gewählt wurde, mangelt es, wie auch die Vorinstanz zutreffend erwägt, ohnehin an der Unabhängigkeit des "Kunstexperten". Als unabhängiger Sachverständiger oder Gutachter fällt dieser Treuhänder ausser Betracht, weshalb der Beschwerdeführer von vornherein nicht auf die Angaben des Treuhänders hätte vertrauen dürfen. Ausserdem wurden gemäss der Gründungsdokumentation der C. \_\_\_\_\_ AG zwei Kunstgemälde mit angeblichen Kunsthandelswerten in Höhe von rund EUR 100 Mio. und EUR 60 Mio. eingebracht, wobei als Gegenleistung für die Kunstgemälde lediglich ein Aktienkapital in Höhe von Fr. 10 Mio. an die Gründer gezeichnet wurde. Dass vor diesem Hintergrund detaillierte und nachvollziehbar dokumentierte Abklärungen notwendig gewesen wären, ist offenkundig. Trotzdem ist weder den Gründungsberichten in nachvollziehbarer Art und Weise zu entnehmen noch in den Prüfungsbestätigungen schlüssig und überprüfbar dargelegt, wie die Aktivierbarkeit der Sacheinlagen sowie die bilanzierbaren Werte zu beurteilen sind. Mangels entsprechender Dokumentation durfte die Vorinstanz daher ohne Weiteres zum Schluss kommen, dass für kein einziges der als Sacheinlage eingebrachten Kunstgemälde aktuelle Bewertungen von den Gründern aufgeführt und vom Beschwerdeführer geprüft wurden (vgl. Art. 730c OR; vgl. auch E. 4.2.2 hiervor). Es fehlt folglich an verlässlich geschätzten Werten, weshalb die Sacheinlagen als Aktiven gemäss Art. 959 Abs. 2 OR nicht bilanziert werden dürfen.

**6.4.** Laut aArt. 634 Ziff. 2 OR gelten Sacheinlagen nur dann als Deckung, wenn die Gesellschaft nach ihrer Eintragung in das Handelsregister sofort als Eigentümerin darüber verfügen kann oder einen bedingungslosen Anspruch auf Eintragung in das Grundbuch erhält. Es ist zu prüfen, ob die einzubringenden Sacheinlagen frei verfügbar waren (Kriterium der *Verfügbarkeit*).

**6.4.1.** Die Vorinstanz stellt in tatsächlicher Hinsicht fest, dass in den jeweiligen Gründungsdokumentationen der C. \_\_\_\_\_ AG, der D. \_\_\_\_\_ AG sowie der E. \_\_\_\_\_ AG eine Lagerstätte als Ort bezeichnet wird, an dem sich die angeblichen Sacheinlagen der Gesellschaften befänden. Allerdings sei die vorgängig zur Einlagerung der Kunstgemälde zu bezahlende Miete für die angebliche Lagerstätte nie geleistet worden. Der Mietvertrag der Lagerstätte habe überdies einzig auf die C. \_\_\_\_\_ AG gelaute und die beiden anderen Gesellschaften hätten



keine Mietverträge mit dieser (oder einer anderen) Lagerstätte gehabt. Das Betreibungs- und Konkursamt des Kantons Appenzell Ausserrrhoden, so die Vorinstanz weiter, habe von der besagten Lagerstätte zudem die Auskunft erhalten, dass gar keine Kunstgemälde hinterlegt worden seien. Im Übrigen seien diese drei Gesellschaften mittlerweile in Liquidation und das Konkursverfahren mangels Aktiven eingestellt worden. Im Weiteren gehe aus den Arbeitspapieren des Beschwerdeführers nicht hervor, dass er die Verfügbarkeit der drei Kunstgemälde der F. \_\_\_\_\_ AG ("Standort unbekannt") und des Kunstgemäldes der G. \_\_\_\_\_ AG (Standort "bei einer Bank in U. \_\_\_\_\_") geprüft hätte (vgl. E. 5.5.1 des angefochtenen Urteils).

**6.4.2.** Die Vorinstanz erwägt nach den dargelegten Feststellungen zu Recht, dass die Gesellschaften zum Zeitpunkt der Sacheinlagegründungen nicht als Eigentümerinnen über die Sacheinlagen (Kunstgemälde) verfügen konnten (vgl. Art. 714 Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 922 Abs. 2 ZGB). Der Beschwerdeführer bescheinigte folglich in seinen Prüfungsbestätigungen der C. \_\_\_\_\_ AG, der D. \_\_\_\_\_ AG sowie der E. \_\_\_\_\_ AG fehlerhaft, dass die angeblich als Sacheinlagen eingebrachten Kunstgemälde den Gesellschaften zum Gründungszeitpunkt zur Verfügung standen. Mit Blick auf die F. \_\_\_\_\_ AG und die G. \_\_\_\_\_ AG wirft die Vorinstanz dem Beschwerdeführer ausserdem vor, er habe sich nicht vergewissert, ob die Kunstgemälde verfügbar im Sinne von aArt. 634 Ziff. 2 OR gewesen seien. Dies ist nicht zu beanstanden: Hätte der Beschwerdeführer die Kunstgemälde einem Augenschein unterzogen, hätte er den jeweiligen Lagerort spezifizieren und dokumentieren müssen. Mangels Dokumentation hält die Vorinstanz ihm zu Recht entgegen, er habe die Verfügbarkeit dieser Kunstgemälde nicht verifiziert (vgl. Art. 730c OR; vgl. auch E. 4.2.2 hiervor). Die Verfügbarkeit der Sacheinlagen gemäss aArt. 634 Ziff. 2 OR ist nach dem Gesagten zu verneinen.

**6.5.** Nach dem Dargelegten ist sowohl das Kriterium der Aktivierbarkeit als auch das Kriterium der Verfügbarkeit der einzubringenden Sacheinlagen nicht erfüllt. Die Anforderungen an die Zulässigkeit der als Sacheinlage einzubringenden Kunstgemälde scheitert bereits an diesen beiden Voraussetzungen, womit die Kriterien der Übertragbarkeit und Verwertbarkeit nicht weiter geprüft werden müssen. Folglich lastet die Vorinstanz dem Beschwerdeführer zu Recht an, dass er im Rahmen der fünf Gründungsprüfungen die obligationenrechtlichen Anforderungen an die Zulässigkeit der Sacheinlagen missachtet habe. Daran ändert auch nichts, dass die Aufsichtsbehörde die Überprüfung nicht unmittelbar nach der Verdachtsmeldung durch das Handelsregisteramt vorgenommen hat (vgl. auch E. 8.4.4 hiernach).

## **7.**

Dem Beschwerdeführer wird entgegengehalten, dass er ein gegen ihn eröffnetes Strafverfahren nicht mitgeteilt habe, obwohl er gemäss Art. 15 Abs. 3 RAG und Art. 15a Abs. 2 RAG zur Mitteilung verpflichtet gewesen sei.

**7.1.** Der Beschwerdeführer bestreitet die Mitteilungspflicht. Er stellt sich auf den Standpunkt, dass die Aufsichtsbehörde im erstinstanzlichen Verwaltungsverfahren keinen Anspruch auf die Herausgabe von Strafurteilen gemäss Art. 2 Abs. 2 lit. c des Bundesgesetzes vom 19. Juni 1992 über den Datenschutz (aDSG; SR 235.1; aufgehoben per 1. September 2023 [vgl. AS 2022 491, S. 31 f.]) habe. Folglich habe er die Aufsichtsbehörde über das Strafverfahren nicht informieren müssen. Ausserdem beanstandet der Beschwerdeführer die Verletzung von datenschutzrechtlichen Normen. Die Staatsanwaltschaft hätte die rechtskräftigen Strafurteile an die Aufsichtsbehörde nicht herausgeben dürfen.

**7.2.** Gemäss Art. 15 Abs. 3 RAG müssen die registrierten natürlichen Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde jede Änderung von eingetragenen Tatsachen mitteilen. Überdies wird unter dem Titel Auskunfts- und Meldepflichten im Revisionsaufsichtsgesetz festgehalten, dass die zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen der Aufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich Vorkommnisse melden müssen, die für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind (vgl. Art. 15a Abs. 2 RAG i.V.m. Art. 15a Abs. 1 lit. a RAG).

**7.2.1.** Die Aufsichtsbehörde hat die Meldepflichten im Rundschreiben 1/2010 vom 31. März 2010 über die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen an die Aufsichtsbehörde (nachfolgend nur: Rundschreiben 1/2010 oder RS 1/2010) konkretisiert. In Rz. 22 lit. a quater RS 1/2010 wird festgehalten, dass der Aufsichtsbehörde insbesondere Verfahren gegen das Revisionsunternehmen, dessen zugelassene Revisionsexpertinnen, Revisionsexperten, Revisorinnen



und Revisoren, sowie übrige Mitarbeitende, die sich an Revisionsdienstleistungen beteiligen, zu melden sind. Genannt werden dabei namentlich Vorkommnisse wie "Eröffnung, Überweisung, erst- und höherinstanzliche Urteile sowie Vergleiche in einem Straf- oder Verwaltungsstrafverfahren" (Rz. 22 lit. a quater Ziff. 3 RS 1/2010).

**7.2.2.** Das Rundschreiben 1/2010 der Aufsichtsbehörde stellt eine Verwaltungsverordnung dar. Verwaltungsverordnungen sind für die Gerichte rechtlich unverbindlich. Von einer rechtmässigen Verwaltungsverordnung weicht das Bundesgericht indes nicht ohne triftigen Grund ab, sofern sie eine dem Einzelfall angepasste und gerecht werdende Auslegung der anwendbaren Bestimmungen zulässt und eine überzeugende Konkretisierung der gesetzlichen Vorgaben enthält (vgl. **BGE 145 V 84** E. 6.1.1; **142 V 442** E. 5.2; Urteile **2C\_191/2022** vom 27. Juni **2023** E. 6.3.1; **2C\_450/2020** vom 15. September 2020 E. 3.3.2).

**7.3.** In tatsächlicher Hinsicht stellt die Vorinstanz fest, dass das erstinstanzliche Strafurteil, mit dem das Strafgericht den Beschwerdeführer wegen Gehilfenschaft zu gewerbsmässigem Betrug zu einer bedingten Freiheitsstrafe von zwölf Monaten verurteilt hat, im Jahr 2014 ergangen sei. Das zweitinstanzliche Urteil mit dem vollständigen Freispruch sei 2016 eröffnet worden und in Rechtskraft erwachsen. Es sei aktenkundig, so die Vorinstanz weiter, dass die Aufsichtsbehörde vom kantonalen Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons St. Gallen am 18. November 2016 über das erstinstanzliche Urteil vom 23. Oktober 2014 und über das zweitinstanzliche Urteil vom 19. August 2016 informiert worden sei. Zwecks Komplettierung der Akten habe die Aufsichtsbehörde die genannten Urteile mit Schreiben vom 17. September 2020 beim Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons St. Gallen eingefordert. Das Amt sei dieser Aufforderung mit Schreiben vom 18. September 2020 nachgekommen (vgl. E. 6.3.2 des angefochtenen Urteils).

**7.4.** Die vorinstanzliche Würdigung ist nicht zu beanstanden: Voraussetzung für die Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte ist unter anderem ein unbescholtener Leumund sowie die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit (vgl. E. 4.1.1 hiervor). Vor diesem Hintergrund geht die Aufsichtsbehörde praxismässig zu Recht davon aus, dass die Eröffnung oder die Überweisung eines Straf- oder Verwaltungsstrafverfahrens, die Fällung von erst- und höherinstanzlichen Urteilen oder Vergleiche in einem Straf- oder Verwaltungsstrafverfahren, wie es Rz. 22 lit. a quater Ziff. 3 RS 1/2010 vorsieht, für die Zulassung oder die Aufsicht relevant sind und entsprechend unverzüglich schriftlich gemeldet werden müssen (vgl. Art. 15a Abs. 2 RAG i.V.m. Art. 15a Abs. 1 lit. a RAG). Entsprechend bestand für den Beschwerdeführer eine Pflicht die Eröffnung des gegen ihn geführten Strafverfahrens sowie die ergangenen Strafurteile von sich aus der Aufsichtsbehörde zu melden. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass er das betreffende Strafverfahren und die in dieser Sache ergangenen Urteile der Aufsichtsbehörde nicht gemeldet hat. Es liegt somit eine Verletzung von Art. 15 Abs. 3 RAG bzw. Art. 15a Abs. 2 RAG vor.

**7.5.** Im Übrigen beanstandet der Beschwerdeführer die Übermittlung der Strafurteile durch das Untersuchungsamt für Wirtschaftsdelikte des Kantons St. Gallen, bestreitet einen datenschutzrechtlichen Herausgabeanspruch der Aufsichtsbehörde und rügt die Verletzung von datenschutzrechtlichen Normen. Darauf ist nicht im Detail einzugehen, da die Klärung dieser Beanstandungen für die Frage der Einhaltung der Meldepflicht durch den Beschwerdeführer nicht relevant ist. Indessen ist der Vollständigkeit halber darauf hinzuweisen, dass die Aufsichtsbehörde und die Strafverfolgungsbehörden laut Art. 24 Abs. 1 RAG einander alle Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln müssen, die sie für die Durchsetzung dieses Gesetzes benötigen.

## **8.**

Der Beschwerdeführer stellt im Weiteren die Verhältnismässigkeit des dreijährigen Entzugs der Zulassung als Revisionsexperte infrage.

**8.1.** Der Beschwerdeführer legt dar, er habe von den Meldungen des Handelsregisteramts des Kantons Appenzell Ausserrhoden an die Aufsichtsbehörde keine Kenntnisse gehabt. Erst elf Monate nach der ersten Meldung hätten die Verantwortlichen bei der Aufsichtsbehörde reagiert, obwohl es sich bei der ersten Gründung um eine Sacheinlagegründung zu einem Betrag in der Höhe von Fr. 10 Mio. gehandelt habe. Diese behördliche Untätigkeit sei zu seinen Gunsten zu würdigen. Im Übrigen führe er nur eingeschränkte Revisionen durch und die Gründungsprüfungen gehörten nicht zu seiner Kerntätigkeit. Er sei einsichtig und erkenne im Nachhinein auch, dass er einen erfahrenen Revisionsexperten hätte beziehen sollen, der Erfahrung mit Sacheinlagen in Form von

Kunstgegenständen besässe. Nur die Androhung des Entzugs der Zulassung, wie es Art. 17 Abs. 2 Satz 2 RAG vorsehe, würde dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit standhalten.

**8.2.** Beim Grundsatz der Verhältnismässigkeit gemäss Art. 5 Abs. 2 BV handelt es sich nicht um ein verfassungsmässiges Recht, sondern um einen Verfassungsgrundsatz. Dieser kann im Rahmen der Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten dennoch direkt und unabhängig von einem Grundrecht angerufen werden. Bei der Anwendung von Bundesrecht prüft das Bundesgericht die Einhaltung des Grundsatzes mit freier Kognition (vgl. BGE 148 II 475 E. 5; 140 II 194 E. 5.8.2). Gemäss Art. 5 Abs. 2 BV muss das staatliche Handeln im öffentlichen Interesse liegen und verhältnismässig sein. Der Grundsatz der Verhältnismässigkeit setzt voraus, dass die Massnahme das geeignete Mittel zur Erreichung des angestrebten Ziels ist, dass der Eingriff nicht über das hinausgeht, was zu dessen Erreichung erforderlich ist, sowie dass zwischen Ziel und Mittel ein vernünftiges Verhältnis besteht - der Eingriff für die betroffene Person mithin zumutbar ist (vgl. BGE 148 II 392 E. 8.2; 140 I 2 E. 9.2.2).

**8.3.** Zunächst ist festzuhalten, dass der Beschwerdeführer neben der Verletzung der Meldepflicht (vgl. E. 7 hiavor) in fünf Fällen keine sorgfältige Prüfungsplanung dokumentierte (vgl. E. 5 hiavor) und Prüfungsbestätigungen für fünf Sacheinlagegründungen ausstellte, obschon er die Prüfung der gesetzlichen Vorgaben, die an eine Sacheinlage gestellt werden, in keiner der Gründungen rechtskonform dokumentierte. Es lässt sich nicht einmal belegen, dass die Sacheinlagen, die zusammen einen Wert von mehr als Fr. 165 Mio. haben sollen, jemals den gegründeten Aktiengesellschaften zur Verfügung standen (vgl. E. 6 hiavor). Im Lichte dieser Verfehlungen ist die vorinstanzliche Auffassung zutreffend, dass der Beschwerdeführer elementare Sorgfaltspflichten im Kernbereich der Revision verletzte. Es liegen somit schwerwiegende Pflichtverletzungen vor. Die Vorinstanz erwägt daher zu Recht, dass der Beschwerdeführer aufgrund der schweren Pflichtverletzungen zum heutigen Zeitpunkt keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Damit erfüllt der Beschwerdeführer die Zulassungsvoraussetzungen von Art. 4 Abs. 1 RAG nicht mehr, weshalb ein Zulassungsentzug gemäss Art. 17 Abs. 1 RAG zulässig ist, soweit sich ein solcher als verhältnismässig erweist.

**8.4.** Das öffentliche Interesse am auf drei Jahre befristeten Entzug der Zulassung gründet auf den schwerwiegenden Pflichtverletzungen des Beschwerdeführers und zielt darauf ab, die ordnungsgemässe Erfüllung der Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten und die Qualität der Revisionsdienstleistungen sicherzustellen (vgl. Art. 1 Abs. 2 RAG). Nach der Rechtsprechung besteht ein grosses öffentliches Interesse an der Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen (vgl. auch Urteile 2C\_125/2015 vom 1. Juni 2015 E. 5; 2C\_690/2013 vom 24. Januar 2014 E. 6.2.2).

**8.4.1.** Durch den befristeten Entzug der Zulassung des Beschwerdeführers, der keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit mehr bietet, wird die Qualität von Revisionsdienstleistungen insgesamt erhöht, das Vertrauen in die Institution der Revision gestärkt und damit das soeben genannte öffentliche Interesse verwirklicht. Die *Eignung* der Massnahme ist, wie die Vorinstanz zutreffend erwägt, somit gegeben.

**8.4.2.** Eine andere, mildere Massnahme, welche die gleiche Schutzwirkung entfaltet, ist nicht ersichtlich. Das Fehlen der Gewähr als Zulassungsvoraussetzung lässt einen befristeten Zulassungsentzug gemäss Art. 17 Abs. 1 RAGgrundsätzlich als geboten erscheinen, womit ein Verweis als mildere Sanktion ausser Betracht fällt. Soweit der Beschwerdeführer diesbezüglich auf Art. 17 Abs. 2 Satz 2 RAG verweist und verlangt, es könne ihm der Entzug der Zulassung nur angedroht werden, ist ihm nicht zu folgen: Art. 17 Abs. 2 RAG ist lediglich auf beaufsichtigte Revisionsunternehmen, nicht aber wie Art. 17 Abs. 1 RAG auf natürliche Personen anwendbar. Eine Androhung nach Art. 17 Abs. 1 Satz 2 RAG ist sodann nur vorgesehen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können. Dies ist in der vorliegenden Angelegenheit allerdings nicht denkbar, da die festgestellten pflichtwidrigen Handlungen (vgl. E. 5-7 hiavor) die Wiederherstellung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit einstweilen ausschliessen (vgl. auch Urteil 2C\_1026/2015 vom 18. Juli 2016 E. 2.3 i.f.). Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung erweist sich ein Zulassungsentzug nach Art. 17 Abs. 1 RAG überdies auch ohne vorangehende Androhung als rechtmässig, wenn Verletzungen der Berufsregeln festgestellt werden, welche die Gewähr für die einwandfreie Prüftätigkeit erheblich beeinträchtigen (vgl. E. 4.1.2 i.f. hiavor). Diese Voraussetzung ist vorliegend angesichts der

schwerwiegenden Pflichtverletzungen des Beschwerdeführers erfüllt. Soweit der Beschwerdeführer die *Erforderlichkeit* der Massnahme kritisiert, ist ihm somit nicht zu folgen.

**8.4.3.** Mit Bezug auf die *Zumutbarkeit* des dreijährigen Zulassungsentzugs ist zwar nicht von der Hand zu weisen, dass beim Beschwerdeführer finanzielle Einbussen entstehen können. Indessen sind wirtschaftliche Einbussen zwangsläufig hinzunehmen, wenn wegen schwerwiegender Pflichtverletzungen und dem damit einhergehenden Gewährsverlust die Zulassung (befristet) entzogen werden muss. Dem Beschwerdeführer steht es zugleich aber offen, sich neu zu organisieren und durch die Anstellung einer zugelassenen Revisionsexpertin oder eines zugelassenen Revisionsexperten dieselben Dienstleistungen mit der B. \_\_\_\_\_ GmbH weiterhin zu erbringen. Dass der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt der Verfügung der Aufsichtsbehörde vom 5. März 2021 bereits 60 Jahre alt gewesen ist, stellt möglicherweise eine gewisse Härte im Hinblick auf die dreijährige Dauer des Zulassungsentzugs dar. Dem hält die Vorinstanz aber, ohne dass dies der Beschwerdeführer vor Bundesgericht bestreiten würde, entgegen, dass er auch andere Dienstleistungen neben den eigentlichen Revisionen durchführe und somit sein Geschäft anders ausrichten könne. Da der Beschwerdeführer, wie die Vorinstanz weiter feststellt (vgl. Art. 105 Abs. 1 BGG), über Kenntnisse und Erfahrung im Bereich der Revision, Buchführung und Immobilien verfügt, stehen ihm nach wie vor nicht unerhebliche Tätigkeitsfelder offen. In Anbetracht des öffentlichen Interesses an der ordnungsgemässen Erbringung qualitativ hochstehender Revisionsdienstleistungen ist es vorliegend zumutbar, die Ausübung der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Revisionsexperte für die dreijährige Dauer des Zulassungsentzugs einzuschränken.

**8.4.4.** Im Übrigen wirft der Beschwerdeführer der Aufsichtsbehörde eine Sorgfaltspflichtverletzung wegen behördlicher Untätigkeit vor. Er führt aus, die erste Gründung datiere vom 28. Februar 2019. Die Verdachtsmeldung des Handelsregisteramts sei vier Tage später am 4. März 2019 erfolgt. In der Folge habe es rund elf Monate gedauert, bis die Aufsichtsbehörde am 11. Februar 2020 reagiert habe. Die Aufsichtsbehörde habe keine ad hoc-Überprüfung vorgenommen. Die Vorinstanz habe die "Sorgfaltswidrigkeiten" der Aufsichtsbehörde in ihrer Interessenabwägung nicht zu Gunsten des Beschwerdeführers berücksichtigt.

Das Vorbringen des Beschwerdeführers stösst von vornherein ins Leere: Soweit überhaupt von einer "behördlichen Untätigkeit" ausgegangen werden könnte, hat der Beschwerdeführer als Revisionsexperte die Revisionstätigkeit sorgfältig auszuüben, ohne dass ihn die Aufsichtsbehörde dabei "unterstützen" oder von einer pflichtwidrigen Prüftätigkeit (ad hoc) abhalten müsste. Der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde obliegt vielmehr die Aufsicht über die Einhaltung der Vorgaben der Revisionsaufsichtsgesetzgebung (vgl. Art. 28 Abs. 1 RAG). Eine zeitliche Verzögerung ist der Aufsichtstätigkeit inhärent, soweit sie nicht die Erteilung der Zulassung betrifft.

**8.5.** Nach dem Dargelegten erweist sich der dreijährige Entzug der Zulassung als Revisionsexperte als verhältnismässig. Die Rüge des Beschwerdeführers bezüglich der Verletzung des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit ist somit unbegründet, womit der vom Beschwerdeführer eventualiter beantragte Verweis im Sinne von Art. 17 Abs. 1 Satz 3 RAG ausser Betracht fällt.

## **9.**

Im Ergebnis erweist sich die Beschwerde als unbegründet, weshalb sie abzuweisen ist. Bei diesem Verfahrensausgang trägt der Beschwerdeführer die Gerichtskosten (Art. 66 Abs. 1 BGG). Parteientschädigungen sind nicht geschuldet (Art. 68 Abs. 1 und Abs. 3 BGG).

### **Demnach erkennt das Bundesgericht:**

#### **1.**

Die Beschwerde wird abgewiesen.

#### **2.**

Die Gerichtskosten von Fr. 2'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

#### **3.**

Dieses Urteil wird den Verfahrensbeteiligten, dem Bundesverwaltungsgericht, Abteilung II, und dem Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement mitgeteilt.

Lausanne, 14. November 2023

Im Namen der II. öffentlich-rechtlichen Abteilung  
des Schweizerischen Bundesgerichts

Die Präsidentin: F. Aubry Girardin

Der Gerichtsschreiber: M. Zollinger